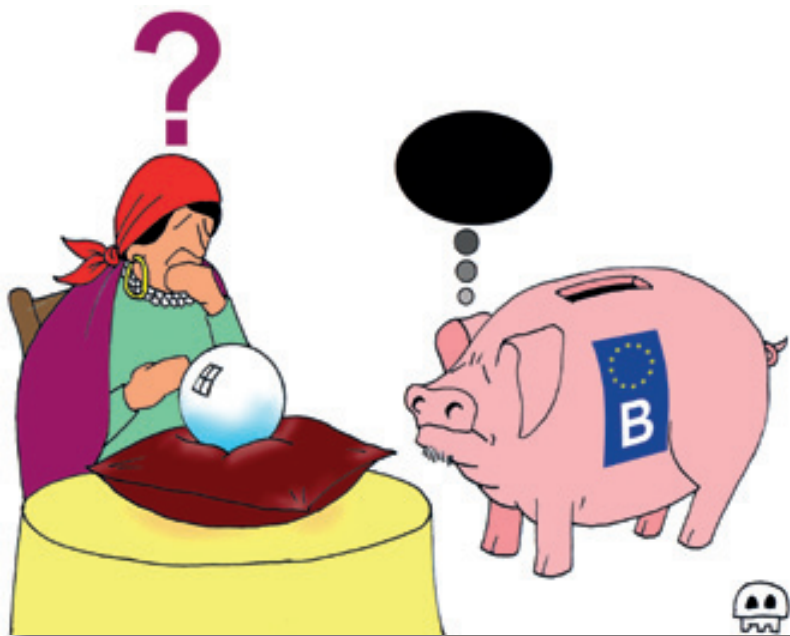


**40**  
SEPTEMBRE  
SEPTEMBER

# Tax Audit & Accountancy



✓ **Belgische fiscaliteit: zorgwekkende tendensen en mijlpaal van 2038**

✓ **Fiscalité belge : tendances lourdes et cap 2038**

- ✓ **Interview met de Minister van Financiën – Interview avec le Ministre des Finances**
- ✓ **Aperçu de la procédure disciplinaire applicable aux réviseurs d'entreprises**
- ✓ **Rekendecreet, uitvoeringsbesluiten en omzetting van Richtlijn 2011/85/EU**



# Sommaire / Inhoud

Editoriaal Belgische fiscaliteit: zorgwekkende tendensen en mijlpaal van 2038 <i>Editorial</i> <i>Fiscalité belge : tendances lourdes et cap 2038</i>	<b>01</b>
De Minister van Financiën reageert op de suggesties van het IBR aan de regering: interview met Koen Geens / <i>Le Ministre des Finances répond aux suggestions de l'IRE au gouvernement : interview avec Koen Geens</i>	<b>03</b>
Aperçu de la procédure disciplinaire applicable aux réviseurs d'entreprises	<b>09</b>
Het Rekendecreet, zijn uitvoeringsbesluiten, en de omzetting van Richtlijn 2011/85/EU – Specifieke uitdagingen en mogelijke opportuniteiten voor de bedrijfsrevisoren	<b>18</b>
Periodieke informatie IFRS: januari – juni 2013 <i>Informations périodiques IFRS : janvier – juin 2013</i>	<b>28</b>
Samenvattingen van op de ICCI website gepubliceerde adviezen (juni tot augustus 2013) <i>Résumés d'avis publiés sur le site internet de l'ICCI (juin à août 2013)</i>	<b>39</b>
IBR-Berichten <i>info IRE</i>	<b>43</b>
Editoriaal van de voorzitter van het IBR <i>Editorial du président de l'IRE</i>	<b>43</b>
Werkzaamheden van de Raad <i>Travaux du Conseil</i>	<b>46</b>
Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren <i>Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises</i>	<b>49</b>
Wijzigingen in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren in juni, juli en augustus 2013 <i>Modifications apportées au registre public des réviseurs d'entreprises en juin, juillet et août 2013</i>	<b>50</b>
IBR-Evenementen <i>Événements IRE</i>	<b>51</b>
Nieuws in het kort <i>Actualités en bref</i>	<b>52</b>

## TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue bimensuelle du Centre d'Information du  
Révisoriat d'entreprises (ICCI)  
Abréviation recommandée : TAA  
Bureau de dépôt : Bruges

Tweemaandelijks tijdschrift van het Informatiecentrum voor  
het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)  
Aanbevolen afkorting: TAA  
Afgiftekantoor: Brugge

## COMITE DE REDACTION REDACTIECOMITÉ

P.P. Berger  
D. Breesch  
Th. Carlier  
M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)  
D. Kroes  
P. Minne  
D. Schockaert  
D. Smets  
Y. Stempniewsky  
C. Van der Elst

## SECRETARIAT DE REDACTION REDACTIESECRETARIAAT

ICCI  
E. Vanderstappen, D. Smida et/en S. De Blauwe  
Bd. E. Jacquainlaan 135  
1000 Brussel - Bruxelles

## EDITEUR RESPONSABLE VERANTWOORDELIJKE UITGEVER

P.P. Berger  
Bd. E. Jacquainlaan 135  
1000 Bruxelles - Brussel

## IMPRIME PAR GEDRUKT DOOR

die Keure/la Charte  
Business & Economics  
Brugge

## Editoriaal / Editorial

### Belgische fiscaliteit: zorgwekkende tendensen en mijlpaal van 2038

Fiscaliteit is bij uitstek een domein van verandering. Er zijn maar weinig regeringen die de belastingen ongewijzigd laten – behalve misschien bij een politieke crisis die hun hervormingsbereidheid de kop indrukt. Maar afgezien van de specifieke veranderingen, wat zijn de zorgwekkende tendensen?

#### De Belgische fiscaliteit in het verleden en heden

Het Jaarverslag 2012 van de Nationale Bank van België biedt een interessante raming van de fiscale en parafiscale druk voor het voorbije jaar (tabel 20). Deze totale druk bedraagt 44,7 % van het bruto binnenlands product. De ontvangsten zijn in eerste instantie afkomstig van de sociale bijdragen (33 % van de ontvangsten), vervolgens van de personenbelasting (26 %), nauw gevolgd door de belastingen op goederen en diensten (25 %). De vennootschapsbelasting vertegenwoordigt slechts 7 % van de ontvangsten. Heffingen op de overige inkomsten en op het vermogen (dat wil zeggen de successierechten en registratierechten, maar ook de roerende voorheffing voor particulieren en de onroerende voorheffing) vertegenwoordigen 9 %.

Bij een terugblik over bijna een halve eeuw (1965) en rekening houdend met de door de OESO gepubliceerde statistieken over de overheidsinkomsten, stellen wij thans in de eerste plaats een significante verhoging van de totale fiscale en parafiscale druk vast (destijds beperkt tot 31,1 %) – hetgeen geen verrassing is.

De evolutie van de verdeling van de heffingen is echter minder bekend, zelfs tegen-intuïtief. In 1965 vormden de goederen en diensten de belangrijkste inkomstenbron (37 %); de BTW was nog niet ingevoerd. De sociale zekerheidsbijdragen vertegenwoordigden een percentage van de ontvangsten (31 %) dat zeer dicht bij het huidige percentage ligt, ver vóór de personenbelasting (21 %). De vennootschapsbelasting leverde al een bescheiden bijdrage (6 %).

#### De toekomst van de Belgische fiscaliteit

Pierre DAC vergiste zich niet toen hij beweerde dat het moeilijk is om voorspellingen te doen, vooral als zij betrekking hebben op de toekomst. De *International Fiscal Association* (IFA) heeft zich, ter gelegenheid van haar 75<sup>ste</sup> verjaardag, toch gewaagd aan deze moeilijke oefening met betrekking tot het voorspellen van de over 25 jaar wereldwijd te verwachten fiscale veranderingen.

Op het in augustus 2013 in Kopenhagen gehouden IFA-congres waren zes op de tien deelnemers van mening dat een verhoging van de indirecte belastingen in verhouding tot de directe belastingen niet

### Fiscalité belge : tendances lourdes et cap 2038

La fiscalité est le domaine par excellence du changement. Il est peu de gouvernements qui laissent les impôts inchangés – si ce n'est, peut-être, lorsqu'une crise politique anéantit leur volonté réformatrice. Mais au-delà des modifications ponctuelles, quelles sont les tendances lourdes ?

#### La fiscalité belge – hier et aujourd'hui

Le rapport annuel 2012 de la Banque nationale de Belgique livre d'intéressantes estimations de la pression fiscale et parafiscale, pour l'année dernière (tableau 20). Globalement, celle-ci atteint 44,7 % du produit intérieur brut. Les recettes proviennent d'abord des cotisations sociales (33 % des recettes), puis de l'impôt des personnes physiques (26 %), lequel est talonné par les impôts sur les biens et services (25 %). L'imposition des bénéfices des sociétés ne représente que 7 % des recettes. Les prélèvements sur les autres revenus et sur le patrimoine (c'est-à-dire les droits de succession et les droits d'enregistrement, mais aussi le précompte mobilier à charge des particuliers et le précompte immobilier) comptent pour 9 %.

Si l'on se reporte presque un demi-siècle en arrière (1965) et que l'on considère les statistiques des recettes publiques publiées par l'O.C.D.E., l'on constate d'abord une augmentation considérable aujourd'hui de la pression fiscale et parafiscale globale (à l'époque limitée à 31,1 %) – ce qui n'est pas une surprise.

L'évolution de la répartition des prélèvements est cependant moins connue, voire contre-intuitive. En 1965, les biens et services constituaient la première ressource (37 %) ; la T.V.A. n'avait pas encore été introduite. Les cotisations de sécurité sociale représentaient un pourcentage des recettes (31 %) fort proche d'aujourd'hui, loin devant l'impôt des personnes physiques (21 %). L'impôt des sociétés livrait déjà une contribution modeste (6 %).

#### La fiscalité belge demain ?

Pierre DAC ne se trompait pas en affirmant que les prévisions sont difficiles, surtout lorsqu'elles concernent l'avenir. L'Association fiscale internationale (I.F.A.), à l'occasion de son septante-cinquième anniversaire, s'est néanmoins livrée à cet exercice difficile en ce qui concerne l'évolution à attendre de la fiscalité d'ici vingt-cinq ans, au niveau mondial.

Lors du congrès de l'I.F.A. tenu à Copenhague en août dernier, six participants sur dix ont estimé que le renforcement des impôts indirects par rapport aux impôts directs n'était pas inévitable. Moins d'un

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

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



**Michel DE WOLF**  
Hoofdredacteur/  
Rédacteur en chef

onvermijdelijk was. Minder dan één op honderd verwacht een wereldwijde standaardisatiebeweging voor btw, met één enkel tarief en een zeer brede grondslag. En twee derde voorziet de invoering van significante nieuwe belastingen.

Zouden wij ons in het licht van deze internationale debatten durven wagen aan een voorspelling met betrekking tot de Belgische fiscaliteit? Laat ons het erop wagen ... want wie zal zich in 2038 herinneren wat wij hier hebben geschreven?

Ten eerste lijkt het onwaarschijnlijk dat de totale fiscale en parafiscale druk kan afnemen. Tenzij de gezondheidszorg en de pensioenen massaal worden geprivatiseerd, vereist een vergrijnde bevolking meer solidariteit, hetgeen verhoogde heffingen inhoudt.

De toenemende electorale slagkracht van de ouderen zou ook moeten aanzetten tot een grotere heffing van inkomstenbelasting – die slechts in mindere mate inactieven treft – eerder dan van accijnzen en btw (die inhouden dat oudere personen, die nauwelijks nog sparen maar eerder verbruiken, aanzienlijk meer moeten meebetalen). Toch zal de druk van de inkomstenbelastingen draaglijk moeten blijven voor de overblijvende beroepsbevolking, die instaat voor het toenemend aantal bejaarden. Derhalve mag waarschijnlijk worden verwacht dat het aandeel van de verbruiksbelastingen in verhouding tot de inkomstenbelastingen betrekkelijk ongewijzigd zal blijven. Er worden evenwel aanzienlijke sociaal-politieke spanningen verwacht met betrekking tot de kwestie van de relatieve belastingheffing op inkomsten uit arbeid (die voornamelijk de beroepsbevolking beoogt) en op inkomsten uit kapitaal (belangrijk voor gepensioneerden).

En mocht er in de toekomst een generatieoorlog over fiscale en parafiscale aangelegenheden woeden, is het niet uitgesloten dat een wapenstilstand en zelfs vrede resulteert in gerichte maar zeer hoge belastingen, alsook in afwijkend gedrag dat zowel de beroepsbevolking als de inactieven benadeelt. In lijn met de in de afgelopen jaren getroffen maatregelen denken wij natuurlijk aan tabaks- en alcoholgebruik, of aan vervuilend gedrag. Maar ongetwijfeld ook aan fiscale fraude en belastingontduiking en zelfs aan financiële speculatie.

Zal de vennootschapsbelasting (die veelbesproken is maar die actueel slechts 7 % van de ontvangsten uitmaakt) worden gehandhaafd? Alles zal afhangen van het vermogen van de staten om de belastingconcurrentie die hen vanouds verdeeld houdt, te verminderen.

Maar ligt hier in feite niet de belangrijkste factor die in de toekomst zowel de hoogte van de belastingdruk als de verdeling hiervan zal bepalen? Zal – in een wereldeconomie die nog nauwelijks grenzen kent en meer en meer gedigitaliseerd is – het vergrijsd Europa erin slagen om zowel zijn Lidstaten adequaat te coördineren, als om de rest van de wereld ervan te overtuigen dat een *Wereldbelastingorganisatie* dient te worden ingevoerd?

Laat ons hierover opnieuw debatteren in 2038.

Prof. dr. Michel De Wolf  
Hoofdredacteur

sur cent s'attend à un mouvement d'uniformisation mondiale de la T.V.A., autour d'un taux unique et d'une base très large. Et deux tiers prévoient la création de nouvelles taxes significatives.

A la lumière de ces débats internationaux, oserions-nous des prévisions pour la fiscalité belge? Prenons-en le risque... car qui, en 2038, se souviendra de ce que nous aurons écrit ici?

Tout d'abord, il semble peu probable que la pression fiscale et parafiscale globale puisse diminuer. Sauf à privatiser massivement les soins de santé et les pensions, une population vieillie nécessite davantage de solidarité, avec les prélèvements accrus que cela implique.

Le poids électoral grandissant de la population âgée devrait également pousser à recourir davantage à l'impôt sur les revenus – qui ne frappe les inactifs que dans une proportion moindre –, plutôt qu'aux accises et à la T.V.A. (qui mettent à contribution plus sensiblement ceux qui, plus avancés en âge, ne cherchent plus guère à épargner, mais plutôt à consommer). Cependant, le poids des impôts sur les revenus devra demeurer supportable pour les personnes actives résiduelles, en charge de la masse agrandie des séniors. Dès lors, l'on peut probablement s'attendre à un relatif *status quo* de la proportion des impôts sur la consommation par rapport aux impôts sur les revenus. Les tensions socio-politiques devraient toutefois être importantes sur la question de la taxation relative des revenus du travail (visant essentiellement les actifs) et des revenus du capital (essentiels pour les pensionnés).

Et si la guerre des générations fait demain rage en matière fiscale et parafiscale, il n'est pas exclu que les armistices, voire la paix, se concluent sur des taxations ciblées, mais très élevées, des comportements déviants qui nuisent tant aux actifs qu'aux inactifs. Dans le fil des mesures prises ces dernières années, nous songeons bien sûr à la consommation de tabac et d'alcool, ou aux comportements polluants. Mais sans doute aussi à la fraude et à l'évasion fiscales, voire à la spéculation financière.

Quant à l'impôt des sociétés, restera-t-il un prélèvement peu productif de recettes (pour mémoire, 7 % des recettes actuellement), mais très discuté? Tout dépendra de la capacité des Etats à réduire la concurrence fiscale qui traditionnellement les oppose.

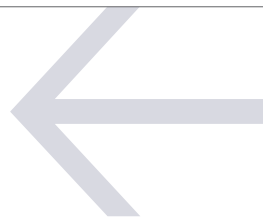
Mais au fond, n'est-ce pas là que réside le principal facteur qui déterminera demain tant le niveau de la pression fiscale que sa répartition? Dans une économie mondiale sans plus guère de frontières, et digitalisée pour une part croissante, l'Europe aux cheveux gris (voire chauve) parviendra-t-elle non seulement à coordonner de manière suffisante ses Etats membres, mais aussi à convaincre le reste du monde qu'une *Organisation mondiale de la taxation* devra être mise en place?

Reparlons-en en 2038.

Prof. Dr. Michel De Wolf  
Rédacteur en chef

## De Minister van Financiën reageert op de suggesties van het IBR aan de regering: interview met Koen Geens

### Le Ministre des Finances répond aux suggestions de l'IRE au gouvernement : interview avec Koen Geens



#### Inleiding

De voorzitter van het IBR, Daniel KROES, het lid van het TAA redactiecomité, professor Pascal MINNE en het diensthoofd juridische zaken van het IBR en tevens algemeen afgevaardigde van het ICCI, Erwin VANDERSTAPPEN, hebben op 10 juni 2013 aan de minister van financiën Koen GEENS, een aantal vragen gesteld omtrent fiscale en boekhoudkundige aan- gelegenheden die de bedrijfsrevisoren nauw aan het hart liggen.

#### Toekomst van het auditberoep

U was voorzitter van de Hoge Raad voor de Econo- mische Beroepen van 1992 tot 2000.

Wat is uw visie omtrent de toekomst van het audit- beroep en de ontwikkelingen sinds de beëindiging van uw mandaat als voorzitter van de Hoge Raad?

**Koen GEENS:** *U weet dat het Instituut van de Bedrijfs- revisoren in 1953 in het leven werd geroepen en lange tijd op louter Belgisch niveau werd geregeld. De toekomst van het auditberoep hangt echter al lang niet meer alleen af van de loutere wil van de Belgische wetgever, maar wel van de tendens om alsmat meer aspecten van het beroep op Europees niveau te rege- len.*

*Zo lanceerde de Europese Commissie nieuwe voorstel- len van richtlijn en verordening die erop gericht zijn om de regelgeving met betrekking tot het auditberoep grondig te hervormen. Deze initiatieven zijn recht- streeks ingegeven door de financiële crisis van 2008- 2009.*

*Het voorstel van richtlijn wijzigt de bestaande au- ditrichtlijn 2006/43/EG grondig en is er in eerste instantie op gericht de interne markt voor de wettelijke controles van financiële overzichten te vervolledigen, kleine en middelgrote kantoren in staat te stellen om te groeien en om nieuwe spelers aan te moedigen de markt te betreden.*

*Er is een Europees voorstel van strengere eisen voor de wettelijke controle van de financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en dit laat natuur-*

#### Introduction

Le 10 juin 2013, le président de l'IRE, Daniel KROES, le membre du comité de rédaction du TAA, le pro- fesseur Pascal MINNE, et le chef du service Affaires juridiques de l'IRE et délégué général de l'ICCI, Erwin VANDERSTAPPEN, ont posé au Ministre des Finances, chargé de la Fonction publique, Koen GEENS, une série de questions sur des sujets fiscaux et comptables auxquels les réviseurs d'entreprises tiennent à cœur.

#### L'avenir de la profession d'audit

Vous avez endossé la fonction de président du Conseil supérieur des Professions économiques de 1992 à 2000.

Quelle est votre vision de l'avenir de la profession d'audit et des évolutions qui se sont produites depuis la fin de votre mandat en tant que président du Conseil supérieur ?

**Koen GEENS :** *Comme vous le savez, l'Institut des Révi- seurs d'Entreprises a été mis sur pied en 1953 et a longtemps été réglé au seul niveau belge. Cependant, l'avenir de la profession d'audit ne dépend, depuis longtemps déjà, plus de la simple volonté du légis- lateur belge, mais de la tendance croissante à régler certains aspects de la profession au niveau européen.*

*Ainsi, la Commission européenne a avancé de nou- velles propositions de directive et de règlement qui visent à réformer en profondeur la réglementation sur la profession d'audit. Ces initiatives sont directement inspirées de la crise financière de 2008-2009.*

*La proposition de directive modifie de façon fonda- mentale la directive d'audit existante 2006/43/CE et a pour objectifs principaux de compléter le marché intérieur des contrôles légaux des états financiers, de permettre aux petits et moyens cabinets de se déve- lopper et d'encourager de nouveaux acteurs à intégrer le marché.*

*Une des propositions européennes renforce les exi- gences liées au contrôle légal des états financiers d'entités d'intérêt public, ce qui laisse bien entendu*



**KOEN GEENS**  
Minister van Financiën

**KOEN GEENS**  
Ministre des Finances

*lijk minder beleidsruimte voor de nationale wetgever. Ik heb de notie “organisaties van openbaar belang” trouwens altijd al een atypische benaming gevonden want deze organisaties hebben als dusdanig niets te maken met de overheid; het betreffen financiële instellingen zoals kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen, betalingsinstellingen, enz.*

*Veel van de voorgestelde maatregelen kunnen ongetwijfeld bijdragen aan de verbetering van de kwaliteit van de audit. Andere maatregelen vragen wellicht nog een grondige kritische reflectie. Als de voorliggende voorstellen worden goedgekeurd zal het beroep van revisor de komende jaren een aanzienlijke gedaantewisseling ondergaan.*

## Andere mogelijke opdrachten voor de bedrijfsrevisor in het algemeen belang

Audit door bedrijfsrevisoren genereert vertrouwen. Vertrouwen is essentieel voor het functioneren van de economie.

Beleidsmakers hebben behoefte aan betrouwbare informatie. Ziet u, naast het certificeren van financiële staten, andere opdrachten die de bedrijfsrevisor zou kunnen uitvoeren in het algemeen belang?

**Koen GEENS:** *Inderdaad, u hebt gelijk als u stelt dat bedrijfsrevisoren vertrouwen genereren. Als minister van Financiën kan ik niet genoeg benadrukken hoe belangrijk de rol is die de bedrijfsrevisoren spelen binnen onze economie. In het licht van het noodzakelijke vertrouwen dat beleggers en andere stakeholders moeten kunnen hebben om te investeren en handel te drijven is het immers uitermate belangrijk dat de financiële rapportering van onze ondernemingen correct en volledig is.*

*We hebben de laatste jaren kunnen ondervinden dat vertrouwen een erg fragiel fenomeen is en dat een gebrek aan vertrouwen heel nefast kan zijn. Het is niet denkbeeldig dat de wettelijke opdrachten die aan de bedrijfsrevisoren worden toegekend in de toekomst eventueel nog zullen worden uitgebreid maar mijn collega van economie kan u daar veel meer over vertellen.*

## Europese Richtlijn 2011/85/EU: externe audit van de Belgische publieke overheden

Wat de externe audit van de Belgische publieke overheden betreft, dient men nog een lange weg af te leggen, vooral in het licht van de omzetting van de Europese Richtlijn 2011/85/EU van 8 november 2011 tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten. Deze overheden betreffen de Federale Staat, de Gemeenschap en de Gewesten, maar ook de provincies, de gemeenten, de OCMW's, waarbij we de intercommunales, de politiezones of nog de autonome entiteiten niet mogen vergeten.

Artikel 3 van richtlijn 2011/85/EU bepaalt in het bijzonder dat: “Wat de nationale stelsels voor overheidsboekhouding betreft, beschikken de lidstaten

*moins de marge de manœuvre au législateur national. J’ai d’ailleurs toujours considéré la notion « d’entité d’intérêt public » comme une dénomination atypique, car ces entités n’ont, en tant que telles, aucun lien avec le gouvernement ; ce sont des institutions financières telles que des établissements de crédit, des entreprises d’assurances ou encore des établissements de paiement.*

*Bon nombre des mesures proposées peuvent indubitablement contribuer à l’amélioration de la qualité de l’audit. D’autres mesures méritent sans doute une sérieuse réflexion critique. En cas d’approbation des propositions soumises, la profession de réviseur d’entreprises subira dans les années à venir une vaste métamorphose.*

## Autres missions possibles pour le réviseur d’entreprises dans l’intérêt général

Un audit mené par un réviseur d’entreprises génère de la confiance. La confiance est essentielle au fonctionnement de l’économie.

Les décideurs politiques ont besoin de disposer d’informations fiables. Outre la certification d’états financiers, voyez-vous d’autres missions que le réviseur d’entreprises pourrait exécuter dans l’intérêt général ?

**Koen GEENS:** *En effet, vous avez raison en affirmant que le réviseur d’entreprises génère de la confiance. En tant que Ministre des Finances, je ne peux insister assez sur l’importance du rôle que jouent les réviseurs d’entreprises dans notre économie. Dans le contexte de la nécessaire confiance que les investisseurs et les autres parties prenantes méritent pour investir et faire du commerce, il est extrêmement important que l’information financière de nos entreprises soit correcte et complète.*

*Ces dernières années, nous avons pu constater que la confiance est un phénomène très fragile et qu’un manque de confiance peut être extrêmement néfaste. On peut tout à fait imaginer une éventuelle extension des missions légales confiées au réviseur d’entreprises dans le futur, mais mon collègue de l’Economie pourra vous en dire beaucoup plus.*

## Directive européenne 2011/85/UE : audit externe des autorités publiques belges

En ce qui concerne l’audit externe des autorités publiques belges, le chemin à parcourir est encore long, en particulier à la lumière de la transposition de la directive européenne 2011/85/UE du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres. Ces autorités comprennent l’Etat fédéral, les Communautés et les Régions, mais également les provinces, les communes, les CPAS, sans oublier les intercommunales, les zones de police ou encore les entités autonomes.

L’article 3 de la directive 2011/85/UE prévoit notamment que : « En ce qui concerne les systèmes nationaux de comptabilité publique, les Etats

over stelsels voor overheidsboekhouding die volledig en coherent alle subsectoren van de overheid bestrijken en die de informatie bevatten die nodig is voor het genereren van transactiegegevens ter voorbereiding van op de ESR 95-norm gebaseerde gegevens. Die stelsels voor overheidsboekhouding zijn aan interne controle en onafhankelijke audits onderworpen.”

Er bestaat momenteel geen enkele onafhankelijke audit van de gemeenten, trouwens ook niet van de politiezones of van de OCMW's. Er is echter hoogdringendheid om deze vraag te regelen (de onafhankelijke audit moet in voege zijn op 31 december 2013). Zelfs als de hoofdverantwoordelijkheid bij de gewesten ligt, zal het de federale overheid (en zijn Minister van Financiën) zijn die desgevallend dit verzuim dienen te verantwoorden bij de Europese instellingen. Er dient op zijn minst een gemeenschappelijk overleg te worden gehouden met de gewesten.

Heeft u al initiatieven genomen op dit vlak?

**Koen GEENS:** Zoals u weet valt de omzetting van deze richtlijn onder de bevoegdheid van de FOD Budget en Beheerscontrole, Gewesten en Gemeenschappen. Op 27 maart 2012 werd door de Interministeriële Conferentie Financiën en Begroting een administratieve werkgroep opgericht waarin alle bevoegde en betrokken autoriteiten zetelen. Van zodra ik meer informatie heb over het tijdschema voor de goedkeuring van de omzettingsteksten zal ik dit communiceren.

## Naleving van de specifieke doeleinden van de boekhoud- en belastingwetgeving

Bepaalde belgische fiscale bepalingen (bijvoorbeeld, voor de berekening van het bedrag van de notionele intresten) verwijzen naar de definitie van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen. De afstemming van de fiscale en boekhoudkundige definities kan verwarring scheppen tussen de specifieke doelstellingen van elk van deze wetgevingen, en kan zelfs tot conflicten leiden. Het is overigens onlogisch, en zelfs ongrondwettelijk ten aanzien van het beginsel van de wettelijkheid van de belasting, dat de fiscale KMO-definitie zou kunnen worden gewijzigd bij koninklijk besluit (de Koning is bevoegd om de drempels van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen te wijzigen).

Wat is uw mening over het voorstel om de definitie van de fiscale KMO op te nemen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zonder verwijzing naar de definitie van het Wetboek van vennootschappen?

**Koen GEENS:** Vooreerst moet gesteld worden dat artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen zijn basis vindt in Europese wetgeving en dat de mogelijkheid tot aanpassing van de definitie van “KMO” door de lidstaten eveneens geregeld wordt door de Vierde Richtlijn. Het compromisvoorstel van de nieuwe accounting-richtlijn wijst op de voordelen van het gebruik van een Europese definitie voor wat de indeling van de ondernemingen in categorieën betreft. Het verwijzen door

membres disposent de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques et contenant les informations nécessaires à la production de données fondées sur les droits constatés en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC 95. Ces systèmes de comptabilité publique sont soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant. »

A l'heure actuelle, il n'existe aucun audit indépendant des communes, ni d'ailleurs des zones de police ou des CPAS. Il est toutefois urgent de régler ce point (l'audit indépendant doit être mis en place d'ici le 31 décembre 2013). Même si la responsabilité principale incombe aux Régions, ce sera l'autorité fédérale (et son Ministre des Finances) qui devra, le cas échéant, justifier ce manquement auprès des institutions européennes. Il convient d'organiser tout au moins une concertation commune avec les Régions.

Avez-vous déjà pris des initiatives à cet égard ?

**Koen GEENS :** Comme vous le savez, la transposition de cette directive relève de la compétence du SPF Budget et Contrôle de la Gestion, des Régions et des Communautés. Le 27 mars 2012, la Conférence interministérielle des Finances et du Budget a mis en place un groupe de travail administratif où siègent toutes les autorités compétentes et concernées. Dès que j'obtiendrai davantage d'informations sur le calendrier de l'adoption des textes de transposition, je vous en ferai part.

## Respecter les finalités spécifiques des législations comptable et fiscale

En Belgique, certaines dispositions fiscales (par exemple, en matière de calcul du montant des intérêts notionnels) font référence à la définition de l'article 15 du Code des sociétés. L'alignement des définitions fiscale et comptable est de nature à créer une confusion entre les objectifs spécifiques de chacune de ces législations, voire à les opposer. Par ailleurs, il n'est pas logique, voire inconstitutionnel au regard du principe de la légalité de l'impôt, que la définition de la PME fiscale puisse être modifiée par arrêté royal (le Roi étant compétent pour modifier les seuils de l'article 15 du Code des sociétés).

Que pensez-vous de la proposition que la définition de la « PME » fiscale soit insérée dans le Code des impôts sur les revenus, sans renvoi formel à la définition du Code des sociétés ?

**Koen GEENS :** Il convient tout d'abord de préciser que l'article 15 du Code des sociétés est fondé sur la législation européenne et que la possibilité que les Etats membres adaptent la définition de « PME » est également réglée par la quatrième directive. La proposition de compromis de la nouvelle directive comptable souligne les avantages liés à l'utilisation d'une définition européenne en ce qui concerne la répartition des entreprises en catégories. Le renvoi par le législateur

de fiscale wetgever naar een algemeen aanvaarde definitie binnen het vennootschapsrecht om een kleine vennootschap te definiëren is een praktijk die eerder voor eenvoud en duidelijkheid zorgt.

In het compromisvoorstel van de nieuwe accountingrichtlijn werden de kwantitatieve elementen van de definitie trouwens licht gewijzigd om zo rekening te houden met de inflatie: zo wordt de jaarmzet 7.300.000 EUR opgetrokken naar 8.000.000 EUR en het balanstotaal van 3.650.000 EUR naar 4.000.000 EUR. Het jaargemiddelde van het personeelsbestand blijft 50 werknemers. België zal dus binnenkort verplicht worden om ook artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen aan deze nieuwe criteria aan te passen.

## Herziening van het Wetboek van de inkomstenbelastingen

Vindt u het nuttig om het Wetboek van de inkomstenbelastingen geheel te herzien, vooral wat betreft de vennootschapsbelasting? Bepaalde bepalingen zijn verouderd, moeten worden geharmoniseerd of volledig herschreven.

Denkt u niet dat alle bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen die in strijd zijn met het Europees recht zouden moeten worden geschrapt uit dit Wetboek? België wordt geregeld veroordeeld door het Hof van Justitie van de Europese Unie en de hieraan verbonden kosten zijn steeds hoog (bv. inzake DBI).

**Koen GEENS:** Zoals u terecht opmerkt, zijn er niet alleen in de vennootschapsbelasting fiscale bepalingen die moeten worden herzien of geharmoniseerd. Daarbij dient echter rekening gehouden te worden met het feit dat elk van die bepalingen deel uitmaakt van een budgetair, politiek of economisch evenwicht. Bovendien heeft een wijziging aan één maatregel dikwijls invloed op een andere bepaling. Dit maakt dat een volledige herziening van het fiscaal wetboek wel overwogen dient te worden.

Daarom ook heeft mijn regering/mijn voorganger voorgesteld om enerzijds de Hoge Raad van Financiën daarover adviezen te laten maken, en anderzijds ook het parlement daarbij te betrekken.

Zopas is de interparlementaire commissie geïnstalleerd en kunnen de werken opgestart worden.

Dezelfde "historische" context geldt voor de inbreuken of opmerkingen vanwege de Europese Commissie over de fiscale bepalingen. Bovendien kan een maatregel reeds lang toegepast worden alvorens er door de Europese Commissie een opmerking wordt over gemaakt. Er is ook een evolutie in de politiek vanwege de Commissie. Denken we maar aan de maatregel voor de reconversievennootschappen. Daar waar die in de jaren 80 en 90 nog mogelijk was, zou die nu dadelijk aangevochten worden door de Europese Commissie.

Het radicaal afschaffen van alle maatregelen waarover een opmerking wordt gemaakt, zou dan ook een niet verantwoorde impact hebben. Ik vind het beter, indien mogelijk, de bepalingen bij te sturen.

fiscal vers une définition généralement admise dans le droit des sociétés pour définir une petite société est une pratique qui relève plutôt d'une forme de simplification et de clarté.

Dans la proposition de compromis de la nouvelle directive comptable, les éléments quantitatifs de la définition ont d'ailleurs été légèrement modifiés afin de tenir compte de l'inflation : de cette façon, le chiffre d'affaires annuel de 7.300.000 EUR a été relevé à 8.000.000 EUR et le total du bilan de 3.650.000 EUR à 4.000.000 EUR. Le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle demeure de 50 employés. La Belgique sera donc bientôt contrainte d'adapter également l'article 15 du Code des sociétés à ces nouveaux critères.

## Réforme du Code des impôts sur les Revenus

Pensez-vous utile de procéder à une revue complète du Code des impôts sur les Revenus, surtout en matière d'impôt des sociétés ? Certaines dispositions sont soit obsolètes, soit doivent être harmonisées, soit méritent d'être réécrites au départ d'une feuille blanche.

Ne pensez-vous pas que toutes les dispositions du Code des impôts sur les Revenus qui sont contraires au droit européen devraient être éliminées du Code des impôts sur les Revenus ? La Belgique est régulièrement condamnée par la Cour de Justice de l'Union Européenne et le coût est toujours important (par exemple en matière de RDT).

**Koen GEENS :** Comme vous le relevez à juste titre, l'impôt des sociétés n'est pas le seul à contenir des dispositions fiscales qui doivent être revues ou harmonisées. Néanmoins, il convient à cet égard de tenir compte du fait que chacune de ces dispositions fait partie d'un équilibre budgétaire, politique ou économique. Qui plus est, une modification apportée à une mesure risque fortement d'influencer une autre disposition. Il est donc nécessaire d'envisager une révision complète du code fiscal.

C'est pourquoi mon gouvernement/prédécesseur a proposé, d'une part, que le Conseil supérieur des Finances formule des avis à ce sujet et, d'autre part, que le parlement y soit impliqué.

La commission interparlementaire vient d'être installée et les travaux peuvent être lancés.

Le même contexte « historique » vaut également pour les infractions ou remarques de la part de la Commission européenne à l'égard des dispositions fiscales. De plus, une mesure peut être appliquée depuis longtemps avant que la Commission européenne ne fasse une remarque sur celle-ci. Il faut dire que la politique de la Commission européenne a évolué. Il suffit de penser à la mesure relative aux sociétés de reconversion. Alors que celle-ci était encore permise dans les années 80 et 90, elle serait aujourd'hui contestée sur-le-champ par la Commission européenne.

La suppression radicale de toutes les mesures qui font l'objet d'une remarque aurait un impact inconsidéré. Je pense qu'il est préférable, dans la mesure du possible, de recadrer les dispositions.



## Fiscale consolidatie

België is één van de enige landen dat niet beschikt over een systeem van fiscale consolidatie. De vennootschapsgroepen zijn aldus vaak genoodzaakt een beroep te doen op handelingen waarmee ze hetzelfde resultaat kunnen bereiken als een consolidatie. De groep is evenwel een economische realiteit, en het geconsolideerde resultaat van deze groep is evenzeer een economische realiteit.

Een eventueel systeem van fiscale consolidatie in België in de toekomst?

**Koen GEENS:** *België wijst de fiscale consolidatie principieel niet af. Zo werkt binnen de Europese context België mee aan de Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). De budgettaire impact van een implementering hiervan in onze nationale wetgeving is echter van die aard dat dit dossier in het geheel van een fiscale hervorming dient meegenomen te worden.*

## Het begrip fiscaal misbruik

De invoering van het begrip fiscaal misbruik zorgde voor rechtsonzekerheid bij de belastingplichtigen. Wat is uw standpunt ten aanzien van het verkrijgen van een ruling? Hoe moet een bedrijfsrevisor reageren in geval van twijfel?

**Koen GEENS:** *Het is mijn allergeeueste bekommernis dat er rechtszekerheid is voor de belastingplichtige. Daarom moet de nieuwe antimisbruikmaatregel op eenduidige wijze worden geïnterpreteerd. Aan de administratie werd de opdracht gegeven onder de stafdienst Beleidsexpertise en Ondersteuning een kennisgroep op te richten die de interpretatie van de antimisbruikmaatregelen zal coördineren en de vragen dienaangaande binnen een redelijke termijn zal afhandelen en beantwoorden. In geval van twijfel kan er altijd een advies gevraagd worden.*

## Modernisering van het Belgisch boekhoudrecht

Voor bepaalde aspecten is het noodzakelijk om het Belgisch boekhoudrecht te moderniseren. Acht u het mogelijk dat de International Financial Reporting Standards (IFRS) de basis kunnen vormen voor het opstellen van een belastingaangifte van vennootschappen, rekening houdend met de volatiliteit van de IFRS en de onstabiele van deze normen?

**Koen GEENS:** *De Belgische regering heeft reeds een aantal keer standpunt ingenomen omtrent deze vraag. Telkens is gesteld dat IFRS niet wordt ingevoerd in het Belgisch enkelvoudig jaarrekeningenrecht. Op vandaag is trouwens geen enkele actor er voorstander van om IFRS in te voeren in de statutaire jaarrekening. IFRS is een raamwerk voor bij uitstek beursgenoteerde bedrijven. Zoals het IFRS raamwerk zelf stelt (in het raamwerk zoals goedgekeurd door de IASB in september 2010 volgt dit uit de samenlezing van de paragrafen OB2 en OB10 en BC1.22), is het niet geschikt voor belastingdoeleinden. De huidige binding tussen het jaarrekeningenrecht en de vennootschapsbelasting betekent voor de vennootschappen behoudens een*

## Consolidation fiscale

La Belgique est un des rares pays qui ne connaît pas de système de consolidation fiscale. Les groupes de sociétés sont ainsi souvent obligés de recourir à des opérations leur permettant de parvenir au même résultat qu'une consolidation. Or, le groupe est une réalité économique et son résultat consolidé est tout autant une réalité économique.

A quand un système de consolidation fiscale en Belgique ?

**Koen GEENS :** *La Belgique ne rejette pas par principe la consolidation fiscale. Ainsi, la Belgique collabore, dans le contexte européen, à l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS - Common Consolidated Corporate Tax Base). L'impact budgétaire de l'intégration de cette assiette commune dans notre législation nationale serait tel que celle-ci devrait faire partie intégrante d'une réforme fiscale.*

## Notion d'abus fiscal

L'introduction de la notion d'abus fiscal a créé une incertitude juridique pour les contribuables. Quelle est votre position vis-à-vis de l'obtention d'un ruling ? Comment un réviseur d'entreprises doit-il réagir en cas de doute ?

**Koen GEENS :** *Ma première préoccupation est de garantir la sécurité juridique du contribuable. C'est pour cette raison que la nouvelle mesure anti-abus doit être interprétée de façon uniforme. L'administration a été chargée de créer au sein du service d'encadrement Expertise et Support stratégique un groupe de connaissance qui coordonnera l'interprétation des mesures anti-abus et traitera et répondra dans un délai raisonnable aux questions afférentes. Il est toujours possible de demander un avis en cas de doute.*

## Modernisation du droit comptable belge

Pour certains aspects, il est nécessaire de moderniser le droit comptable belge. Estimez-vous qu'il soit possible que les normes International Financial Reporting Standards (IFRS) puissent servir de base pour l'établissement des déclarations fiscales par les sociétés, compte tenu de la volatilité et de l'instabilité des normes IFRS ?

**Koen GEENS :** *Le gouvernement belge a déjà plusieurs fois pris position sur ce point. Celle-ci consiste à affirmer que les normes IFRS ne seront pas introduites dans le droit comptable belge. Du reste, aucun acteur n'est actuellement favorable à l'idée d'appliquer les normes IFRS aux comptes statutaires. Le référentiel IFRS s'applique par excellence aux sociétés cotées. Comme l'indique le référentiel IFRS, celui-ci ne convient pas à des fins fiscales (ceci ressort de la lecture conjointe des paragraphes OB2, OB10 et BC1.22 du référentiel tel qu'il a été approuvé par l'IASB en septembre 2010). Le lien actuel entre le droit des comptes annuels et l'impôt des sociétés constitue pour les sociétés, en plus d'une solution simple et*

*eenvoudige oplossing die kostenbesparend is, tevens een houvast. Wat de modernisering van het Belgisch boekhoudrecht betreft, is het aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen om een standpunt in te nemen. Maar het invoeren van “fair value accounting” is wellicht geen optie.*

### Fiscale certificering

Acht u het mogelijk dat de bedrijfsrevisoren op een dag de aan de belastingadministratie tijdens de indiening van de belastingaangifte verstrekte inlichtingen certificeren?

**Koen GEENS:** *De bedrijfsrevisoren certificeren op vandaag reeds de statutaire jaarrekeningen voor de niet kleine vennootschappen. Deze certificering heeft meteen ook een waarde voor de fiscus. Certificeren naar de fiscus komt, als de regering dit al wil invoeren, wellicht eerder aan de andere beroepsbeoefenaars toe (accountants, belastingconsulenten, boekhouders, fiscalisten).*

*avantageuse, un point de repère. En ce qui concerne la modernisation du droit comptable belge, il revient à la Commission des Normes Comptables de prendre position. Toujours est-il que l'introduction de la Fair Value Accounting n'est sans doute pas une option.*

### Certification fiscale

Pensez-vous qu'il soit possible que les réviseurs d'entreprises certifient un jour à l'administration fiscale les informations fournies lors de la remise de la déclaration d'impôt ?

**Koen GEENS :** *A l'heure actuelle, les réviseurs d'entreprises certifient déjà les comptes statutaires des sociétés autres que petites. Cette certification représente également une valeur pour le fisc. La certification pour le fisc revient, pour autant que le gouvernement veuille bien l'introduire, sans doute plutôt aux autres professionnels (experts-comptables, conseils fiscaux, comptables, fiscalistes, etc.).*

# Aperçu de la procédure disciplinaire applicable aux réviseurs d'entreprises



## Introduction<sup>1</sup>

En sa qualité de titulaire d'une profession libérale le réviseur d'entreprises est soumis à une responsabilité disciplinaire indépendante et autonome par rapport aux responsabilités civile et pénale.

On qualifie en effet le droit disciplinaire de droit « *sui generis* », ne s'apparentant ni au droit civil ni au droit pénal. Jusqu'à un passé récent, le droit disciplinaire se distinguait essentiellement par la relative absence de moyens d'investigation et de contrainte dans le chef de la partie poursuivante d'une part, et le devoir de loyauté et de sincérité imposé au titulaire d'une profession libérale envers son ordre professionnel ou envers les instances disciplinaires d'autre part.

Un revirement jurisprudentiel récent vient remettre en cause ces principes ou à tout le moins les tempérer. La Cour de cassation considère à présent, que le droit au silence et celui de ne pas participer à sa propre incrimination peut être invoqué (article 6.1. de la Convention européenne des droits de l'Homme) et, sous certaines nuances, prime le devoir de loyauté<sup>2</sup>. Une certaine assimilation du droit disciplinaire au droit pénal est peut-être en mouvement.

Quant à son contenu, le droit disciplinaire d'une profession libérale est constitué d'un ensemble de règles, de normes de conduite, générales ou plus précises, permettant d'assurer le bon fonctionnement de la profession remplissant généralement une mission d'intérêt général en la protégeant des abus internes. Le droit disciplinaire vise à sanctionner un comportement professionnel mais n'est pas destiné à permettre ni à favoriser l'indemnisation d'une partie préjudiciée laquelle doit intervenir, le cas échéant, par le biais d'une procédure judiciaire.

Le système disciplinaire auquel est soumis le réviseur d'entreprises depuis l'entrée en vigueur de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat est un système relativement élaboré répondant aux grands standards du procès équitable garantis notamment par la Convention européenne des droits de l'Homme et soucieux de la séparation entre la phase de l'instruction et celle du jugement de la cause.

La procédure disciplinaire a encore été modernisée en 2007 à l'occasion de la transposition en droit belge de la directive 2006/43/CE du Parlement et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, laquelle a été transposée en droit belge par l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 21 avril 2007 modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la super-

vision publique de la profession de réviseur d'entreprises (ci-après : loi du 22 juillet 1953). L'objectif de la présente contribution vise à tracer les contours de la procédure, ses spécificités, sans pour autant procéder à un examen du droit disciplinaire matériel ni des infractions constatées.

## Supervision publique

Comme l'indique l'intitulé complet de la loi du 22 juillet 1953, la profession de réviseur d'entreprises est soumise à une supervision publique composée de différents organes dont certains, énumérés ci-dessous, disposent de compétences en matière de poursuites ou de sanctions disciplinaires :

- le Procureur général près la Cour d'appel est compétent notamment pour introduire le cas échéant des plaintes disciplinaires et exercer les voies de recours à l'encontre des décisions disciplinaires ;
- la Chambre de renvoi et de mise en état, dont les membres sont désignés par le Roi, est compétente notamment pour la mise en état des affaires disciplinaires instruites par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et pour l'appréciation des conclusions des contrôles de qualité ; et
- les instances disciplinaires (chambre néerlandophone et chambre francophone de la commission de discipline et de la commission d'appel) sont compétentes en vue d'infliger une sanction disciplinaire.

Le système de supervision publique mis en place vise à attribuer la décision ultime tant sur le sort d'une instruction que sur la décision disciplinaire à des organes composés soit entièrement soit majoritairement de membres externes à la profession.

## Les sujets de la procédure disciplinaire

Toute personne ayant la qualité de réviseur d'entreprises, personne physique ou morale, ainsi que les stagiaires<sup>3</sup>, peuvent faire l'objet d'une procédure disciplinaire. La perte de la qualité de réviseur d'entreprises empêche l'entame des poursuites. Néanmoins, une procédure disciplinaire à l'encontre d'une personne n'ayant plus la qualité de réviseur d'entreprises pourra être poursuivie, pour autant que la Commission de discipline soit saisie par la Chambre de renvoi et de mise en état avant la perte de la qualité de réviseur d'entreprises. Dans cette hypothèse, il appartient au Conseil de l'Institut d'en faire la demande expresse auprès de l'instance disciplinaire<sup>4</sup>.



**STÉPHANE FOLIE**

Chef de service Surveillance et Contrôle de qualité IRE

- 1 Les présentes considérations n'engagent que leur auteur. La présente étude porte sur l'examen de décisions antérieures au 10 mars 2013.
- 2 Cass., 25 novembre 2011, *J.L.M.B.*, 20012/08, p. 340.
- 3 La procédure disciplinaire applicable aux stagiaires n'est pas identique à celle applicable aux réviseurs d'entreprises et ne fait pas l'objet de la présente contribution.
- 4 Article 29 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant le règlement de discipline des réviseurs d'entreprises. La demande visant la poursuite de la procédure conserve tout son sens en matière disciplinaire, même après une démission, afin d'assurer le rôle pédagogique du droit disciplinaire à l'égard de la profession et des tiers. En outre, l'éventuelle peine prononcée entrerait en application si le professionnel concerné souhaitait réintégrer la profession.

L'article 72, § 2 de la loi précise qu'en cas de renvoi concurrent d'un réviseur d'entreprises personne physique devant la Commission de discipline, le cabinet de révision que le réviseur représente, ne pourra être renvoyé lui-même qu'en raison d'une faute distincte dans son chef.

## Instruction et initiative de la procédure

Tout tiers intéressé peut saisir le Conseil de l'Institut ou la Chambre de renvoi et de mise en état d'une plainte<sup>5</sup>.

Lorsque la plainte est adressée directement à la Chambre de renvoi et de mise en état, elle peut, soit, décider de la communiquer au Conseil lequel devra mener l'instruction et faire rapport, soit confier l'instruction à un expert qu'elle désigne.

Outre les plaintes, la procédure disciplinaire peut être le résultat de contrôles et d'investigations menés par deux organes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, à savoir la Commission contrôle de qualité et la Commission de surveillance.

Le Procureur général peut également saisir le Conseil ou la Chambre de renvoi et de mise en état<sup>6</sup>.

### A. La Commission de surveillance

La surveillance de l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises est généralement confiée à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Conformément à l'article 52 de la loi, c'est le Conseil qui est chargé des enquêtes mais ce pouvoir est délégué à la Commission de surveillance composée exclusivement de réviseurs d'entreprises<sup>7</sup>. Outre l'instruction des plaintes ou des communications contenant des griefs, les mécanismes de surveillance entraînent l'ouverture d'une instruction dont la conclusion sera soumise *in fine* à la Chambre de renvoi et de mise en état. Il s'agit notamment de la publication d'articles de presse mettant en cause le travail d'un réviseur d'entreprises, le suivi des procédures judiciaires dans lesquelles un réviseur d'entreprises est impliqué ou le prononcé d'une faillite d'une société ayant désigné un commissaire. La Commission de surveillance réalise les devoirs d'enquête, peut entendre le réviseur concerné, et établit un rapport à l'attention du Conseil.

que le Procureur général pourrait saisir l'instance disciplinaire d'un fait n'ayant pas fait l'objet d'une enquête telle qu'organisée par la loi ? La différence de traitement réservée au professionnel concerné selon le mode de saisine de l'instance disciplinaire ne s'apparenterait-elle pas à une discrimination ? Dans la pratique, le Procureur général n'a jamais fait usage de cette faculté.

7 Articles 3 et suivants de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant le règlement de discipline de la profession de réviseur d'entreprises.

8 Norme relatives au contrôle de qualité dont la version actuelle est entrée en vigueur le 15 septembre 2008.

Les conclusions de l'instruction menée dans le cadre des activités de surveillance sont soumises par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à la Chambre de renvoi et de mise en état qui décide de la suite à réserver à l'instruction.

### B. La Commission Contrôle de qualité

Un contrôle de qualité est normalement effectué auprès des réviseurs d'entreprises tous les six ans. Ces contrôles sont organisés tous les trois ans auprès des réviseurs d'entreprises qui exercent des mandats de commissaire auprès d'entités d'intérêt public (sociétés cotées, établissements de crédit et entreprises d'assurances). Matériellement, les contrôles sont effectués conformément à une norme<sup>8</sup> par des inspecteurs<sup>9</sup> qui se rendent au cabinet du réviseur contrôlé. Ils examinent l'organisation et le contrôle interne mis en place au sein du cabinet de révision ainsi que le respect des normes d'audit et déontologiques, entre autres par sondage avec une sélection de dossiers représentatifs de l'activité du cabinet<sup>10</sup>. L'inspecteur établit un rapport reprenant ses constatations, lequel est transmis à la Commission contrôle de qualité<sup>11</sup>, composée de réviseurs d'entreprises, qui, peut entendre le réviseur concerné, et adresse un rapport et formule une proposition au Conseil. Le Conseil de l'Institut délibère ensuite et adopte une proposition qu'il transmet à la Chambre de renvoi et de mise en état, laquelle adoptera une décision finale.

### C. Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Le rôle du Conseil dans le cadre de l'instruction et ensuite de la procédure disciplinaire est souvent discuté et d'aucuns souhaitent transposer purement et simplement le triptyque rencontré à l'occasion de certaines procédures pénales comprenant un juge d'instruction (la Commission de surveillance ou la Commission contrôle de qualité), le parquet (le Conseil) et la Chambre du Conseil (la Chambre de renvoi et de mise en état).

Néanmoins, les différentes dispositions de la loi réglementant son intervention confèrent un rôle différent au Conseil selon le moment de l'enquête et de la procédure. L'article 52 de la loi lui confie l'instruction des affaires disciplinaires (laquelle est ensuite déléguée à la Commission de surveil-

5 La notion de tiers intéressé est évidemment très large et vise les réviseurs d'entreprises et les clients, mais également tout personne désireuse de porter des faits à la connaissance des organes compétents mais dont l'intérêt requis ne se confond pas avec celui prévu par le Code judiciaire. Par contre, la Chambre de renvoi et de mise en état a considéré que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ne pouvait être considéré comme un tiers et a déclaré irrecevable une plainte qu'il lui avait adressée.

6 Il est logique que le Procureur général puisse également saisir le Conseil ou la Chambre de renvoi et de mise en état, par contre, l'on comprend mal le sens de l'article 59 de la loi du 22 juillet 1953 permettant au Procureur général de saisir directement l'instance disciplinaire. Cela voudrait-il dire

9 Les contrôles sont effectués par un inspecteur ayant la qualité de réviseur d'entreprises mais qui n'est pas membre de la Commission contrôle de qualité ni du Conseil, ou par un « inspecteur externe » qui n'a pas la qualité de réviseur d'entreprises lorsque le réviseur d'entreprises ou le cabinet contrôlés exercent des missions de commissaire auprès d'entités d'intérêt public.

10 D. SZAFRAN, *Droit pénal de l'entreprise*, Larcier, 2012, n° 1, p. 3.

11 Articles 8 et suivants de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant le règlement de discipline de la profession de réviseur d'entreprises.

lance ou à la Commission contrôle de qualité) et l'article 53, en revanche, met en évidence un rôle se rapprochant de celui du procureur puisqu'il peut interjeter appel et devenir ainsi partie à la cause. En outre, l'article 70 stipule que le Conseil peut intervenir à tout moment dans la procédure « en vue d'exposer son point de vue sur les affaires en cours ».

Madame DIAMANT a résumé ce rôle en indiquant que le Conseil ne peut se borner à relayer telle quelle à la Commission de discipline une plainte qu'il aurait reçue au sujet d'un réviseur d'entreprises, mais qu'il doit l'instruire. Instruire veut dire entreprendre de manière sereine la vérification des faits en eux-mêmes, notamment en interrogeant soigneusement le réviseur concerné à leur sujet ; s'ils sont vérifiés, les analyser avec précision dans leur contexte, les synthétiser, en vérifier ensuite le caractère infractionnel et, si celui-ci se vérifie, qualifier les faits retenus de manière précise en fonction des dispositions légales, réglementaires ou déontologiques estimées violées<sup>12</sup>. Cette description n'a pas perdu de sa pertinence nonobstant la modification législative intervenue en 2007.

Récemment, les instances disciplinaires ont estimé, nonobstant l'article 52 de la loi mais en vertu des délégations faites aux commissions, que le Conseil n'instruit pas les dossiers, que son rôle s'apparente à celui du parquet et que l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme ne lui est pas applicable<sup>13</sup>. La Commission d'appel en déduit également qu'il appartient au Conseil de constituer le dossier, certes avec loyauté, mais comme il l'entend et qu'il peut estimer que certains éléments examinés à l'occasion des travaux d'instruction ne doivent pas être mentionnés dans le rapport soumis aux instances disciplinaires. L'absence d'un élément jugé essentiel par la défense n'ouvre pas la porte à l'irrecevabilité de la procédure mais, au regard de la charge de la preuve qui repose sur le Conseil, peut conduire au non-fondement de la demande.

On voit donc que le statut et l'action du Conseil sont ambivalents surtout si l'on croit devoir les comparer à la procédure pénale. Néanmoins, le parallélisme parfait recherché par certains plaideurs avec la procédure pénale semble artificiel. Ce raisonnement perd de vue deux éléments essentiels. La première prémisse erronée consiste à prétendre que seule une procédure organisée selon le mode « instruction-parquet-jugement » serait respectueuse des droits de la défense et du droit au procès équitable. C'est oublier qu'environ 90 pourcent du contentieux pénal fait uniquement l'objet d'une information judiciaire menée par le parquet, lequel décide alors seul le renvoi ou non de l'intéressé devant les juridictions de jugement sans intervention d'un juge d'instruction ni de la Chambre du Conseil.

Il y a lieu ensuite lieu de constater que le Conseil n'est pas organisé comme le parquet, qu'il ne dispose pas des moyens de police du parquet et que la Commission de surveillance n'est pas plus un juge d'instruction. La loi l'a voulu ainsi et n'a pas organisé la distinction structurelle qui existe entre le parquet et le magistrat instructeur. Confirmant notamment le caractère *sui generis* de la procédure

disciplinaire, le législateur a donc confié l'instruction au Conseil qui se fait assister par la Commission de surveillance laquelle, par exemple, soumet au Conseil un projet de rapport visant le renvoi disciplinaire alors qu'en droit pénal il est évidemment impensable de demander au juge d'instruction d'établir le réquisitoire du parquet.

En réalité ce débat semble inutile. Peu importe que la procédure d'instruction disciplinaire ne soit pas le calque parfait d'une instruction judiciaire, pour autant que dans les faits, il ne soit constaté aucun acte ou attitude ayant pu influencer l'instruction disciplinaire de manière à léser concrètement et irrémédiablement les droits du professionnel concerné.

A cet égard, il est utile d'indiquer qu'un arrêt récent de la Cour de cassation a précisé que la jurisprudence « *Salduz* » ne trouve pas à s'appliquer au stade de l'instruction préparatoire disciplinaire et que l'absence d'un avocat lors d'un entretien ne constitue pas une violation irrémédiable des droits de la défense pour autant que les instructeurs menant cet entretien ne disposent pas d'un pouvoir de sanction<sup>14</sup>.

## Clôture de l'instruction

La Chambre de renvoi et de mise en état, composée exclusivement de non-réviseurs, est compétente notamment pour le suivi de l'application correcte par les réviseurs d'entreprises de la loi, en ce compris les normes et recommandations de l'Institut<sup>15</sup>. Elle est seule compétente pour statuer à l'issue de la phase d'instruction.

En matière de surveillance, la Chambre de renvoi et de mise en état peut adopter les décisions suivantes :

- enjoindre à l'IRE de réaliser des devoirs d'instruction complémentaires ;
- enjoindre à l'IRE de faire mettre un terme à une situation contestée ;
- le classement sans suite ;
- le rappel à l'ordre ; et
- le renvoi du réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires<sup>16</sup>.

Concernant la clôture d'un contrôle de qualité, elle peut décider :

- une conclusion positive, éventuellement accompagnée de suggestions en vue d'améliorer la qualité,
- une recommandation dont le Conseil s'assurera du suivi adéquat ;
- un contrôle de qualité rapproché (avant le terme habituel de trois ou six ans) ; et
- le renvoi du réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires<sup>17</sup>.
- en outre, un rappel à l'ordre peut être infligé mais il ne s'agit pas d'une mesure clôturant le contrôle de qualité.

Lorsqu'un renvoi disciplinaire est décidé, un rapport disciplinaire, consistant en l'acte introductif d'instance, est établi par le Conseil, lequel, le cas échéant, doit tenir compte des remarques

---

*Le Conseil ne peut se borner à relayer telle quelle à la Commission de discipline une plainte qu'il aurait reçue au sujet d'un réviseur d'entreprises.*

---

12 N. DIAMANT, « L'action disciplinaire, une procédure sui generis, quelques réflexions suscitées par l'arrêt de la Cour de cassation du 25 mars 1995 en cause X contre IRE », *RDC*, 1995, p. 960.

13 Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 25 mai 2012, n° 409/2010-N, disponible sur le site de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

14 Cass., 16 novembre 2012, D.11.0021.N, [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

15 La Cour de cassation a reconnu le caractère réglementaire des normes de l'IRE. Cass., 24 mai 2007, D.06.0007F/1, [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

16 Seule cette décision permet de saisir par la suite les instances disciplinaires.

17 Idem.

et injonctions contenues dans la décision de la Chambre de renvoi. Le rôle de la Chambre de renvoi et de mise en état s'apparente, en ce sens, à celui exercé par la Chambre du conseil près le Tribunal de première instance siégeant en matière correctionnelle. La décision est uniquement susceptible de faire l'objet d'un pourvoi en cassation selon les formes civiles.

La Chambre de renvoi et de mise en état transmet sa décision, en ce compris le rapport du Conseil, et les pièces du dossier à la Commission de discipline, laquelle est dès lors saisie.

## Les instances disciplinaires

Les instances disciplinaires chargées de statuer sur les dossiers qui leur sont soumis sont indépendantes et autonomes au regard du Conseil de l'Institut, lequel est néanmoins tenu d'en assurer la logistique et le financement. Elles sont saisies exclusivement par la Chambre de renvoi et de mise en état ou par le Procureur général.

Le système disciplinaire est organisé sur la base du double degré de juridiction comprenant successivement la Commission de discipline et la Commission d'appel. Ces Commissions comprennent chacune deux chambres, l'une d'expression française, l'autre d'expression néerlandaise. Le réviseur d'entreprises concerné verra son dossier traité, à tous les stades de la procédure, exclusivement dans une des langues nationales dont il a fait choix sur le registre public.

### A. La Commission de discipline<sup>18</sup>

La Commission de discipline est présidée par un magistrat ayant, au moment de sa nomination, la qualité de juge près le tribunal de commerce. Elle est en outre composée d'un membre externe mais ayant une connaissance de la profession de réviseur d'entreprises et enfin d'un réviseur d'entreprises<sup>19</sup>. La composition rencontre les exigences contenues dans la directive 2006/43 du 17 mai 2006 selon laquelle la majorité des membres doit être externe à la profession de réviseur d'entreprises.

Le réviseur d'entreprises concerné devra être invité à se présenter devant la Commission de discipline par lettre recommandée à la poste adressée au moins trente jours à l'avance. Une copie de la décision de renvoi ainsi que le rapport du Conseil sont annexés à la convocation. Les dispositions du Code judiciaire relatives à la computation des délais, et particulièrement l'article 53bis, sont applicables<sup>20</sup>. Le réviseur d'entreprises concerné peut consulter le dossier et est invité à adresser à la Commission

de discipline un mémoire de défense. Le réviseur d'entreprises concerné peut se faire assister à l'audience par un avocat ou par un réviseur d'entreprises. La procédure est publique sauf notamment demande contraire expresse du réviseur d'entreprises concerné. Il est à noter, concernant la publicité, que la Commission d'appel a estimé pouvoir prononcer une décision à huis-clos sur la base d'une simple demande non motivée du réviseur d'entreprises concerné<sup>21</sup>. Pour ce faire, elle a écarté un argument tiré du principe constitutionnel de la publicité des décisions lequel ne viserait que les décisions prononcées par les tribunaux de l'ordre judiciaire. La Cour de cassation, saisie d'un pourvoi introduit dans un autre dossier par le Conseil, a cependant cassé cette décision prononcée à huis-clos<sup>22</sup>.

Le Conseil de l'Institut est tenu informé par la Commission de discipline et par la Commission d'appel des affaires dont elles sont saisies. Le Conseil peut, à tout moment, décider d'intervenir auprès de ces commissions pour exposer son point de vue. La procédure est donc contradictoire<sup>23</sup>. Le réviseur d'entreprises concerné et le Conseil peuvent se faire assister par un réviseur d'entreprises ou par un avocat.

Les décisions sont notifiées par courriers recommandés au réviseur d'entreprises intéressé, au Conseil, à la Chambre de renvoi et de mise en état et au Procureur général territorialement compétent<sup>24</sup>.

L'opposition est ouverte dans un délai de trente jours suivant la notification. Le réviseur d'entreprises concerné dispose d'un délai de trente jours à dater de la notification pour interjeter appel tandis que le Conseil et le Procureur général disposent d'un délai de quarante jours<sup>25</sup>.

### B. La Commission d'appel<sup>26</sup>

La Commission d'appel est présidée par un magistrat ayant, au moment de sa nomination, la qualité de conseiller près la Cour d'appel. Elle est en outre composée d'un juge au tribunal de commerce et d'un juge au tribunal de travail ainsi que de deux réviseurs d'entreprises<sup>27</sup>.

*Mutatis mutandis*, la procédure devant la Commission d'appel est identique à celle suivie devant la Commission de discipline.

Le réviseur d'entreprises concerné, le Conseil et le Procureur général peuvent, dans les trois mois à dater de la notification, se pourvoir en cassation selon les formes civiles prévues aux articles 1073 et suivants du Code judiciaire. Le pourvoi est suspensif.

durant les vacances judiciaires. Chambre francophone de la Commission d'appel, 6 mars 2012, n° 00387/09-F.

26 Articles 63 à 68 de la loi du 22 juillet 1953.

27 Les magistrats membres de la Commission d'appel sont nommés par le Roi, les réviseurs d'entreprises membres de la Commission d'appel sont nommés par l'assemblée générale de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Le mandat est de six ans et est renouvelable.

18 Articles 58 à 62 de la loi du 22 juillet 1953.  
19 Le Président de la Commission de discipline et le membre externe à la profession sont nommés par le Roi. Le mandat est de six ans et est renouvelable. Le membre ayant la qualité de réviseur d'entreprises est nommé par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.  
20 La Commission d'appel a cependant décidé que l'article 50 du Code judiciaire ne trouve pas à s'appliquer. Chambre francophone de la Commission d'appel, 6 mars 2012, n° 387/09-F, disponible sur le site de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.  
21 Chambre francophone de la Commission d'appel, 8 juillet 2011, n° 397/10-F, disponible sur le site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.  
22 Cass., 15 novembre 2012, n° D.110012.F, J.L.M.B., 2013, p. 1016.  
23 B. TILLEMANS, *Vernieuwd tuchtrechtelijk statuut van de bedrijfsrevisor. Overzicht van de rechtspraak en adviespraktijk*, Brugge, die Keure, 2008, p. 47. Chambre francophone de la Commission d'appel, 4 décembre 2007, n° 0318/06-F, disponible sur le site internet.

24 Il importe d'indiquer, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, que le parquet ne peut faire usage, dans le cadre d'une procédure pénale, de faits dont il a eu connaissance à l'occasion d'une procédure disciplinaire. Cass, 3 juin 1976, J.T., p. 644.

25 La Chambre francophone de la Commission d'appel a décidé qu'il n'y avait pas lieu de faire application de l'article 50 du Code judiciaire lorsqu'un délai prend cours et expire

## Les sanctions disciplinaires

Conformément à l'article 73 de la loi du 22 juillet 1953 les sanctions disciplinaires pouvant être infligées sont :

- l'avertissement ;
- la réprimande ;
- l'interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions ;
- la suspension d'une durée maximale d'un an – assortie le cas échéant, pour une suspension d'un mois au moins, de la publication de la suspension sur le site internet de l'IRE pendant la durée de ladite suspension ; et
- la radiation.

Dans l'état actuel de la législation, au regard du principe de la légalité de la peine, les instances disciplinaires ne disposent pas de la possibilité d'assortir leur décision d'un sursis ni d'accorder la suspension du prononcé<sup>28, 29</sup>.

L'article 73 de la loi prévoit également la possibilité, pour un cabinet de révision faisant l'objet d'une peine de suspension ne dépassant pas un mois, de poursuivre ses activités moyennant le versement à titre définitif à l'Institut d'un montant de 500 euros par associé ayant la qualité de réviseur d'entreprises, multiplié par le nombre de jours ouvrables de suspension. Cette mesure vise à éviter les effets de la suspension à l'ensemble des associés et du personnel du cabinet de révision, qui peuvent être totalement étrangers aux infractions constatées.

Le réviseur suspendu conserve la qualité de réviseur d'entreprises, mais ne peut plus exercer aucune activité professionnelle en Belgique. Durant la période de suspension, l'identité et les coordonnées du réviseur d'entreprises concerné n'apparaissent pas sur le registre public qui peut être consulté par les tiers. Le non-respect d'une peine de suspension constituerait une infraction pénale découlant de l'exercice illégal de la profession et dès lors la vérification du respect d'une peine de suspension incombe au parquet. En outre, lorsque la peine de suspension est supérieure à un mois, le réviseur d'entreprises concerné est tenu d'informer, par courrier recommandé, ses clients pour lesquels il exerce une mission révisoriale, du fait qu'il sera totalement indisponible pour la période fixée par la décision disciplinaire.

La radiation emporte de plein droit la perte de la qualité de réviseur d'entreprises, laquelle ne pourrait être réattribuée, sur demande, qu'à l'expiration d'un délai de dix ans et après avoir à nouveau réussi les différentes épreuves d'admission.

Enfin, si le réviseur concerné est spécialement agréé pour l'exercice de certaines missions révisoriales (par ex., par la BNB ou la FMSA) ou s'il est inscrit auprès d'une autorité compétente exerçant des fonctions similaires à celle de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans un autre Etat membre de l'UE, ou dans un état avec lequel un accord à cet égard existe, le Conseil de l'Institut communique à cette autorité la décision comportant une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée.

Pour terminer le relevé exhaustif des compétences des instances disciplinaires, il est utile de rappeler que l'article 75 de la loi du 22 juillet 1953 stipule que la Commission de discipline et la Commission d'appel de l'IRE sont considérées comme étant les autorités disciplinaires compétentes pour les besoins de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme. Elles peuvent infliger une amende administrative comprise entre 250 € et 1.250.000 €<sup>30</sup>. Toute décision coulée en force de chose jugée rendue en cette matière devra être communiquée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à la cellule de traitement des Informations Financières (CTIF)<sup>31</sup>.

## Le secret professionnel devant les instances disciplinaires et le droit de se taire

L'article 79 de la loi du 22 juillet 1953 rappelle expressément l'application de l'article 458 du Code pénal et ajoute des exceptions au respect du secret professionnel contenu dans cet article du Code pénal. Ainsi le réviseur d'entreprises ne peut notamment invoquer le secret professionnel à l'égard de l'Institut et des organes de supervision publique dont les instances disciplinaires font bien entendu partie et sur qui le secret professionnel se trouve ainsi reporté. En effet, elles ne peuvent faire application de l'article 29 du Code d'instruction criminelle et dénoncer au Parquet des infractions pénales dont elles auraient pris connaissance<sup>32</sup>. L'exception au principe du respect du secret professionnel ne doit évidemment pas être confondue avec le droit au silence dont la jurisprudence semble à présent faire application dans une certaine mesure.

Un arrêt récent de la Cour de cassation relativement prévisible au regard de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme, vient remettre en cause le principe, ou à tout le moins les tempérer, selon lequel le professionnel est tenu à un devoir de loyauté et de sincérité dans le cadre d'une enquête ou procédure disciplinaire. La Cour de cassation reconnaît à présent, que le droit au silence et celui de ne pas participer à sa propre incrimination (article 6.1. de la Convention européenne des droits de l'Homme) priment le devoir de loyauté<sup>33</sup>. En d'autres termes, le silence de l'intéressé ne constitue pas une infraction disciplinaire. Néanmoins, les commentateurs de l'arrêt cité estiment que la reconnaissance du droit au silence n'empêche cependant pas l'autorité ordinaire de réclamer et d'obtenir des informations et documents que l'intéressé est tenu légalement d'établir ou de posséder, ou encore de réclamer des documents dont elle peut raisonnablement connaître l'existence. Les demandes formulées par l'autorité doivent être limitées et concrètes sans pouvoir s'apparenter à une « *fishing expedition* ». L'arrêt considère également que les déclarations faites librement par l'intéressé à l'autorité disciplinaire peuvent être retenues à charge même si elles sont auto-incriminantes. Cette évolution jurisprudentielle a pour effet de rapprocher plus encore l'action disciplinaire de l'action pénale, mais elle ne devrait néanmoins pas avoir pour effet de modifier

---

*La reconnaissance du droit au silence n'empêche cependant pas l'autorité ordinaire de réclamer et d'obtenir des informations et documents que l'intéressé est tenu légalement d'établir ou de posséder, ou encore de réclamer des documents dont elle peut raisonnablement connaître l'existence.*

---

28 B. TILLEMANS, *op.cit.*, p. 58.

29 La Commission d'appel a censuré des décisions de la Commission de discipline dont le dispositif, après avoir constaté les infractions, invitait le Conseil à réintroduire une nouvelle procédure dans un délai déterminé, afin de vérifier si le réviseur d'entreprises avait remédié aux lacunes constatées. Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 7 décembre 2007, n° 0322/06-N, disponible sur le site internet.

30 Il n'existe pas encore de jurisprudence sur cette question.

31 Article 35 A.R. du 26 avril 2007.

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

33 Cass., 25 novembre 2011, *J.L.M.B.*, 2012/08, p. 340 et observations de B. VANLERBERGHE et J. VERBIST.

fondamentalement l'approche et le cours de la procédure disciplinaire, lesquels, en grande partie, accordaient déjà l'ensemble des garanties prévues.

### La publication des décisions disciplinaires

Le débat relatif à la publication des décisions disciplinaires remonte à la publication de la recommandation européenne du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne, laquelle précise que la publication de résultats des contrôles de qualité, sans désigner nommément aucun cabinet d'audit, suffirait à assurer une publicité suffisante.

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

S'il semble légitime de prendre en considération les impératifs liés à la transparence de l'ensemble de l'activité économique, en ce compris les activités du réviseur d'entreprises, cette situation ne peut également occulter les droits et garanties juridiques dont bénéficie le professionnel au même titre que n'importe quel titulaire d'une profession libérale voire même que tout citoyen. Il semble, tout d'abord, que la publication nominative des décisions disciplinaires se heurterait à l'actuelle jurisprudence constante de la Cour de cassation, laquelle reconnaît le droit à la discrétion de l'instruction et du jugement des causes disciplinaires comme étant un principe général de droit<sup>34</sup>. En ce faisant, la Cour de cassation ne fait que confirmer la spécificité du droit disciplinaire et entend conserver l'équilibre entre les droits et obligations du professionnel en ce compris le respect du secret professionnel du réviseur d'entreprises ainsi que le droit à l'oubli dont il peut réclamer le bénéfice<sup>35</sup>.

Une option moins radicale vise à procéder à la publication des décisions disciplinaires rendues anonymes. Un tel procédé permet de rencontrer l'argument selon lequel, la diffusion des sentences disciplinaires poursuit un objectif scientifique et pédagogique, en permettant aux professionnels de prendre connaissance des fautes stigmatisées par les instances disciplinaires.

C'est dans cette voie que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises s'est engagé depuis 2004 en procédant systématiquement à la publication sur son site internet de toutes les décisions disciplinaires rendues anonymes. Ce procédé a été confirmé par l'article 75 de la loi du 22 juillet 1953. Il y a lieu d'ajouter que cette disposition permet également aux instances disciplinaires de faire procéder à la publication nominative de leur décision et d'en décider les modalités d'application. Les instances disciplinaires n'ont encore jamais eu recours à cette faculté.

### La place réservée au plaignant dans la procédure disciplinaire

La question de la place du plaignant dans le déroulement d'une procédure disciplinaire est quelque peu singulière. En effet, si d'une part, il semble normal que le plaignant à l'origine de la procédure, puisse à tout le moins être informé des suites données à sa plainte, il arrive fréquemment, d'autre part, que les faits qu'il a dénoncés conduisent à l'appréciation de pratiques professionnelles allant au-delà de l'objet de la plainte. La jurisprudence<sup>36</sup> et la doctrine considèrent que le plaignant ne peut prendre part à la procédure disciplinaire étant donné que cette action ne peut rien lui apporter car c'est uniquement devant les juridictions civiles et pénales qu'il pourra faire valoir ses droits. Le Procureur général du JARDIN écrit qu'il faut éviter que le plaignant, extérieur à la profession, puisse participer à la procédure disciplinaire, voire s'y immiscer<sup>37, 38</sup>.

L'article 36 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 a réglé précisément la situation du plaignant et énumère les seules communications pouvant lui être faites. Lorsqu'une plainte est en cours d'examen ou qu'aucune décision coulée en force de chose jugée n'a été prononcée, le Conseil peut uniquement indiquer au plaignant qui en ferait la demande, qu'aucune décision finale n'a encore été prise. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises est tenu de notifier au plaignant la décision de ne pas saisir les instances disciplinaires. Lorsqu'une décision disciplinaire est rendue, l'Institut communique, au plaignant qui en fait la demande, uniquement le dispositif de la décision coulée en force de chose jugée à l'exclusion de tout développement relatif aux faits de la cause. Dans cette dernière hypothèse, l'article 36 prévoit également l'obligation pour l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'indiquer au plaignant la faculté qui lui est reconnue de demander l'autorisation de recevoir une copie de la décision, au Procureur général qui dispose du pouvoir de délivrer une copie intégrale ou partielle de la décision en appréciant les impératifs liés au respect du secret professionnel du réviseur d'entreprises.

L'on peut néanmoins s'interroger sur la question de savoir si la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration ne pourrait constituer un fondement pour un tiers, dont le plaignant, en vue d'obtenir des informations relatives à une procédure disciplinaire.

S'il est admis que les ordres professionnels peuvent être considérés comme des autorités administratives tombant sous le champ d'application de la loi relative à la publicité de l'administration, il n'en demeure pas moins que cette qualification dépend des compétences exercées par l'ordre professionnel. La qualité d'autorité administrative doit être appréciée de manière variable selon l'exercice des compétences.

Lorsqu'il intervient dans le cadre d'une enquête à vocation disciplinaire, l'ordre professionnel perd sa qualité d'autorité administrative. Il s'en suit que toutes décisions prises dans le cadre d'une enquête ou d'une procédure à vocation disciplinaire sont exclues du champ d'application des dispositions

---

*La jurisprudence et la doctrine considèrent que le plaignant ne peut prendre part à la procédure disciplinaire étant donné que cette action ne peut rien lui apporter car c'est uniquement devant les juridictions civiles et pénales qu'il pourra faire valoir ses droits.*

---

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

35 S. FOLIE, « La publication et la communication des décisions disciplinaires au regard des attentes liées à la transparence », *Droit pénal de l'entreprise*, Larcier, 2010/2, p. 95.

36 Conseil de discipline d'appel francophone et germanophone, 25 janvier 2012, *J.L.M.B.*, 2012/08, p. 352 : « En formulant une plainte contre un avocat en mains du bâtonnier, le plaignant sollicite la mise en œuvre de la procédure disciplinaire, sans que cela lui donne le droit de participer aux débats qui conduiront à la décision de la juridiction compétente pour connaître du fond des poursuites disciplinaires ».

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

38 Il y a toutefois lieu d'indiquer que les instances disciplinaires saisies à la suite d'une plainte peuvent souverainement décider d'entendre le plaignant. A notre connaissance, cette faculté n'a jamais été mise en œuvre.



visant la communication de documents administratifs. Sur cette base, ni le réviseur d'entreprises ni le plaignant ne disposent de la possibilité de contraindre le Conseil de donner accès aux documents préparatoires à la saisine de l'instance disciplinaire et dont le Conseil n'a pas estimé utile de faire état ni de les déposer au dossier transmis à l'instance disciplinaire.

### Les compétences quasi disciplinaires du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Les organes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises disposent d'autres compétences, que l'on pourrait qualifier de quasi-disciplinaires.

L'injonction et la mesure provisoire visent à permettre à certains organes de l'Institut de prendre rapidement une mesure en vue de mettre un terme à une situation grave dont la solution ne peut souffrir l'attente inhérente à une procédure disciplinaire. Ces mesures se distinguent donc des sanctions disciplinaires en ce qu'elles visent à stopper un comportement mais non pas à le sanctionner. Néanmoins les faits auxquels il aurait été mis fin par le biais d'une injonction ou d'une mesure provisoire peuvent ensuite être soumis aux instances disciplinaires qui seront alors chargées d'infliger une sanction disciplinaire adaptée au manquement constaté.

Le rappel à l'ordre s'apparente à une admonestation et vise à rappeler la règle au réviseur d'entreprises sans devoir néanmoins supporter les désagrégements d'une procédure disciplinaire.

#### A. L'injonction

Conformément à l'article 36 de la loi du 22 juillet 1953, le Conseil peut, lorsqu'il a connaissance du fait qu'un réviseur d'entreprises a un comportement contraire aux obligations relatives à l'indépendance<sup>39</sup> ou s'il entrave l'exercice des missions légales dévolues à l'Institut, d'initiative, ou à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état, enjoindre au réviseur d'entreprises de mettre fin à la situation contestée endéans un délai et de la manière qu'il détermine. Cette injonction peut être imposée sans préjudice d'un éventuel renvoi devant les instances disciplinaires pour les mêmes faits.

S'agissant d'un acte administratif à portée individuelle, le Conseil d'Etat est compétent pour connaître d'un recours contre une telle décision<sup>40</sup>. Le Conseil d'Etat a également estimé qu'une injonction infligée par le Conseil ne peut avoir les

mêmes effets qu'une des sanctions disciplinaires contenues à l'article 73 de la loi du 22 juillet 1953, lesquelles ne peuvent être infligées que par les instances disciplinaires.

Le non-respect d'une injonction est susceptible de faire l'objet d'une sanction disciplinaire.

#### B. La mesure d'ordre provisoire

Conformément à l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953, le Comité exécutif de l'Institut peut lorsque l'intérêt public le requiert, soit d'initiative, soit sur demande de la Chambre de renvoi et de mise en état, infliger une mesure d'ordre provisoire, au réviseur d'entreprises, visant à s'abstenir provisoirement de tout service professionnel ou de services déterminés. Le recours à une telle mesure d'ordre doit être exceptionnel et limité à des situations graves nécessitant une réponse urgente à laquelle la procédure disciplinaire classique ne peut répondre rapidement en raison des étapes procédurales inhérentes à son fonctionnement.

Le Conseil de l'Institut, dans une composition excluant les membres du Comité exécutif, saisit le Comité exécutif et assume la fonction de partie poursuivante<sup>41</sup>.

Préalablement à l'adoption de la mesure, le réviseur concerné doit être invité à s'expliquer devant le Comité exécutif. Il peut être assisté d'un avocat et déposer un mémoire et des pièces. La mesure d'ordre est applicable pendant le délai fixé par le Comité exécutif et elle cesse ses effets si la Commission de discipline, statuant sur le fond des préventions, n'est pas saisie des indices, faits ou charges dans les six mois de l'adoption de cette mesure.

Le réviseur en cause peut demander à la Commission d'appel de retirer cette mesure d'ordre, mais ce recours n'est pas suspensif. Si la demande n'est pas accueillie, une nouvelle demande ne peut être formulée avant l'expiration d'un délai de deux mois depuis le rejet de la demande précédente.

Saisie d'un tel recours, la Commission d'appel ne dispose pas d'une compétence de pleine juridiction mais elle doit se borner à un contrôle de légalité et de proportionnalité. Elle peut soit confirmer ou infirmer la mesure sans avoir la possibilité de la modifier même en adoptant une décision moins sévère.

Le juge en référé saisi conformément à l'article 594 du Code judiciaire est compétent mais il n'exerce également qu'un contrôle marginal limité par un test de proportionnalité<sup>42</sup>. Répondant à un argu-

39 L'indépendance du réviseur d'entreprises forme l'essence de la profession et est consacrée par diverses dispositions (notamment l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953, voir également l'article 133 du Code des sociétés applicable au commissaire).

40 Conseil d'Etat, 7 mars 2013, n° 222.778, inédit ; Trib. 1ère instance de Bruxelles, 7 juin 2010, n° 09/2615/A, inédit. Le Tribunal a confirmé la compétence du Conseil d'Etat pour connaître d'un recours à l'encontre d'une injonction du Conseil. Il a également estimé qu'il n'est plus possible,

après l'expiration du délai de recours prévu par les lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, de saisir les tribunaux de l'Ordre judiciaire et soulever l'illégalité de l'acte sur la base de l'article 159 de la Constitution.

41 Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 14 octobre 2010, n° 0402/10/F, disponible sur le site internet de l'IRE.

42 Trib. 1ère instance Bruxelles (réf.) 12 août 2010, n° 2010/1207/C., inédit.

---

*Il est assez remarquable que, même en l'absence d'une plainte ou d'un dommage, la réglementation et la pratique érigent l'erreur ou la faute technique en une faute déontologique susceptible de faire l'objet d'une procédure disciplinaire.*

---

ment tiré de la violation du droit au procès équitable garanti par l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme, ce même tribunal des référés a estimé que les garanties d'impartialité et d'indépendance résultant de l'article 6, § 1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme ne sont pas applicables dans le cadre de la procédure devant le Comité exécutif dans la mesure où ces garanties sont rencontrées dans le cadre de la procédure d'appel<sup>43</sup>.

Par dérogation à l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953, le Président de l'Institut peut, conformément à l'article 39, prendre une mesure provisoire, sans nécessairement devoir procéder à l'audition préalable de l'intéressé, en cas d'urgence ou de flagrance<sup>44</sup>. La notification de la décision du Président contient une convocation à comparaître devant le Comité exécutif, au sein duquel le Président ne siègera évidemment pas, qui doit confirmer ou infirmer la mesure dans les quinze jours de la notification.

Le Conseil d'Etat, saisi en extrême urgence, a déclaré irrecevable un recours en suspension contre une mesure d'ordre provisoire prononcée par le Président de l'Institut compte tenu de l'existence d'une voie de recours organisée devant le Comité exécutif ou devant la Commission d'appel<sup>45</sup>. Le Conseil d'Etat devrait, pour le même motif, également prononcer l'irrecevabilité d'un recours en annulation.

La décision du Comité exécutif est également susceptible d'un recours devant la Commission d'appel conformément à la procédure décrite par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953. La Commission d'appel doit prononcer sa décision en audience publique<sup>46</sup>. Saisie d'un tel recours, la Commission d'appel a estimé que le Comité exécutif ne dispose pas de la possibilité de modifier ou moduler la décision du Président et qu'il ne peut que la confirmer ou l'infirmer<sup>47</sup>. La Commission d'appel a motivé sa décision par le fait que les droits de la défense lors d'une procédure d'exception de mesure d'ordre provisoire imposée par le président sont moindres que dans le cadre de la procédure prévue par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953. En effet, dans le cas de la procédure « ordinaire », le réviseur d'entreprises dispose d'un minimum de 15 jours afin de préparer sa défense, tandis que dans le cas de la procédure d'exception, il a au maximum quinze jours pour préparer sa défense<sup>48</sup>.

Cette décision semble critiquable dans la mesure où le Comité exécutif statue après un débat contradictoire durant lequel le réviseur concerné peut avoir avancé des arguments ou éléments dont le Président au moment de statuer n'avait pas connaissance et qui pourraient justifier, par exemple, que la mesure soit assouplie et que l'interdiction ne vise plus un ensemble de missions révisorales mais uniquement des missions déter-

minées pour lesquelles aucune solution n'aurait encore été apportée<sup>49</sup>.

## C. Le rappel à l'ordre

Conformément à l'article 37 de la loi du 22 juillet 1953, le Conseil peut, lorsque des faits reprochés au réviseur d'entreprises sont avérés, tout en ne justifiant pas une sanction disciplinaire, d'initiative ou à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état, rappeler ce réviseur à l'ordre.

Le réviseur d'entreprises rappelé à l'ordre peut, dans le mois de la notification du rappel à l'ordre, saisir la Commission d'appel d'un recours. La Commission d'appel peut confirmer ou annuler le rappel à l'ordre voire encore substituer sa propre décision<sup>50</sup>.

Même s'il ne s'agit pas d'une mesure disciplinaire au sens de l'article 73 de la loi coordonnée de 1953, les intérêts du réviseur d'entreprises peuvent toutefois être incontestablement lésés par cette mesure. Dès lors, la Commission d'appel a estimé que le Conseil doit, préalablement à la prise de décision, donner la possibilité au réviseur d'entreprises concerné d'être entendu avant d'adopter sa décision<sup>51</sup>.

Tout rappel à l'ordre devenu définitif est mentionné dans le dossier du réviseur d'entreprises pendant cinq ans, moment auquel il est automatiquement effacé. Si pendant ce délai, le réviseur d'entreprises fait l'objet d'un renvoi devant les instances disciplinaires, elles en sont spécialement informées.

## Conclusion

Le processus, la procédure disciplinaire et les mesures coercitives pouvant être adoptées sont relativement nombreuses et complexes. Elles témoignent du souci du législateur de prévoir un large éventail de mesures permettant d'intervenir, parfois rapidement, afin de mettre un terme à un manquement professionnel ou à y remédier. Le législateur a organisé une procédure moderne conforme aux standards du procès équitable, tout en garantissant l'intérêt public et l'honorabilité de la profession.

Il est néanmoins assez remarquable que, même en l'absence d'une plainte ou d'un dommage, la réglementation et la pratique érigent l'erreur ou la faute technique en une faute déontologique susceptible de faire l'objet d'une procédure et d'une sanction disciplinaire. Peu de professions sont soumises à un régime aussi strict il est vrai justifié par la confiance et la mission d'intérêt général attribuées par le législateur au réviseur d'entreprises, lequel se doit d'accomplir ses missions avec un haut degré de qualité.

49 La Cour de cassation a été saisie d'un pourvoi portant sur ce point – cf. note n° 42. La Cour ayant cassé la décision attaquée en raison de l'absence de publicité du prononcé, la question n'a pas été tranchée.

50 Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 29 avril 2011, n° 0419/11/N ; Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 12 mai 2011, n° 0413/10/F disponibles sur le site internet de l'IRE.

51 Idem.

43 Idem. Le tribunal a fait référence à la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme qui a considéré : « que dans ce genre de procédures, les organes inférieurs peuvent ne pas remplir les conditions requises pour pouvoir être considérés comme des tribunaux indépendants et impartiaux » (arrêts Albert et Le Comte c/Belgique 10 février 1983 et Riepan c/Autriche 14 novembre 2000 cités dans Brussel (21e ch.), 8 février 2007, JLMB, 2007, 384 et s.)

44 Sans préjudice des circonstances particulières à chaque cas d'espèce, il pourrait sembler exorbitant, au regard des développements actuels de la jurisprudence concernant le droit au procès équitable, qu'une telle mesure pouvant interdire l'exercice d'une activité professionnelle, même provisoirement, soit adoptée sans avoir permis à l'intéressé de formuler des observations ou d'être entendu.

45 Conseil d'Etat, n° 209.666, 10 décembre, 2010, n° 40, inédit.

46 Cass., 15 novembre 2012, n° D.110012.F.

47 Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 25 janvier 2011, 0414/10/F.

48 Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 25 janvier 2011, 0414/10/F. Cf. contra Conseil d'Etat, n° 209.666, 10 décembre, 2010, n° 40, inédit. Sans se prononcer explicitement, le Conseil d'Etat, saisi d'un recours en suspension d'extrême urgence suggère que le Comité exécutif pourrait modifier la mesure présidentielle.

## Samenvatting

De tuchtprocedure die van toepassing is op de bedrijfsrevisoren is niet eenvoudig. Deze verschilt sterk van de procedures die van toepassing zijn op de andere beoefenaars van vrije beroepen door het optreden, in verschillende fasen van de procedure, van aan het beroep externe organen van publiek toezicht. Deze procedure, die werd herzien ter gelegenheid van de hervorming van 2007 waarbij richtlijn 2006/43 van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen werd omgezet, werd aangevuld met een praktijkervaring van 6 jaar, alsook met de ontwikkeling van een rechtspraak die ook werd beïnvloed door de beslissingen die op nationaal en supranationaal niveau werden genomen. Het bleek interessant om de balans op te maken en de stand van zaken te schetsen van deze aangelegenheden om de lezer een algemeen overzicht te geven van het verloop van de procedure en de eventuele hindernissen die ermee gepaard gaan.

Tegenwoordig is het tuchtrecht van de beoefenaars van vrije beroepen immers onderhevig aan de invloed van de rechtspraak die voortvloeit uit de toepassing van het Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens of uit beginselen zoals de afwezigheid van elke vorm van discriminatie. De verplichting om de beginselen van het recht op een eerlijk proces na te leven, de eventuele toepassing van de zogenaamde *Salduz*-rechtspraak, het recht op zwijgen en het recht tegen zelfincriminatie, de splitsing tussen de onderzoeksfase en het vonnis, of nog de positie van de klager in de procedure en het effect ervan op het principe van vertrouwelijkheid verbonden aan het tuchtrecht, zijn voorbeelden van onderwerpen die worden behandeld door de tuchtorganen.

Ten slotte worden de wettelijke bevoegdheden die zijn toegekend aan de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren bestudeerd, naast of bijkomend aan de klassieke bevoegdheden die zijn toevertrouwd aan de tuchtinstanties. De injunctie en de voorlopige ordemaatregel hebben tot doel de ordeinstanties de mogelijkheid te bieden om snel op te treden om een toestand die geen vertraging mag oplopen te verhelpen of te doen ophouden, terwijl de terechtwijzing is opgezet als een methode waarmee aan de correcte toepassing van de regels herinnerd wordt in gevallen waar de tussenkomst van een tuchtinstantie niet in verhouding lijkt te staan tot het vastgestelde wangedrag.

Er werd ervoor gekozen om het procedurele aspect te behandelen. Het materiële tuchtrecht is dus niet besproken in dit artikel.

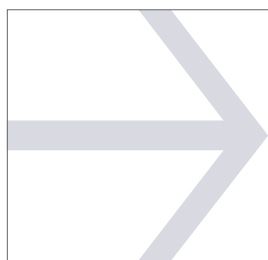
## Summary

The disciplinary proceedings applicable to the registered auditors are complex. They are significantly different from the proceedings for the other liberal professionals due to the intervention, at various stages of the proceedings, of public oversight bodies external to the profession. These proceedings, that have been revised during the reform of 2007 originating from the transposition of EU directive 2006/43 of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts, have now been enriched by 6 years of practice and by the development of case law that is influenced by the decisions rendered at national or supranational level. It seemed worthwhile to review and take stock of these matters so as to provide the reader with an overall picture of the proceedings and their potential pitfalls.

Disciplinary law applicable to liberal professionals is currently subject to the influence of case law arising from the application of the European Convention on Human Rights or principles such as the absence of any discrimination. The obligation to respect the principles of the right to a fair trial, the possible application of the “*Salduz*” case law, the right to silence and the right against self-incrimination, the split between investigation and trial, or even the position of the plaintiff in the proceedings and its implications for the principle of confidentiality related to disciplinary law, are examples of subjects discussed by the disciplinary bodies.

Finally, the article looks into the legal powers granted to the Board of the Institute of Registered Auditors, parallel or complementary to the traditional powers vested in the disciplinary authorities. The injunction and the provisional measure are intended to enable the supervisory authorities to respond promptly to stop or correct a situation that will brook no delay, whereas the call to order is conceived as a method for reminding of the proper application of the rules in cases where the intervention of a disciplinary authority would appear disproportionate to the identified misconduct.

As it has been decided to tackle the procedural aspects, the material disciplinary law is not addressed in this article.



## Het Rekendecreet, zijn uitvoeringsbesluiten, en de omzetting van Richtlijn 2011/85/EU – Specifieke uitdagingen en mogelijke opportuniteiten voor de bedrijfsrevisoren



**Lieven ACKE**  
Raadslid IBR  
Bedrijfsrevisor – Audit partner  
CVBA Mazars Bedrijfsrevisoren



**Steven De Blauwe**  
Adjunct-adviseur  
Juridische Zaken IBR  
Doctorandus en Wetenschap-  
pelijk Medewerker KU Leuven

### Inleiding<sup>1</sup>

Het Vlaams Parlement keurde op 30 juni 2011 het decreet houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof<sup>2</sup> goed, hierna “Rekendecreet” genoemd<sup>3</sup>.

Via haar Besluit van 7 september 2012<sup>4</sup>, dat verdere uitvoering geeft aan het Rekendecreet, heeft de Vlaamse Regering enerzijds de controlewerkzaamheden van de bedrijfsrevisoren in de Vlaamse entiteiten verruimd<sup>5</sup>, en anderzijds invulling gegeven aan het principe van *single audit*<sup>6</sup>. Als gevolg hiervan kan thans worden aangenomen dat de bedrijfsrevisoren die controle-opdrachten uitvoeren in entiteiten onderworpen aan het Rekendecreet diverse uitdagingen aangaan.

Als sluitstuk van de hervorming van het wettelijk kader werd in artikel 16<sup>7</sup> van het Vlaams decreet van 9 november 2012<sup>8</sup> voorzien in een uitzondering op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisoren zoals vervat in artikel 458 van het Strafwetboek, en dit ten aanzien van het Rekenhof en de Interne Audit van de Vlaamse Administratie (IAVA) in het kader van het concept *single audit* in de Vlaamse overheid.

Voornoemde Vlaamse evoluties kunnen worden gezien in het licht van de omzetting van Richtlijn 2011/85/EU van 8 november 2011 van de Raad tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten<sup>9</sup>, hierna “Richtlijn 2011/85/EU” genoemd, die onder meer in artikel 3 vereist dat de lidstaten uiterlijk tegen 31 december 2013 beschikken over stelsels voor overheidsboekhouding die volledig en coherent *alle subsectoren* van de overheid bestrijken en die de informatie bevatten die nodig is voor het genereren van transactiegegevens ter voorbereiding van op de ESR 95-norm gebaseerde gegevens. Die stelsels voor overheids-

boekhouding zullen dienen te worden onderworpen aan interne controle en onafhankelijke audits.

Onderhavige publicatie zal eerst het toepassingsgebied uitklaren van de Vlaamse entiteiten die aan revisorale controle zijn onderworpen, om vervolgens over te gaan tot de uiteenzetting over de verruiming van de controlewerkzaamheden van bedrijfsrevisoren enerzijds, en de invulling van het principe van *single audit* in de Vlaamse overheid anderzijds. Ten slotte zal specifiek worden ingegaan op enkele bepalingen van Richtlijn 2011/85/EU en haar omzetting in België, alsook in haar geleidingen.

### Vlaamse entiteiten die aan revisorale controle zijn onderworpen (toepassingsgebied)

#### A. Algemeen

Uit artikel 50, §§ 1 en 2 van het Rekendecreet volgt dat er **drie categorieën** van Vlaamse entiteiten kunnen worden onderscheiden die aan revisorale controle zijn onderworpen. *In concreto* zijn dit<sup>10</sup>:

- (1) de Vlaamse rechtspersonen met een raad van bestuur;
- (2) de Vlaamse rechtspersonen waarvan de jaarrekening gecertificeerd moet worden in het kader van de wetgeving op de handelsvennootschappen door een commissaris-revisor of als een beëdigde bedrijfsrevisor aangesteld werd door een organiek decreet of een oprichtingsdecreet; en
- (3) de Vlaamse rechtspersonen die worden ondergebracht onder de sectorale code 13.12, rubriek ‘deelstaatoverheid’ van het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen, vermeld in Verordening (EG) nr. 2223/96 van de Raad van 25 juni 1996 betreffende het Europees systeem van de nationale en regionale rekeningen in de gemeenschap<sup>11</sup>.

1 Deze bijdrage werd gefinaliseerd op 5 augustus 2013. Onderhavige overwegingen verbinden enkel hun auteurs.

2 Decreet van 8 juli 2011 houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof (BS 5 augustus 2011).

3 Zie hierover uitgebreid: S. MULIER, “Rekendecreet toegelicht”, *Audit, Control & Governance* 2012, afl. 4, p. 1-6.

4 Besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012 betreffende controle en single audit (BS 12 november 2012), hierna “Besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012”.

5 Uitvoering van art. 50, § 3 Rekendecreet.

6 Uitvoering van art. 67 Rekendecreet.

7 Voegt nieuwe § 2/1 toe in art. 50 Rekendecreet.

8 Decreet van 9 november 2012 houdende diverse bepalingen betreffende financiën en begroting (BS 26 november 2012), hierna “Vlaams decreet van 9 november 2012”.

9 *Pb.L.* 23 november 2011, afl. 306, p. 41.

10 Zie eveneens: IBR, Omzendbrief 2013/01 van 11 februari 2013, <http://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/omzendbrieven/Pages/Omzendbrief-2013-1.aspx>, p. 3, bijlage; J. CHRISTIAENS en C. VANHEE, *Handboek accountancy in de publieke en non-profitsector*, Brugge, die Keure, 2012, p. 552, 553; J. CHRISTIAENS, L. ACKE en C. VANHEE, “Naar een modern financieel management bij de Vlaamse overheid en de Vlaamse lokale besturen?”, *TAA* 2012, afl. 34, 2012, [http://www.icci.be/nl/publicaties/taa/Documents/TAA\\_34\\_2012\\_BW%20-%20def.pdf](http://www.icci.be/nl/publicaties/taa/Documents/TAA_34_2012_BW%20-%20def.pdf), p. 25, 26.

11 *Pb.L.* 30 november 1996, afl. 310, p. 1.

Hieronder wordt dieper ingegaan op elk van deze drie categorieën **(1)-(3)** van Vlaamse entiteiten.

## B. Categorie (1)

De Vlaamse rechtspersonen die tot deze categorie behoren zijn integraal opgenomen in artikel 4, § 1, 2° van het Rekendecreet<sup>12</sup>, voor zover zij wel beschikken over een raad van bestuur (of wettelijk bepaald analoog bestuursorgaan, zoals beheerscomité, enz.).

De volgende Vlaamse rechtspersonen beschikken **wel** over een raad van bestuur (of wettelijk bepaald analoog bestuursorgaan, zoals beheerscomité, enz.), zijn bijgevolg aan revisorale controle onderworpen en zijn dus **verplicht** om een bedrijfsrevisor aan te stellen:

- extern verzelfstandigde agentschappen naar publiek recht;
- Vlaamse openbare instellingen van het type B;
- Vlaamse openbare instellingen *sui generis*;
- eigen vermogens; en
- strategische adviesraden.

De volgende Vlaamse rechtspersonen beschikken **niet** over een raad van bestuur en zijn bijgevolg **niet verplicht** om een bedrijfsrevisor aan te stellen<sup>13</sup>:

- intern verzelfstandigde agentschappen met rechtspersoonlijkheid; en
- Vlaamse openbare instellingen van het type A.

De Vlaamse Regering **kan** beslissen om bij sommige rechtspersonen zonder raad van bestuur alsnog een bedrijfsrevisor aan te stellen<sup>14</sup>.

## C. Categorie (2)

Tot deze categorie behoren niet alleen de Vlaamse entiteiten die in hun organiek decreet of oprichtingsdecreet een beëdigde bedrijfsrevisor hebben aangesteld, maar tevens deze entiteiten waarvan de jaarrekening moet worden gecertificeerd in het kader van het Wetboek van vennootschappen door een commissaris, meer bepaald: nv De Scheepvaart, Vlaamse Maatschappij voor Sociaal Wonen (VMSW), Vlaamse Landmaatschappij (VLM), Vlaamse Vervoermaatschappij De Lijn (VVM-De

Lijn), Waterwegen en Zeekanaal, Vlaamse Maatschappij voor Watervoorziening (VMW), Vlaamse instelling voor technologisch onderzoek (VITO) en Vlaamse Radio- en Televisieomroeporganisatie (VRT)<sup>15</sup>.

## D. Categorie (3)

De Vlaamse entiteiten behorende tot deze laatste categorie<sup>16</sup> zijn terug te vinden onder de sectorale code S.1312 opgenomen in de lijst “De eenheden van de publieke sector” die jaarlijks wordt opgesteld en aangepast door de Nationale Bank van België (NBB), dienst nationale/regionale rekeningen en conjunctuur, met de medewerking van de deskundigengroep van de Algemene GegevensBank (AGB – FOD Begroting)<sup>17</sup>. Deze lijst wordt gebruikt door het Instituut voor de nationale rekeningen (INR) in het kader van de afbakening van de overheidssector. Welke Vlaamse entiteiten in deze lijst worden opgenomen en bijgevolg de entiteiten die behoren tot de sectorale code S.1312, kan elk jaar licht wijzigen.

### Verruiming van controlewerkzaamheden van bedrijfsrevisoren

#### A. Algemeen

Het Besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012 verruimt de controlewerkzaamheden van de bedrijfsrevisoren in de Vlaamse entiteiten<sup>18</sup>.

Met name artikel 9 van voormeld uitvoeringsbesluit vertrouwt in uitvoering van artikel 50, § 3 van het Rekendecreet aan de bedrijfsrevisor een uitgebreide opdracht toe, bestaande uit:

- de controle van de jaarrekening,
- de jaarlijkse ESR 95 rapportering; en
- de controle van de uitvoering van de begroting.

Met het oog op verduidelijking wordt hierna een schematische voorstelling weergegeven van de uitgebreide controleopdracht van de bedrijfsrevisoren in de Vlaamse entiteiten, telkens met de referentie in het uitvoeringsbesluit, het toepasselijk boekhoudkundig referentiestelsel en het toepasselijk normatief kader (Tabel 1)<sup>19</sup>.

12 In de praktijk zouden er momenteel een 67-tal Vlaamse rechtspersonen vallen onder het toepassingsgebied van art. 4, § 1, 2° Rekendecreet (J. CHRISTIAENS en C. VANHEE, *Handboek accountancy in de publieke en non-profitsector*, Brugge, die Keure, 2012, p. 552).

13 Informatie bekomen via de heer Walter DE GRAEVE, directeur cel Certificering Rechtspersonen IVA Centrale Accounting van het Vlaams ministerie van Financiën en Begroting.

14 Art. 50, § 4 Rekendecreet.

15 *Ibid.*, voetnoot 13.

16 In de praktijk zouden er momenteel een 72-tal Vlaamse entiteiten tot deze categorie behoren (J. CHRISTIAENS en C. VANHEE, *Handboek accountancy in de publieke en non-profitsector*, Brugge, die Keure, 2012, p. 553).

17 De lijst “De eenheden van de publieke sector”, waarvan de meest recente stand van zaken 30 september 2012 is, wordt door de NBB gepubliceerd op haar website onder het item: [http://www.nbb.be/DOC/DQ/N\\_pdf\\_PBT/PBT\\_LijstNLseptember2012.pdf](http://www.nbb.be/DOC/DQ/N_pdf_PBT/PBT_LijstNLseptember2012.pdf). Het is deze lijst die van toepassing is voor 2012.

Merk op dat het INR eveneens een permanente nominatieve lijst bijhoudt van de eenheden die onder de sector overheid vallen. Deze lijst kan worden teruggevonden op de website van de NBB onder het item: [http://www.nbb.be/doc/dq/CIS/n/S1312\\_TOC\\_31.htm](http://www.nbb.be/doc/dq/CIS/n/S1312_TOC_31.htm).

18 S. MULIER, “Single audit binnen de entiteiten van de Vlaamse overheid”, *Audit, Control & Governance* 2012, afl. 22, p. 2.

19 Opgesteld op basis van:

- IBR, Omzendbrief 2012/10 van 13 november 2012, <http://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/omzendingen/Pages/Omzendingbrief-2012-10.aspx>;

- L. ACKE, “Deel 2: Revisorale verslagen inzake single audit”, in IBR (ed.), *ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake single audit*, informatiesessie 28 februari 2013; en

- J. CHRISTIAENS en C. VANHEE, *Handboek accountancy in de publieke en non-profitsector*, Brugge, die Keure, 2012, p. 556.

**Tabel 1. Uitgebreide controleopdracht van bedrijfsrevisoren in Vlaamse entiteiten**

	Referentie in het uitvoeringsbesluit <sup>20</sup>	Inhoud	Toepasselijk boekhoudkundig referentiestelsel	Toepasselijk normatief kader
1.	Art. 9, §§ 1, 4, 7	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Controle van het getrouw beeld van de jaarrekening; en</li> <li>- Controle van het aangepaste karakter en de werking van de administratieve en boekhoudkundige organisatie, gericht op de productie van financiële rapportering.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rekendecreet;</li> <li>- K.B. 30 januari 2001<sup>21</sup> (enkel voor entiteiten categorie (1) en (2)<sup>22</sup>); en</li> <li>- "Handleiding over de Boekhoudregels" uitgaande van het IVA Centrale Accounting<sup>23</sup>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Algemene Controlenormen (boekjaren afgesloten tot 15 december 2014);</li> <li>- Clarified Internationale Controlestandaarden (ISA's) in de reeksen 100 tot en met 700<sup>24</sup> (verplicht voor boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014<sup>25</sup>, vóór deze datum: inspiratiebron).</li> </ul>
2.	Art. 9, § 5	Verklaring waarin de bedrijfsrevisor zijn oordeel geeft of: <ul style="list-style-type: none"> <li>- de uitvoering van de begroting; en</li> <li>- de aansluiting van de uitvoering van de begroting bij de jaarrekening correct zijn opgesteld.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rekendecreet;</li> <li>- Wet van 16 mei 2003<sup>26</sup>;</li> <li>- Vlaams decreet van 8 juli 2011<sup>27</sup> (enkel voor entiteiten bepaald in art. 4);</li> <li>- K.B. 10 november 2009<sup>28</sup>; en</li> <li>- Besluit van de Vlaamse Regering van 14 oktober 2011<sup>29</sup>, inclusief "Handleiding over de Boekhoudregels".</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>International Standard for Assurance Engagements</i> (ISA) 3000<sup>30</sup>;</li> <li>- <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (ISSAI) 4200<sup>31</sup>, zoals vastgelegd door de internationale organisatie van rekenkamers (INTOSAI) (nuttige inspiratiebron).</li> </ul>
3.	Art. 9, § 6	Certificering van jaarlijkse ESR-rapportering – verslag met volgende elementen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- de vermelding dat de rapportering al dan niet is opgesteld in overeenstemming met de ESR-regels; en</li> <li>- de vermelding dat de ESR-rapportering al dan niet op een consistente wijze aansluit bij de rekeningen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ESR 95 (Europees Systeem van Nationale en Regionale Rekeningen 1995) (tot september 2014);</li> <li>- ESR 2010 (vanaf september 2014)<sup>32</sup>; en</li> <li>- "Handleiding over de Boekhoudregels"<sup>33</sup>.</li> </ul>	<i>Clarified ISA 800</i> <sup>34</sup> .

## B. Belangrijke aandachtspunten voor de bedrijfsrevisoren

Voor het overige beperken wij ons in deze bijdrage tot het aangeven van een aantal belangrijke aandachtspunten voor de bedrijfsrevisoren omtrent hun uitgebreide controleopdracht, namelijk de waarderings- en aanrekenregels, de controle van de ESR 95 rapportering, de controle van het aangepaste karakter en de werking van de administratieve en boekhoudkundige organisatie, de *management letter*, en de voorbeelden van revisorale verslagen inzake *single audit* en het soort revisorale opdracht.

### 1- Waarderings- en aanrekenregels

In uitvoering van artikel 11 van het Besluit van de Vlaamse Regering van 14 oktober 2011 betreffende de begroting en de boekhouding van de Vlaamse rechtspersonen<sup>35</sup>, heeft IVA Centrale Accounting van het Vlaams ministerie van Financiën en Begroting een "Handleiding over de Boekhoudregels" uitgewerkt.

In feite betreft het een internettoepassing waarop onder meer de volgende informatie kan worden gevonden:

- de toepasselijke waarderingsregels;
- de toepasselijke aanrekenregels;
- de rapporteringssjablonen; en
- het economische rekeningstelsel en de aansluiting met de ESR-classificatie.

in de Europese verordening betreffende het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen 1995 (ESR 95) en in het Handboek van het Instituut voor de Nationale Rekeningen (L. Акте, "Deel 2: Revisorale verslagen inzake single audit", in IBR (ed.), *ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake single audit*, informatiesessie 28 februari 2013, voorbeeld van verslag over de jaarlijkse ESR-rapportering, p. 1).

34 Internationale controlestandaard 800: "Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden".

35 Art. 11 van dit Besluit stelt het volgende:

"De Vlaamse minister, bevoegd voor de financiën en de begrotingen, stelt een handleiding op met een toelichting bij de boekhoudregels met het oog op de uniforme toepassing ervan.

Die handleiding en de aanpassingen eraan worden meegeedeeld aan de Vlaamse Regering."

20 Besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012 betreffende controle en *single audit* (BS 13 november 2012).

21 Koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (BS 6 februari 2001).

22 Cf. *supra*, titel "Vlaamse entiteiten die aan revisorale controle zijn onderworpen (toepassingsgebied)", punt A.

23 Cf. *infra*, punt B.1.

24 Cf. Clarified ISA 200, § 1: "De Internationale Controlestandaarden (ISA's) in de reeksen 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten."

25 Cf. IBR, *Norm inzake de toepassing van de ISA's in België*, 22 april 2010, p. 5, nr. 4.

26 Wet van 16 mei 2003 tot vaststelling van de algemene bepalingen die gelden voor de begrotingen, de controle op de subsidies en voor de boekhouding van de gemeenschappen en de gewesten, alsook voor de organisatie van de controle door het Rekenhof (BS 25 juni 2003).

27 Decreet van 8 juli 2011 houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof (BS 5 augustus 2011).

28 Koninklijk besluit van 10 november 2009 tot vaststelling van het boekhoudplan van toepassing op de federale Staat en op de gemeenschappen, de gewesten en de gemeenschappelijke gemeenschapscommissie (BS 11 december 2009).

29 Besluit van de Vlaamse Regering van 14 oktober 2011 betreffende de begroting en de boekhouding van de Vlaamse rechtspersonen (BS 2 februari 2012).

30 Cf. L. Акте, "Deel 2: Revisorale verslagen inzake single audit", in IBR (ed.), *ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake single audit*, informatiesessie 28 februari 2013, voorbeeld van verslag inzake de controle op de naleving van relevante wet- en regelgeving bij de uitvoering van de begroting en de rapportering desbetreffend en op de naleving van andere relevante wet- en regelgeving, p. 2 (Cf. *infra*, punt B.5.).

31 The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, *4200 Compliance Audit Guidelines: Compliance Audit Related to the Audit of Financial Statements*, INTOSAI. <http://www.intosai.org>.

32 Cf. *infra*, punt B.2.

33 Meer bepaald de "Handleiding over de Boekhoudregels", in de versie die van toepassing is op het gecontroleerde boekjaar, zoals opgesteld door het Agentschap Centrale Accounting in uitvoering van de principes beschreven

Via de beveiligde sectie van de website van het IBR hebben alle bedrijfsrevisoren toegang tot deze "Handleiding over de Boekhoudregels": <https://accountingmanual.ibr-ire.be/>.

Er kan onvoldoende worden benadrukt dat van de bedrijfsrevisoren wordt verwacht dat ze toezien op een uniforme toepassing van deze regels. Uniforme toepassing is immers een absolute voorwaarde om deze gegevens op zinvolle en kwalitatieve wijze te consolideren.

De bedrijfsrevisoren moeten trouwens uitdrukkelijk vermelden in hun verklaring "dat de rapportering al dan niet is opgesteld in overeenstemming met de ESR-regels".

De eerste praktijkgevallen geven aan dat:

- het nodig is een grondige afstemming te doen van de in de praktijk toegepaste waarderingsregels en deze beschreven in de "Handleiding over de Boekhoudregels"; en
- de in de entiteiten toegepaste waarderingsregels in meer of mindere mate afwijken van de krachtens de Handleiding toe te passen waarderingsregels. Dit kan verantwoord zijn, bijvoorbeeld door de specifieke activiteiten van de betrokken entiteit. Afwijkingen blijven mogelijk mits overleg met IVA Centrale Accounting.

## 2- Controle van de ESR 95 rapportering

De controle van en verslaggeving over de jaarlijkse ESR rapportering is een nieuwe opdracht voor de bedrijfsrevisor.

Zoals weergegeven in Tabel 1, zal deze controle betrekking hebben op (1) de organisatie van de productie van deze rapportering; op (2) de al dan niet correcte toepassing van de ESR regels; en op (3) de reconciliatie van de ESR rapportering met de algemene boekhouding.

Het Rekendecreet voorziet in artikel 41, § 1 dat de algemene boekhouding en de ESR 95 boekhouding één en dezelfde basis hebben met dien verstande dat de bedrijfseconomische boekhouding een analytische component moet hebben die als bron dient voor de ESR 95 rapportering. Dit houdt derhalve in dat de methodiek die er vroeger in bestond de ESR 95 rapportering als een *spreadsheet* (Excel)-toepassing te voorzien, niet langer aan de orde is.

In ieder geval zal de bedrijfsrevisor moeten nagaan of:

- de ESR 95 rapportering aansluit op de algemene boekhouding; en
- de nodige ESR 95 herwerkingen correct werden doorgevoerd en gerapporteerd in de reconciliatie.

Merk hierbij evenwel op dat op 13 maart 2013 een verordening werd goedgekeurd die de methodologie ESR 2010 instelt<sup>36</sup>. Bijgevolg komt ESR 2010 in september 2014 ter vervanging van het huidige ESR 1995. Dat betekent dat, zoals de zaken er nu voorstaan, de publicaties van de nationale en regionale rekeningen evenals onderdelen ervan zoals bijvoorbeeld de overheidsrekeningen (en de notificatie voor de procedure van de buitensporige tekorten) vanaf september 2014 volgens het ESR 2010 dienen te verlopen.<sup>37, 38</sup>

## 3- Controle van het aangepaste karakter en de werking van de administratieve en boekhoudkundige organisatie

Luidens artikel 9, § 1 van voormeld Besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012, dienen de bedrijfsrevisoren: "het aangepaste karakter en de werking van de administratieve en boekhoudkundige organisatie gericht op de productie van financiële rapportering" te controleren.

Het moge duidelijk zijn dat de bedrijfsrevisoren geacht worden om in het eerste luik van hun uitgebreide opdracht, naast de controle van het getrouwe beeld van de jaarrekening, eveneens op specifieke wijze aandacht te besteden aan "de administratieve en boekhoudkundige organisatie gericht op de productie van financiële rapportering" (cf. *supra*, Tabel 1).

Hierbij wordt zowel bedoeld dat een *design review* dient te gebeuren, teneinde het al dan niet "aangepaste karakter" te beoordelen, als dat wordt verwacht dat de beheersmaatregelen getest worden, teneinde een uitspraak te kunnen doen over de "werking". Deze uitspraak dient te worden gedaan in de paragraaf inzake overige aangelegenheden van het verslag over de jaarrekening (cf. *infra*, punt B.5) in de verwoording: "Zonder afbreuk te doen aan ons oordeel, wensen we volgende overwegingen te geven omtrent het aangepast karakter en de werking van de administratieve en boekhoudkundige organisatie, gericht op de productie van financiële rapportering: (...)"<sup>39</sup>.

De vraag kan worden gesteld of het voorgaande al dan niet verder gaat dan de aandacht die een bedrijfsrevisor moet hebben voor interne controle in het kader van een controle-opdracht uitgevoerd in het kader van de commissarisopdracht voorzien in het Wetboek van vennootschappen. Ons inziens niet, met dien verstande dat er van de bedrijfsrevisor niet wordt verwacht dat hij zich in zijn verklaring op positieve wijze uitspreekt over het aangepast karakter en ononderbroken functioneren van de interne controle. Dit is ook logisch, aangezien geen "in control statement" wordt afgelegd door het bestuursorgaan. Bij gebrek aan zogenaamde "subject matter", kan de bedrijfsrevisor geen op zichzelf staande verklaring uitbrengen.

Wij menen dat de bedrijfsrevisoren de 'Leidraad Interne Controle/Organisatiebeheersing'<sup>40</sup> en de

*Er kan onvoldoende worden benadrukt dat van de bedrijfsrevisoren wordt verwacht dat ze toezien op een uniforme toepassing van deze regels. Uniforme toepassing is immers een absolute voorwaarde om deze gegevens op zinvolle en kwalitatieve wijze te consolideren.*

38 Kort samengevat voorziet het herziene Europese systeem van rekeningen (ESR 2010) in methoden betreffende gemeenschappelijke normen, definities, classificaties en registratieregels die moeten worden gebruikt voor het opstellen van de statistische rekeningen en tabellen. Daarnaast voorziet het ook in een programma met vastgelegde termijnen waarbinnen de lidstaten deze rekeningen en tabellen bij de Europese Commissie (Eurostat) moeten indienen (Verordening 549/2013, overweging 11).

39 L. ACKE, "Deel 2: Revisorale verslagen inzake single audit", in IBR (ed.), *ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake single audit*, informatiesessie 28 februari 2013, voorbeeld van verslag over de jaarrekening, p. 3.

40 De meest recente versie van de 'Leidraad Interne Controle / Organisatiebeheersing' (januari 2008), is integraal raadpleegbaar op de volgende website: <http://www.bestuurszaken.be/sites/bz.vlaanderen.be/files/locations/Leidraad%20interne%20controle.pdf>.

Deze leidraad werd opgesteld door de werkgroep "verfijning leidraad interne controle" op basis van de leidraad van de Interne Audit van de Vlaamse Administratie (IAVA). De departementen Bestuurszaken, Financiën en Begroting, Interne Audit van de Vlaamse Administratie, het Rekenhof, Inspectie van Financiën en vertegenwoordigers van de verzelfstandigde agentschappen en departementen werkten hieraan mee.

36 Verordening 549/2013 van 21 mei 2013 betreffende het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen in de Europese Unie (Pb.L. 26 juni 2013, afl. 174, p. 1), hierna "Verordening 549/2013".

37 INR NBB, *Nationale rekeningen: Deel 1 – Eerste raming van de jaarlijkse rekeningen 2012*, mei 2013, p. 3, <http://www.nbb.be/doc/dq/n/dq3/NNDA.pdf>.

**Worden inefficiënties vastgesteld, dan wordt verwacht dat deze in de management letter worden gerapporteerd.**

‘Fiches voor Financiële Interne Controle’<sup>41</sup> zouden kunnen hanteren als inspiratiebron voor de certificatie van het aangepaste karakter en de werking van de administratieve en boekhoudkundige organisatie, gericht op de productie van financiële rapportering.

**4- Management letter**

Volgende attentiepunten zijn te weerhouden ten aanzien van het begrip “management letter”:

- de *management letter* is voortaan een erkend begrip: artikel 9, § 7 van het Besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012 betreffende controle en *single audit* voorziet uitdrukkelijk in de figuur van de *management letter*; en
- niet alleen wordt het begrip “management letter” geïnstitutionaliseerd, ook de inhoud wordt vastgesteld. Moeten worden gerapporteerd overeenkomstig voormeld artikel 9, § 7:
  - vastgestelde tekortkomingen inzake organisatiebeheersing;
  - vastgestelde inefficiënties; en
  - inbreuken op andere regelgeving (andere dan Rekendecreet en uitvoeringsbesluiten) die financiële gevolgen voor de entiteit met zich mee hebben gebracht of zouden kunnen brengen.

Er dient te worden opgemerkt dat ofschoon de Vlaamse Overheid momenteel van de bedrijfsrevisor geen performantiaudit vraagt, uit de voorgeschreven inhoud van de *management letter* wel kan worden afgeleid dat van de bedrijfsrevisor wordt verwacht dat hij niet blind is voor vastgestelde inefficiënties. Worden inefficiënties vastgesteld, dan wordt verwacht dat deze in de *management letter* worden gerapporteerd.

**5- Voorbeelden van revisorale verslagen inzake single audit en soort revisorale opdracht**

Uit artikel 9 van voormeld Besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012 vloeit voort dat de bedrijfsrevisor jaarlijks in feite een bundel van drie verslagen dient op te stellen die wordt gericht aan

het bestuursorgaan van de gecontroleerde Vlaamse entiteit. De bundel met de drie verslagen van de bedrijfsrevisor dient samen met de gecertificeerde jaarrekening van de Vlaamse rechtspersoon uiterlijk op 21 april volgend op het boekjaar waarop het betrekking heeft, aan de Vlaamse Regering en het Rekenhof te worden overgemaakt<sup>42</sup>.

Tijdens de IBR-informatiesessie “ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake *single audit*” van 28 februari 2012<sup>43</sup> werd een voorbeeld van bundel voorgesteld met de drie revisorale verslagen, meer bepaald:

- (1) verslag over de jaarrekening (betreffende het boekjaar afgesloten op 31 december 20..);
- (2) verslag betreffende de beoordeling van de *compliance* van de uitvoering van de begroting (betreffende het boekjaar afgesloten op 31 december 20..); en
- (3) verslag over de jaarlijkse ESR-rapportering (betreffende het boekjaar afgesloten op 31 december 20..).

Er wordt geëxpliciteerd dat deze drie verslagen in onderlinge samenhang dienen te worden gelezen en dus niet afzonderlijk van elkaar kunnen worden gezien of gebruikt. Logischerwijze dienen deze drie revisorale verslagen dus telkens door dezelfde bedrijfsrevisor te worden opgesteld.

Nuttig om weten is dat er tijdens de IBR-informatiesessie werd aangegeven dat het toepasselijk normatief kader voor voornoemd verslag betreffende de beoordeling van de *compliance* van de uitvoering van de begroting wel degelijk *International Standard for Assurance Engagements* 3000 (ISAE 3000) is<sup>44</sup>. Niettemin vormt het normatief kader *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) 4200<sup>45</sup>, zoals vastgelegd door de internationale organisatie van rekenkamers (INTOSAI), in ieder geval een nuttige inspiratiebron/handig instrument voor de bedrijfsrevisor bij het opstellen van desbetreffend verslag<sup>46</sup>. Daarom zijn wij van oordeel dat IBR-Omzendbrief 2012/10, die ISSAI 4200 vooropstelt als het normatief kader voor dit verslag, in deze zin kan worden verduidelijkt.

Ten slotte geeft de tabel hieronder het soort revisorale opdracht per revisoraal verslag weer (Tabel 2)<sup>47</sup>.

**Tabel 2. Soort revisorale opdracht per revisoraal verslag**

Revisoraal verslag	Soort revisorale opdracht / mate van zekerheid
Verslag over de jaarrekening	<i>Audit engagement (reasonable assurance)</i> / redelijke mate van zekerheid
Verslag betreffende de beoordeling van de <i>compliance</i> van de uitvoering van de begroting: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) luik begrotingsuitvoering &amp; rapportering</li> <li>b) luik <i>compliance</i> met andere wet- en regelgeving</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>a) <i>Reasonable assurance engagement</i> / redelijke mate van zekerheid</li> <li>b) <i>Limited assurance engagement</i> / beperkte mate van zekerheid</li> </ol>
Verslag over de jaarlijkse ESR-rapportering	<i>Reasonable assurance engagement</i> / redelijke mate van zekerheid

41 De meest recente versie van de ‘Fiches voor Financiële Interne Controle’, is integraal raadpleegbaar op de volgende website: <http://www.bestuurszaken.be/fiches-financi%C3%A5le-interne-controle>.

Deze fiches werden opgesteld door een ad hoc werkgroep van het Strategisch Overlegforum Financiën (SOFI) binnen de Vlaamse overheid.

42 Art. 50, § 1 in fine Rekendecreet; S. MULIER, “Rekendecreet toegelicht”, *Audit, Control & Governance* 2012, afl. 4, p. 5.

43 L. ACKE, “Deel 2: Revisorale verslagen inzake single audit”, in IBR (ed.), *ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake single audit*, informatiesessie 28 februari 2013.

44 Cf. L. ACKE, “Deel 2: Revisorale verslagen inzake single audit”, in IBR (ed.), *ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake single audit*, informatiesessie 28 februari 2013, voorbeeld van verslag inzake de controle op de naleving van relevante wet- en regelgeving bij de uitvoering van de begroting en de rapportering desbetreffend en op de naleving van andere relevante wet- en regelgeving, p. 2.

45 The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, 4200 *Compliance Audit Guidelines: Compliance Audit Related to the Audit of Financial Statements*, INTOSAI. <http://www.intosai.org>.

46 Merk hierbij evenwel op dat ook het Rekenhof deze ISSAI-normen van INTOSAI hanteert (Cf. I. DESOMER, “Overheidsaudit door het Rekenhof – Naar een beter presteren en functioneren van de publieke sector”, *Audit, Control & Governance* 2010, afl. 17, p. 1).

47 Cf. L. ACKE, “Deel 2: Revisorale verslagen inzake single audit”, in IBR (ed.), *ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake single audit*, informatiesessie 28 februari 2013, slide 13-14.



## Invulling principe van single audit in de Vlaamse overheid

### A. Algemeen

De werkdefinitie<sup>48</sup> van het concept *single audit* werd voor het eerst gehanteerd op 9 maart 2006 tijdens de door het Rekenhof georganiseerde “rondetafelconferentie van controleactoren en gecontroleerden in de Vlaamse Gemeenschap”<sup>49</sup>. Zij is integraal terug te vinden in het verslag van het Rekenhof over de rondetafelconferentie van controleactoren en gecontroleerden in de Vlaamse Gemeenschap<sup>50</sup> en luidt als volgt:

*“[Single audit is] één enkel auditmodel voor de Vlaamse overheid, waarbij elk controleniveau voortbouwt op het voorgaande, met als doel de last voor de gecontroleerde te verminderen en de kwaliteit van de audit op te voeren, maar zonder de onafhankelijkheid van de betrokken auditororganen te ondergraven. Audit betekent daarbij niet alleen de audit van ontvangsten en uitgaven die in de Vlaamse begroting zijn opgenomen. Ook alternatieve financieringsvormen, engagementen buiten balans, enz. vallen onder het model. Onder audit wordt naast de financiële audit, ook de audit van de operationele uitvoering bedoeld. Met andere woorden: naast wettelijkheid en regelmatigheid valt ook de doeltreffendheid en doelmatigheid binnen de scope van het auditmodel.”*

Reeds op 26 januari 2011 werd een afsprakennota inzake financiële audit in de Vlaamse overheid ondertekend tussen het Rekenhof, IAVA en het IBR, waarbij zij “streven naar een maximale afstemming en complementariteit van hun auditwerkzaamheden, met respect voor ieders autonomie, regelgeving en specifieke verantwoordelijkheden. Hiermee beogen zij dubbel werk te vermijden, de controlelast voor de geauditeerde entiteiten van de Vlaamse overheid te verminderen en de kostenefficiëntie van hun audits te verhogen.”<sup>51</sup>

Het Rekendecreet geeft in artikel 67 een decretale basis aan het concept *single audit* in de Vlaamse overheid<sup>52</sup>. Dit artikel stipuleert immers dat de Vlaamse Regering de samenwerking tussen de centrale en decentrale auditdiensten en de door haar of door een entiteit als vermeld in artikel 63, aangestelde personen of organisaties die belast zijn met toezicht, controle of audit, en de uitwisseling van controleresultaten, onderling en met het Rekenhof regelt.

Aan voornoemd artikel 67 van het Rekendecreet heeft de Vlaamse Regering uitvoering gegeven, meer bepaald via artikel 4 van het voormeld Besluit van 7 september 2012:

“(...)

*De controleactoren evalueren het door de entiteit geïnstalleerde risicomangement. Ze volgen in overleg met het Rekenhof de risicoanalyse van de entiteit op en vullen de risicoanalyse aan.*

*De controleactoren stemmen hun auditaanpak op elkaar af in overleg met het Rekenhof.*

*Behalve in uitzonderlijke omstandigheden die een dringende audit noodzakelijk maken, stemmen de betrokken controleactoren de jaarplanning van de geplande controlewerkzaamheden op elkaar en op*

*het Rekenhof af. De controleactoren lichten de entiteit tijdig in over de aanvang van een in de jaarplanning opgenomen controle. Bij belangrijke verschuivingen worden ook de andere controleactoren, alsook het Rekenhof, tijdig op de hoogte gebracht.*

*De controleactoren maken maximaal gebruik van de resultaten van de audit- en controlewerkzaamheden die al door de andere controleactoren en het Rekenhof zijn uitgevoerd. Om dat te realiseren, stellen de controleactoren de resultaten van hun audit ter beschikking aan de andere betrokken controleactoren en aan het Rekenhof.*

*Het derde, vierde en vijfde lid zijn niet van toepassing op de controles, uitgevoerd in het kader van artikelen 33, 35, § 1, en artikelen 48 en 49, van het rekendecreet en met inachtneming van artikelen 5 en 6 van dit besluit.”*

Het is dus de bedoeling alle controleactiviteiten en aspecten rond risicobeheersing tussen de entiteiten van de Vlaamse overheid en de controleactoren zoals bedrijfsrevisoren, Inspectie van Financiën, IAVA, binnen de entiteiten aanwezige interne-auditfuncties, IVA Centrale Accounting van het Vlaams ministerie van Financiën en Begroting, Rekenhof en regeringsafgevaardigden, zo optimaal mogelijk op elkaar worden afgestemd<sup>53</sup>.

Het *single audit* concept is thans op een ander niveau getild. Van een “afsprakennota” is het geëvolueerd tot een begrip dat werd uitgewerkt in een Besluit van de Vlaamse Regering.

Enkele kerngedachten van het *single audit* concept:

- de controle-actoren vertrekken vanuit de risico-analyse opgemaakt op het niveau van de entiteit<sup>54</sup> en beoordelen het door de entiteit uitgewerkte risico-management;
- de controle-actoren stemmen hun auditaanpak op elkaar af in overleg met het Rekenhof;
- de controle-actoren stemmen hun planning af en delen die mede aan de te controleren entiteit; en
- de controle-actoren bouwen maximaal verder op elkaars controle-bevindingen; dit impliceert dan ook dat deze bevindingen onderling worden meegedeeld.

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft zich ingeschreven in het *single audit* concept. Thans komt het erop aan hieraan concrete vorm te geven.

Het lijkt geen twijfel dat 2012 een overgangsjaar was. Toch neemt dit niet weg dat, in de mate dat dit niet reeds is gebeurd, er zich telkens een overleg opdringt tussen de bedrijfsrevisor *in casu* en het Rekenhof (in het kader van diens financiële audit). Zo dient er telkens met het Rekenhof te worden overlegd over:

- de controle-benadering;
- de wijze en timing van rapportering; zo lijkt het aangewezen om de communicatie van controle-aanpak en -bevindingen te organiseren via een *long form* rapport;
- of het Rekenhof al dan niet wenst betrokken te worden bij zogenaamde “closing” meetings; ...

---

*Het lijkt geen twijfel dat 2012 een overgangsjaar was. Toch neemt dit niet weg dat, in de mate dat dit niet reeds is gebeurd, er zich telkens een overleg opdringt tussen de bedrijfsrevisor in casu en het Rekenhof (in het kader van diens financiële audit).*

---

48 De definitie is geïnspireerd op het advies Nr. 2/2004 van de Rekenkamer van de Europese Gemeenschappen over het model *single audit* (Parl.St. VI.Parl. 2008-09, nr. 37-B/1, p. 6, voetnoot 3).

49 Zie hierover uitgebreid: I. DESOMER en L. TYDGAT, “Single audit”, *Audit, Control & Governance* 2011, afl. 7, p. 1-5.

50 Parl.St. VI.Parl. 2008-09, nr. 37-B/1.

51 Rekenhof, IAVA en IBR, Afsprakennota van 26 januari 2011 inzake financiële audit in de Vlaamse overheid, p. 2. Cf. IBR, Omzendbrief 2011-2-afsprakennota-inzake-financiële-audit-in-de-Vlaamse-overheid.pdf.

52 Parl.St. VI.Parl. 2010-11, nr. 842-1, p. 34.

53 Zie hierover uitgebreid: J. CHRISTIAENS en C. VANHEE, *Handboek accountancy in de publieke en non-profitsector*, Brugge, die Keure, 2012, p. 554-556.

## B. Steunen op de werkzaamheden van de andere controleactoren

Rekening houdend met de concrete invulling van het principe *single audit* (cf. *supra*, punt A., onderlijnde passages), heeft de Raad van het IBR in een recente Omzendbrief 2013/06<sup>54</sup> gesteld dat, alhoewel het de bedoeling is dat de controleactoren maximaal gebruik dienen te maken van de resultaten van de audit- en controlewerkzaamheden die al door de andere controleactoren en het Rekenhof zijn uitgevoerd, het uiteindelijk steeds aan iedere controleactor apart toekomt om uit te maken of hij al dan niet steunt op de werkzaamheden van een andere controleactor. Dit zou toelaten dat zowel de onafhankelijkheid als de specifieke verantwoordelijkheden van elkeen van de betrokken controleactoren het best wordt gewaarborgd.

## C. Opheffing beroepsgeheim van bedrijfsrevisoren

Opdat de invulling van het *single audit* concept in de praktijk volledige uitwerking zou kunnen hebben, diende er nog één laatste wettelijke hinderpaal te worden weggewerkt, namelijk het beroepsgeheim waar één van de partijen, *i.e.* de bedrijfsrevisoren, in dit kader aanvankelijk aan was gebonden<sup>56</sup>. Dit probleem is thans opgelost.

Het Vlaams decreet van 9 november 2012 houdende diverse bepalingen betreffende financiën en begroting<sup>57</sup> voorziet namelijk in het artikel 16, 2° in een wijziging van artikel 50 van het Rekendecreet<sup>58</sup>. Het behelst een specifieke uitzondering op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor in het kader van het concept *single audit* in de Vlaamse overheid<sup>59</sup>:

“2/1. Buiten de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin artikel 79 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor voorziet, geldt deze plicht tevens niet voor:

a) de informatie-uitwisseling over de auditstrategie en -planning, de monitoring en risicoanalyse, de controle en rapportering en de controlemethodieken door de bedrijfsrevisor aan het Rekenhof en het agentschap Interne Audit van de Vlaamse administratie inzake entiteiten van de Vlaamse overheid die zij gemeenschappelijk hebben als controledomein;

b) de overdracht aan het Rekenhof en het agentschap Interne Audit van de Vlaamse administratie van informatie uit werkdocumenten van de bedrijfsrevisor inzake entiteiten van de Vlaamse overheid die zij gemeenschappelijk hebben als controledomein.”

Er dient evenwel te worden opgemerkt dat de opheffing van het beroepsgeheim zich beperkt tot enkel het Rekenhof en IAVA, en derhalve in de praktijk betrekking heeft tot de volgende zaken:

- het overmaken van informatie tijdens de diverse stappen in het controle-proces (risico-inschatting, planning, uitvoering en rapportering); en
- het overmaken van werkdocumenten.

Vervolgens kan worden aangenomen dat interne beleidslijnen van auditkantoren (zogenaamde kantoor-*policies*) geen afbreuk kunnen doen aan de bepalingen van het Rekendecreet, dus *in casu* ook niet aan voormelde wettelijke uitzondering op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor.

Ten slotte heeft de Raad van het IBR, met het oog op de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk kader van voormeld artikel 4 van het Besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012, in voornoemde Omzendbrief 2013/06 eraan herinnerd dat de bedrijfsrevisor ertoe gehouden is om aan de andere controleactoren te communiceren omtrent deze aangelegenheden waarvoor een specifieke uitzondering op zijn beroepsgeheim werd geregeld door het Rekendecreet.

## Richtlijn 2011/85/EU en haar omzetting in België, alsook in haar geledingen

### A. Algemeen

De Raad van de Europese Unie heeft op 8 november 2011 Richtlijn 2011/85/EU uitgevaardigd.

Op grond van artikel 3, lid 1 van deze richtlijn dienen de lidstaten te “*beschikken (...) over stelsels voor overheidsboekhouding die volledig en coherent alle subsectoren van de overheid bestrijken en die de informatie bevatten die nodig is voor het genereren van transactiegegevens ter voorbereiding van op de ESR 95-norm gebaseerde gegevens. Die stelsels voor overheidsboekhouding zijn aan interne controle en onafhankelijke audits onderworpen.*”

De lidstaten dienen de nodige bepalingen in werking te doen treden om uiterlijk op 31 december 2013 aan deze richtlijn te voldoen<sup>60</sup>.

### B. Gepaste stelsels voor overheidsboekhouding

Voor alle duidelijkheid vereist Richtlijn 2011/85/EU dat lidstaten zullen beschikken over stelsels voor overheidsboekhouding die voldoen aan twee cumulatieve voorwaarden. Meer bepaald dienen zij:

- volledig en coherent alle subsectoren van de overheid te bestrijken; en
- de informatie te bevatten die nodig is voor het genereren van transactiegegevens ter voorbereiding van op de ESR 95-norm gebaseerde gegevens.

De Europese Commissie heeft op 6 maart 2013 een verslag gepubliceerd gericht aan de Raad van de Europese Unie en het Europees Parlement naar de implementatie van geharmoniseerde normen voor de overheidsboekhouding in de lidstaten: de geschiktheid van de IPSAS<sup>61</sup> voor de lidstaten<sup>62</sup>.

54 Meer bepaald de risico's die verbonden zijn aan het al dan niet realiseren van de geformuleerde controledoelstellingen (*i.e.* volledigheid, juistheid, tijdigheid, regelmatigheid, efficiëntie, effectiviteit en autorisatie) met betrekking tot de financieel budgettaire (sub-)thema's. Deze (sub-)thema's zijn telkens afzonderlijk uitgewerkt in de voormelde 'Fiches voor Financiële Interne Controle' (cf. *supra*, voetnoot 40).

55 IBR, Omzendbrief 2013/06 van 17 april 2013, <http://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/omzendingen/Pages/Omzendbrief-2013-06.aspx>.

56 *Parl. St. Vl. Parl.* 2011-12, nr. 1723-1, p. 13.

57 *BS* 26 november 2012.

58 Om reden dat het *single audit*-principe niet wettelijk verankerd is op federaal niveau, voegt dit decreet deze uitzondering op het beroepsgeheim toe aan het Rekendecreet (art. 50, nieuwe § 2/1 Rekendecreet) (C. VAN GEEL, "Vlaams decreet: twee nieuwe uitzonderingen op beroepsgeheim bedrijfsrevisor", *Accountancy Actualiteit* 2012, afl. 22).

59 Cf. C. VAN GEEL, "Vlaams decreet: twee nieuwe uitzonderingen op beroepsgeheim bedrijfsrevisor", *Accountancy Actualiteit* 2012, afl. 22.

60 Art. 15, lid 1 Richtlijn 2011/85/EU.

61 *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

62 Dit verslag werd opgelegd in art. 16, lid 3 Richtlijn 2011/85/EU.

Summier samengevat formuleert het verslag een algemene conclusie die tweeledig is van aard, en die onder meer is gebaseerd op de ontvangen reacties op een openbare raadpleging die Eurostat in de periode februari-mei 2012 hieromtrent heeft georganiseerd<sup>63</sup>. Enerzijds lijkt het duidelijk dat de IPSAS in de huidige toestand niet zonder meer in de EU-lidstaten kunnen worden geïmplementeerd. Anderzijds vormen de IPSAS onmiskenbaar een referentie voor een mogelijk geharmoniseerde overheidsboekhouding in de EU<sup>64</sup>. De meeste belanghebbenden zijn het er echter over eens dat de IPSAS een geschikt referentiekader vormen om een reeks Europese normen voor overheidsboekhouding ("EPSAS") te ontwikkelen<sup>65</sup>.

In ieder geval heeft Eurostat in dit kader op 29 en 30 mei 2013 een conferentie gehouden, genaamd "Towards implementing European Public Sector Accounting Standards"<sup>66</sup>.

### C. Onderworpen aan interne controle en onafhankelijke audits

#### 1- Algemeen

Overweging (3) van Richtlijn 2011/85/EU stelt het volgende:

*"Een volledige en betrouwbare overheidsboekhouding voor alle subsectoren van de overheid is een eerste vereiste voor de productie van hoogwaardige statistieken die tussen de lidstaten onderling vergelijkbaar zijn. Interne controle moet handhaving van de bestaande regels in alle subsectoren van de overheid waarborgen. Onafhankelijke audits, uitgevoerd door openbare instellingen zoals rekenkamers of door particuliere auditororganen, dienen de toepassing van de beste internationale praktijken te stimuleren."*

In dit kader merkt Prof. Dr. M. DE WOLF terecht op dat alle subsectoren van de overheid aldus moeten beschikken over betrouwbare en volledige boekhoudingsstelsels onderworpen aan onafhankelijke audits. Hij stelt dat dit *in concreto* voor lidstaat België inhoudt dat, daar waar dit nog niet het geval is, tegelijk een betrouwbare boekhouding, een doeltreffende interne controle en een onafhankelijke audit moet opzetten. Bovendien heeft deze drievoudige vereiste voor België niet enkel betrekking op de Federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten, maar ook op de provincies, de gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de intercommunales, de politiezones, enz.<sup>67</sup>

Verder verduidelijkt hij nog dat er zich bijgevolg drie mogelijke oplossingen aanbieden met betrek-

king tot de audit van de rekeningen van de lokale sectoren van de Belgische overheid (die weliswaar kunnen worden gemengd, zoals het geval is bij het principe van *single audit* in de Vlaamse overheid)<sup>68</sup>:

- de audit wordt toevertrouwd aan het Rekenhof;
- de audit wordt toevertrouwd aan de bedrijfsrevisoren;
- er wordt hiervoor een beroep gedaan op andere onafhankelijke actoren (zoals gewestelijke rekenkamers aangezien de plaatselijke overheden in wezen onder gewestelijk toezicht staan).<sup>69</sup>

De denkpiste om de bedrijfsrevisor in te schakelen voor de audit van de rekeningen van de lokale sectoren werd op basis van een advies van de Vlaamse Adviesraad voor Bestuurszaken (VLABEST) van 29 april 2010<sup>70</sup> opgenomen in die zin dat men bij de uitvoering van de externe audit ook een beroep zal doen op private actoren of auditinitiatieven (zoals bedrijfsrevisoren bij autonome gemeentebedrijven, het Rekenhof, enz.).

Volgens Prof. Dr. J. CHRISTIAENS dient de samenwerking tussen de publieke en private actoren er onder meer toe bij te dragen dat ervaringen en ideeën onder elkaar worden uitgewisseld, dat piekmomenten kunnen worden opgevangen, dat bepaalde specifieke kennis kan worden ingekocht en dat overlap tussen bestaande systemen van controle en toezicht worden vermeden<sup>71</sup> (cf. principe van *single audit*).

Hij besluit terecht dat de Vlaamse lokale besturen één van de zeer weinige overheden binnen de EU zijn die tot op heden nog geen jaarlijkse, onafhankelijke, financiële audit van hun financiële rapportering ondergaan, zodat de betrouwbaarheid van hun jaarrekening momenteel niet wordt gegarandeerd<sup>72</sup>.

#### 2- Recente ontwikkeling: het Auditdecreet

Heel recentelijk, meer bepaald op 2 augustus 2013, werd het zogenaamde "Auditdecreet"<sup>73</sup> gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad*.

Opvallend is dat het Auditdecreet op lokaal en provinciaal niveau er expliciet voor heeft gekozen om de controle van de jaarrekeningen *niet* bij het takenpakket van de externe audit onder te brengen, maar deze taak bij het administratief toezicht te plaatsen. Enige uitzondering situeert zich bij de gemeentelijke en provinciale vennootschappen, verenigingen of stichtingen (EVA's van privaatrecht). Meer bepaald zal de controle op de finan-

68 *Contra*: S. MULIER, "De nieuwe externe audit voor Vlaamse lokale besturen: doelstellingen en basisprincipes", *Audit, Control & Governance* 2012, afl. 4, p. 7: "Gezien de externe audit in eerste instantie aan het lokaal bestuur zelf dient te rapporteren en daarenboven informatie dient te verschaffen aan de Vlaamse Regering, moet de externe-auditfunctie deel uitmaken van de uitvoerende macht van de Vlaamse overheid."

69 M. DE WOLF, "Editoriaal/Editorial", *TAA* 2013, afl. 37, p. 2.

70 VLABEST, *Initiatiefadvies externe audit voor de lokale en provinciale besturen*, 29 april 2010, [http://publicaties.vlaanderen.be/docfolder/18564/VLABEST\\_advies\\_externeaudit\\_2010.pdf](http://publicaties.vlaanderen.be/docfolder/18564/VLABEST_advies_externeaudit_2010.pdf).

71 J. CHRISTIAENS en C. VANHEE, *Handboek accountancy in de publieke en non-profitsector*, Brugge, die Keure, 2012, p. 558.

72 J. CHRISTIAENS en C. VANHEE, *Handboek accountancy in de publieke en non-profitsector*, Brugge, die Keure, 2012, p. 558.

73 Decreet van 5 juli 2013 houdende de organisatie van audittaken bij de Vlaamse administratie en de lokale besturen en tot wijziging van het kaderdecreet bestuurlijk beleid van 18 juli 2003, het Gemeentedecreet van 15 juli 2005, het Provinciedecreet van 9 december 2005, het decreet van 19 december 2008 betreffende de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, het decreet van 27 maart 2009 betreffende radio-omroep en televisie, het decreet van 8 juli 2011 houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof en het decreet van 13 juli 2012 houdende bepalingen tot begeleiding van de tweede aanpassing van de begroting 2012 (B5 2 augustus 2013), hierna "Auditdecreet".

63 Voor de samenvatting hiervan, cf. Eurostat, *Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses*, 18 december 2012, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_PUBLIC/D4\\_2012/EN/D4\\_2012-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/D4_2012/EN/D4_2012-EN.PDF).

64 Europese Commissie, *Verslag van 6 maart 2013 van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement. Naar de implementatie van geharmoniseerde normen voor de overheidsboekhouding in de lidstaten. De geschiktheid van de IPSAS voor de lidstaten*, COM(2013) 114 final, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0>

114:FIN:NL:PDF, p. 9.

65 Europese Commissie, *Verslag van 6 maart 2013 van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement. Naar de implementatie van geharmoniseerde normen voor de overheidsboekhouding in de lidstaten. De geschiktheid van de IPSAS voor de lidstaten*, COM(2013) 114 final, p. 10.

66 <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/introduction/2013/epsas>.

67 M. DE WOLF, "Editoriaal/Editorial", *TAA* 2013, afl. 37, [http://www.icci.be/nl/publicaties/taa/Documents/TAA\\_37\\_2013\\_BW.pdf](http://www.icci.be/nl/publicaties/taa/Documents/TAA_37_2013_BW.pdf), p. 1, 2.

---

## Er is nood aan een duidelijke positionering van het Vlaamse financiële toezicht binnen de nieuwe realiteit van het Europese begrotingsbeleid. Het is nog niet duidelijk op welke wijze die Europese verwachtingen zullen worden geconcretiseerd.

---

ciële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening van deze entiteiten vanaf 1 januari 2014<sup>74</sup> nog exclusief kunnen gebeuren door één of meer commissarissen die allen bedrijfsrevisoren dienen te zijn die zijn ingeschreven in het openbaar register van het IBR<sup>75</sup>. *In concreto* betekent dit dat een einde wordt gesteld aan de mogelijkheid om in deze entiteiten, voor wat betreft het financieel toezicht, één of meer commissarissen aan te stellen die geen bedrijfsrevisor zouden zijn.

Over het algemeen genomen onderschrijven wij in deze materie volledig het standpunt van VLABEST die in haar advies van 15 januari 2013<sup>76</sup> stelt dat het onduidelijk is "in welke mate het Vlaamse toezicht op de lokale financiën aan de kwaliteitsvereisten van Europa voldoet en dus kan fungeren als onafhankelijke auditinstantie zoals de Europese regels voorschrijven"<sup>77</sup>. Er is nood aan een duidelijke positionering van het Vlaamse financiële toezicht binnen de nieuwe realiteit van het Europese begrotingsbeleid (op het vlak van standaardisering, methodologie, capaciteit, competentie, relatie met Eurostat/INR/Rekenhof/revisoraat, enz.)<sup>78</sup>.

De Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten (VVSG) sluit zich eveneens aan bij de visie van VLABEST en merkt nog op dat de indruk bestaat dat de verregaande professionalisering die de voorbije jaren (ook op financieel vlak) bij de lokale besturen is doorgevoerd, niet werd gevolgd door de toezichthoudende overheid. Daarom vraagt zij van de Vlaamse overheid een duidelijk stappenplan om te komen tot een modern en kwalitatief hoogstaand financieel toezicht op de lokale besturen.<sup>79</sup>

Hoe dan ook dient te worden opgemerkt dat de memorie van toelichting bij het ontwerp van Auditdecreet expliciteert dat het tot op heden nog niet duidelijk is op welke wijze de Europese verwachtingen zullen worden geconcretiseerd<sup>80</sup>.

### D. *Single audit* in de Vlaamse overheid als inspiratiebron voor de omzetting van Richtlijn 2011/85/EU in de andere geledingen van België

Naar onze mening vloeit uit voorgaande analyse voort dat het op zijn minst aanbevelingswaardig is dat het principe van *single audit* in de Vlaamse overheid, zoals hierboven reeds uitvoerig uiteengezet, tevens zou fungeren als inspiratiebron voor de omzetting van Richtlijn 2011/85/EU in deze andere geledingen van België.

In ieder geval is het IBR bereid om zich te organiseren teneinde te kunnen voldoen aan de vraag die hen zou worden gesteld om de door de Richtlijn vereiste audit te leiden of hieraan hun medewerking te verlenen<sup>81</sup>.

## Besluit

Op 30 juni 2011 keurde het Vlaams Parlement het decreet houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof, het zogenaamde "Rekendecreet", goed.

Het Besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012, dat verdere uitvoering geeft aan het Rekendecreet, verruimt de controlewerkzaamheden van de bedrijfsrevisoren in de Vlaamse entiteiten. Met name artikel 9 van voormeld uitvoeringsbesluit vertrouwt in uitvoering van artikel 50, § 3 van het Rekendecreet aan de bedrijfsrevisor een uitgebreide opdracht toe, bestaande uit de controle van (1) de jaarrekening, (2) de ESR 95 rapportering, en (3) de uitvoering van de begroting.

Voornoemd Besluit geeft eveneens invulling aan het principe van *single audit* zoals bepaald in artikel 67 van het Rekendecreet, waarbij alle controleactiviteiten en aspecten rond risicobeheersing tussen de entiteiten van de Vlaamse overheid en de controleactoren zoals bedrijfsrevisoren, Inspectie van Financiën, IAVA, binnen de entiteiten aanwezige interne-auditfuncties, IVA Centrale Accounting van het Vlaams ministerie van Financiën en Begroting, Rekenhof en regeringsafgevaardigden, zo optimaal mogelijk op elkaar worden afgestemd.

Bovenstaande evoluties geven aan dat thans kan worden aangenomen dat de bedrijfsrevisoren die controle-opdrachten uitvoeren in entiteiten onderworpen aan het Rekendecreet diverse uitdagingen aangaan.

Als sluitstuk van de hervorming van het wettelijk kader voorziet artikel 16, 2° van het Vlaams decreet van 9 november 2012 in een wijziging van artikel 50 van het Rekendecreet. Meer bepaald betreft het een specifieke uitzondering op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor in het kader van het concept *single audit* in de Vlaamse overheid.

Met bovenvermelde evoluties kan de Vlaamse overheid worden gezien als één van de koplopers van België voor wat betreft de omzetting van de bepalingen van Richtlijn 2011/85/EU.

Er kan worden geconcludeerd dat het principe van *single audit* in de Vlaamse overheid zelfs kan fungeren als inspiratiebron voor de omzetting van Richtlijn 2011/85/EU in de andere geledingen van België (bv. de Federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten, de provincies, de gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de intercommunales, de politiezones, enz.), en dit uiterlijk tegen 31 december 2013.

Het IBR is alvast bereid om zich te organiseren teneinde te kunnen voldoen aan de vraag die hen zou worden gesteld om de door de Richtlijn vereiste audit te leiden of hieraan hun medewerking te verlenen.

74 Autonome gemeentebedrijven: cf. art. 204, lid 3, 7° B.VI.Reg. 25 juni 2010 (BS 7 oktober 2010 (ed. 1)), zelf gewijzigd bij art. 29, 5° B.VI.Reg. 23 november 2012 (BS 18 februari 2013).

Autonome provinciebedrijven: cf. art. 90 *juncto* art. 205 B.VI.Reg. 25 juni 2010 (BS 7 oktober 2010 (ed. 1)), zelf gewijzigd bij art. 30, 6° B.VI.Reg. 23 november 2012 (BS 18 februari 2013).

75 Cf. artt. 4 en 8 Auditdecreet, die volgende wettelijke bepalingen in herinnering brengen:

art. 4 (autonome gemeentebedrijven): toekomstig art. 243bis Gemeentedecreet van 15 juli 2005 (BS 31 augustus 2005), met ingang van 1 januari 2014 (cf. *supra*, voetnoot 74); en art. 8 (autonome provinciebedrijven): toekomstig art. 236bis Provinciedecreet van 9 december 2005 (BS 29 december 2005), met ingang van 1 januari 2014 (cf. *supra*, voetnoot 74).

76 VLABEST, *Advies 2013/03 voorontwerp van auditdecreet lokale en provinciale besturen*, 15 januari 2013, [http://www.vlabest.be/sites/default/files/13.01.15\\_VLABEST\\_advies\\_auditdecreet.pdf](http://www.vlabest.be/sites/default/files/13.01.15_VLABEST_advies_auditdecreet.pdf).

77 VLABEST, *Advies 2013/03 voorontwerp van auditdecreet lokale en provinciale besturen*, 15 januari 2013, p. 9.

78 VLABEST, *Advies 2013/03 voorontwerp van auditdecreet lokale en provinciale besturen*, 15 januari 2013, p. 9.

79 VVSG, *Voorontwerp auditdecreet – Standpunt Raad van Bestuur VVSG*, 4 februari 2013, p. 4 (Parl. St. VI.Parl. 2012-13, nr. 2063-1, p. 32).

80 MvT ontwerp van Auditdecreet, *Parl.St. VI.Parl. 2012-13*, nr. 2063-1, p. 7.

81 M. De Wouf, "Editoriaal/Editorial", *TAA 2013*, afl. 37, p. 2.

## Résumé

Le 30 juin 2011, le Parlement flamand a approuvé le décret réglant le budget, la comptabilité, l'attribution de subventions et le contrôle de leur utilisation, et le contrôle par la Cour des Comptes, également appelé « décret des comptes » (*Rekendecreet*).

L'arrêté du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 poursuit la mise en œuvre du décret des comptes et étend les missions des réviseurs d'entreprises au sein des entités flamandes. L'arrêté d'exécution confie, notamment en son article 9 et en exécution de l'article 50, § 3 du décret des comptes, au réviseur d'entreprises une mission étendue qui consiste en le contrôle (1) des comptes annuels, (2) du reporting SEC 95, et (3) de l'exécution du budget.

L'arrêté susnommé précise également le contenu du principe de *single audit* tel que prévu par l'article 67 du décret des comptes, par lequel sont harmonisés au mieux les travaux de contrôle et les aspects liés à la gestion des risques entre les entités de l'autorité flamande et les acteurs de contrôle tels que les réviseurs d'entreprises, l'Inspection des Finances, l'IAVA (Audit interne de l'administration flamande), les fonctions d'audit interne présentes au sein des entités, l'agence autonomisée interne « Comptabilité centrale » du Ministère flamand des Finances et du Budget, la Cour des Comptes et les délégués du gouvernement.

Ces évolutions indiquent qu'il peut à l'heure actuelle être admis que les réviseurs d'entreprises qui exécutent des missions de révision dans des entités qui sont soumises au décret des comptes, font face à plusieurs défis.

En guise d'élément de la réforme du cadre légal, l'article 16, 2° du décret flamand du 9 novembre 2012 prévoit une modification de l'article 50 du décret des comptes. Il s'agit notamment d'une exception spécifique au secret du réviseur d'entreprises dans le cadre du concept d'audit unique au sein de l'autorité flamande.

Grâce aux évolutions mentionnées ci-dessus, l'autorité flamande figure dans le peloton de tête belge en ce qui concerne la transposition de la directive 2011/85/UE.

Il peut être conclu que le principe d'audit unique au sein de l'autorité flamande peut même servir de source d'inspiration pour la transposition de la directive 2011/85/UE dans les autres entités belges (p. ex. l'Etat fédéral, les Communautés et les Régions, les provinces, les communes, les centres publics d'aide sociale, les intercommunales, les zones de police, etc.), qui doit être finalisée au plus tard le 31 décembre 2013.

L'IRE est disposé à s'organiser de manière à pouvoir répondre à la demande qui lui serait faite de diriger ou de contribuer à l'audit requis par la directive.

## Summary

On 30 June 2011, the Flemish Parliament approved the Decree regulating the budget, accounting, grants and monitoring its use, and control by the Court of Auditors, also referred to as "Calculation Decree" (*Rekendecreet*).

The decision of the Flemish Government of 7 September 2012, which executes the Calculation Decree, extends the missions of the registered auditors in the Flemish entities. The abovementioned decision, notably its Article 9 pursuant to Article 50, paragraph 3 of the Calculation Decree, entrusts the registered auditor with an extended mission that consists of the audit of (1) the financial statements, (2) the ESA 95 reporting and (3) the implementation of the budget.

The aforementioned decision also specifies the content of the single audit principle, as set forth in Article 67 of the Calculation Decree. Its purpose is to ensure optimal harmonisation of the audit activities and aspects related to risk management between the entities of the Flemish Government and the audit actors such as the registered auditors, the Inspectorate of Finances, the IAVA (Internal Audit of the Flemish Administration), the internal audit functions within the entities, the internal autonomous agency "Central Accounting" of the Flemish Ministry of Finance and Budget, the Belgian Court of Auditors and the Government delegates.

The above stated developments indicate that it can now be assumed that the registered auditors who perform missions in entities that are subject to the Calculation Decree are facing numerous challenges.

As part of the reform of the legal framework, Article 16, 2° of the Flemish Decree of 9 November 2012 amends Article 50 of the Calculation Decree. This amendment particularly implies a specific exception to the professional secrecy of the registered auditor within the framework of the single audit principle in the Flemish Government.

The abovementioned developments are such that the Flemish Government appears to be one of the Belgian front runners in transposing Directive 2011/85/EU.

It can be concluded that the single audit principle within the Flemish Government may even be a source of inspiration for transposing Directive 2011/85/EU in the other Belgian segments (e.g. the Federal State, the Communities and Regions, the provinces, the municipalities, the public centres for social welfare, the inter municipal associations, the police districts, etc.). The transposition must be completed by 31 December 2013.

The IBR-IRE is ready to organise itself in order to meet the potential request to lead or contribute to the audit, as required by the Directive.



## Periodieke informatie IFRS: januari – juni 2013 / Informations périodiques IFRS : janvier – juin 2013



**Veronique WEETS**

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



**Thomas CARLIER**

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

Het eerste halfjaar van 2013 werd gekenmerkt door de finalisatie van twee aanpassingen aan bestaande standaarden (IAS 36 en IAS 39) en door de publicatie van zes voorstellen van standaarden. Terwijl de hiervoor vernoemde finale publicaties weinig impact zouden kunnen hebben, zouden de volgende projecten mogelijk belangrijke gevolgen kunnen hebben:

- Nieuw voorstel van standaard met betrekking tot leaseovereenkomsten die de systematische opname van de rechten en verbintenissen uit leaseovereenkomsten door de lessee behoudt, behalve voor leases van minder dan 12 maanden. Als gevolg van de vele reacties na de publicatie van het oorspronkelijke voorstel van standaard, werden vereenvoudigingen voorgesteld, onder andere op het vlak van de verwerking van leasebetalingen in de winst- en verliesrekening van de lessee. Verder is de voorgestelde verwerking door de lessor gelijkaardig aan het huidige model in overeenstemming met IAS 17. Dit project treft mogelijk alle industrieën.
- Voorstel van standaard met betrekking tot waardeverminderingen op vorderingen die voorziet in de toepassing van een model waarbij de verliezen worden geanticipeerd (*expected losses*) in plaats van het huidige model, genaamd het model van de opgelopen verliezen (*incurred losses*). Dit project zou voornamelijk de banksector treffen, maar ook andere sectoren zouden kunnen worden getroffen, onder andere bij de verwerking van waardeverminderingen op handelsvorderingen.
- Voorstel van standaard met betrekking tot verzekeringscontracten die voornamelijk de opname, waardering en presentatie van verplichtingen verbonden aan dergelijke contracten behandelt. Dit vormt een belangrijk project voor de verzekerings- en herverzekeringssector.

We merken eveneens het voorstel van voorlopige standaard op dat entiteiten die een prijsgeruleerde activiteit uitoefenen (bv. transport en distributie van gas en elektriciteit), zou toelaten om gereguleerde uitgestelde rekeningen op te nemen op het actief of het passief. Deze standaard zou echter enkel van toepassing zijn voor entiteiten die IFRS voor eerst toepassen en dit onder bepaalde voorwaarden.

Tenslotte vestigen we de aandacht op de publicatie van een interpretatie (IFRIC 21) in het eerste halfjaar van 2013. Deze interpretatie behandelt voornamelijk de timing van de opname van heffingen door een overheid, onder andere ten aanzien van de banksector.

Le premier semestre 2013 a été marqué par la finalisation de deux amendements à des normes existantes (IAS 36 et IAS 39) et par la publication de six exposés-sondages. Si les dispositions finales sont de portée relativement limitée et spécifique, les trois projets de norme suivants sont susceptibles d'engendrer des impacts significatifs, à savoir :

- Nouvel exposé-sondage sur les contrats de location qui maintient le principe de la comptabilisation systématique au bilan du preneur des droits et engagements issus d'un contrat de location, à l'exception des locations inférieures à 12 mois. Suite aux nombreuses réactions suscitées par l'exposé-sondage initial, des simplifications ont toutefois été introduites, notamment quant au traitement des loyers dans le compte de résultats du preneur. De plus, le traitement proposé pour le bailleur est relativement similaire au modèle actuellement en vigueur selon la norme IAS 17. Ce projet concerne potentiellement tous les secteurs.
- Exposé-sondage traitant des pertes de valeur sur créances qui prévoit de passer à un modèle d'anticipation des pertes (*expected losses*) par opposition au modèle actuel dit des pertes encourues (*incurred losses*). Si ce projet est susceptible d'impacter prioritairement le secteur bancaire, il concerne également les autres secteurs, notamment quant au traitement des pertes de valeur sur les créances commerciales.
- Exposé-sondage sur les contrats d'assurance qui adresse principalement les questions de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des passifs liées à de tels contrats. Ce projet est majeur pour le secteur de l'assurance et de la réassurance.

On relèvera également la proposition de norme provisoire qui autoriserait les entités exerçant une activité dont les tarifs sont réglementés (par exemple le transport et la distribution de gaz et d'électricité) de comptabiliser à l'actif ou passif les reports réglementaires. Toutefois, cette norme ne serait applicable qu'aux entités qui appliquent les IFRS pour la première fois et ce, sous certaines conditions.

Enfin, une interprétation (IFRIC 21) a également été finalisée au cours du premier semestre 2013. Celle-ci traite principalement du timing de comptabilisation des prélèvements imposés par une autorité publique, notamment à l'égard du secteur bancaire.

## IASB

07/03/2013: Nieuw model voor de opname van verliezen in verband met kredietrisico

Het IASB heeft in een voorstel van standaard een nieuw model voorgesteld voor de opname van verwachte kredietverliezen op financiële activa (ED/2013/3 - *Financial instruments: Expected credit losses*). Het voorstel van standaard stelt voor om de opname van verliezen in verband met kredietrisico niet langer uit te stellen tot het verlies zich voordoet (huidige "incurred loss model"), maar wel om verwachte kredietverliezen op te nemen in functie van de huidige schattingen van onvoldoende contractuele kasstromen op balansdatum.

Volgende financiële instrumenten vallen binnen het toepassingsgebied van het voorstel van standaard:

- alle financiële activa die tegen geamortiseerde kostprijs worden gewaardeerd;
- alle schuldinstrumenten die tegen reële waarde worden gewaardeerd en waarvoor de wijzigingen in de reële waarde worden opgenomen in het overzicht van de niet in winst of verlies opgenomen resultaten (*other comprehensive income*) in overeenstemming met ED/2012/4;
- alle handelsvorderingen en alle leasevorderingen;
- alle andere financiële instrumenten die onderhevig zijn aan kredietrisico, zoals verbintenissen tot lenen en uitgegeven financiële garanties, voor zover deze instrumenten niet worden gewaardeerd tegen hun reële waarde en de wijzigingen in deze reële waarde worden opgenomen in de winst- en verliesrekening.

Verwachte kredietverliezen worden gedefinieerd als de contractuele kasstromen die naar verwachting niet zullen worden ontvangen. De waardering van de verwachte verliezen houdt rekening met gebeurtenissen uit het verleden, de huidige omstandigheden en redelijke en documenteerbare voorspellingen.

Het bedrag van de opgenomen verliezen hangt af van het feit of de kwaliteit van een financieel instrument significant is afgenomen sinds de initiële opname. Drie stadia worden onderscheiden:

- Stadium 1: Financiële instrumenten waarvan de kredietkwaliteit niet significant is afgenomen sinds hun initiële opname;
- Stadium 2: Financiële instrumenten waarvan de kredietkwaliteit significant is afgenomen sinds hun initiële opname; en
- Stadium 3: Financiële instrumenten waarvoor er op de rapporteringsdatum objectieve bewijzen zijn van een bijzonder waardevermindingsverlies.

Voor de instrumenten in stadium 1 wordt enkel de verdisconteerde waarde van de verwachte kredietverliezen voor de volgende 12 maanden opgenomen (*12 months expected credit losses*). Het aldus opgenomen bedrag is het product van de totale verwachte verliezen met de kans dat die verliezen zich in de volgende 12 maanden zullen voordoen.

## IASB

07/03/2013 : Nouveau modèle proposé pour le traitement des pertes sur créances

L'IASB a publié un exposé-sondage proposant un nouveau modèle pour la comptabilisation des pertes de crédit attendues sur actifs financiers (ED/2013/3 - *Financial instruments: Expected credit losses*). L'exposé-sondage propose de ne plus différer la comptabilisation des pertes de crédit jusqu'à la survenance d'un événement générateur de perte (le modèle actuel, « modèle des pertes subies »), mais de comptabiliser des pertes de crédit attendues en fonction des estimations actuelles des insuffisances de flux de trésorerie contractuels à la date de clôture.

Les propositions s'appliquent aux instruments financiers suivants :

- tous les actifs financiers qui sont évalués au coût amorti ;
- tous les instruments de dettes qui sont évalués à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global conformément à l'exposé-sondage ED/2012/4 ;
- toutes les créances commerciales et les créances locatives ;
- tous les autres instruments financiers comportant un risque de crédit, tels que des engagements de prêts émis et des contrats de garantie financière émis dans la mesure où ceux-ci ne sont pas évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultats.

Les pertes de crédit attendues sont définies comme les insuffisances attendues des flux de trésorerie contractuels. L'estimation des pertes attendues tiendrait compte des événements passés, des circonstances actuelles et de prévisions raisonnables et justifiables.

Le montant des pertes comptabilisées dépend du stade de détérioration d'un instrument financier depuis sa comptabilisation initiale. Trois phases sont identifiées :

- Phase 1 : instruments financiers dont la qualité de crédit ne s'est pas détériorée de façon significative depuis sa comptabilisation initiale ;
- Phase 2 : instruments financiers dont la qualité de crédit s'est détériorée de façon significative depuis sa comptabilisation initiale ;
- Phase 3 : instruments financiers qui présentent une indication objective de dépréciation à la date de clôture.

Pour les instruments repris en phase 1, seule la valeur actualisée des pertes de crédit attendues pour les 12 prochains mois (*12 months expected credit losses*) est comptabilisée. Le montant ainsi comptabilisé est le produit des pertes totales attendues et de la probabilité que ces pertes se produisent dans les 12 mois suivants la clôture. Pour les instruments

Voor de instrumenten in stadia 2 en 3 komt de waardevermindering overeen met de verdisconterde waarde van de verwachte kredietverliezen over de resterende looptijd van het instrument (*lifetime expected credit loss*). De opname van het verlies gebeurt via een aanpassing van de boekwaarde voor financiële activa en via de voorzieningen voor verbintenissen om krediet te verstrekken.

Voor de instrumenten in stadia 1 en 2 worden de interestopbrengsten berekend op basis van het bruto bedrag, terwijl de interestopbrengsten berekend worden op basis van het nettobedrag van de instrumenten in stadium 3 (m.a.w. de boekwaarde na aftrek van verwachte kredietverliezen).

Voor handels- en leasevorderingen kunnen entiteiten ervoor kiezen om steeds het volledige verwachte verlies op te nemen.

Bijkomende informatieverschaffing zou worden vereist. Onder andere een aansluiting, een beschrijving van de gebruikte gegevens en veronderstellingen voor het waarderen van verwachte kredietverliezen, en informatie over de gevolgen van een wijziging van het kredietrisico.

#### 25/03/2013: Voorstel ter verduidelijking van werknemersbijdragen

Het IASB heeft een voorstel van standaard gepubliceerd (ED/2013/4) met betrekking tot werknemersbijdragen aan toegezegd-pensioenplannen (voorgestelde aanpassingen aan IAS 19 – *Personeelsbeloningen*). De voorgestelde wijzigingen hebben als doel de verwerking verduidelijken van werknemersbijdragen opgenomen in de bepalingen van een toegezegd-pensioenplan.

IAS 19.93 stelt dat bijdragen van werknemers of derden die in de formele voorwaarden van de regeling zijn opgenomen, in mindering van de pensioenkosten moeten komen indien zij aan de dienstverlening gekoppeld zijn. Bijdragen van werknemers komen daarentegen in mindering van de herwaarderingen van nettoverplichting (het nettoactief) uit hoofde van toegezegde-pensioenrechten indien de bijdragen bijvoorbeeld dienen om een tekort aan te vullen dat uit verliezen op fondsbeleggingen of uit actuariële verliezen voortvloeit.

De bijdragen van werknemers of derden die verband houden met diensten worden in de dienstperiodes opgenomen als een negatieve beloning in overeenstemming met IAS 19.70.

Het voorstel van standaard stelt voor om de bijdragen van de werknemers of derden in mindering van de pensienekost op te nemen in de periode van betaling in plaats van deze op te nemen in overeenstemming met IAS 19.70 als deze bijdragen enkel betrekking hebben op diensten geleverd door personeelsleden gedurende deze periode.

Als voorbeeld van een dergelijke bijdrage geeft het IASB de betaling van een vast percentage van het salaris, zonder dat dit percentage afhangt van de anciënniteit van de werknemer.

repris en phases 2 et 3, la dépréciation correspond à la valeur actualisée des pertes de crédit attendues sur la durée résiduelle de l'instrument (*lifetime expected credit loss*). Les pertes sont comptabilisées en réduction de la valeur comptable de l'actif financier ou en provisions dans le cas d'engagements de prêts.

Pour les instruments en phases 1 et 2, les produits d'intérêts sont calculés sur la base de la valeur brute, tandis que les produits d'intérêts sont calculés sur la base de la valeur nette des instruments en phase 3 (c.-à-d. la valeur comptable après déduction des pertes de crédit).

Pour les créances commerciales et les créances locatives, une entité peut choisir une méthode comptable selon laquelle toutes les pertes attendues sont comptabilisées.

Des informations à fournir détaillées sont proposées, notamment un rapprochement, une description des données et hypothèses utilisées pour l'évaluation des pertes de crédit attendues et des informations sur l'incidence d'un changement du risque de crédit.

#### 25/03/2013 : Exposé-sondage lié aux cotisations du personnel

L'IASB a publié un exposé-sondage (ED/2013/4) sur les cotisations des membres du personnel dans le cadre de régimes à prestations définies (amendements proposés à la norme IAS 19 – *Avantages du personnel*). Les modifications proposées visent à clarifier la comptabilisation des cotisations des membres du personnel énoncées dans les dispositions d'un régime à prestations définies.

IAS 19.93 stipule que les cotisations des membres du personnel et de tiers prévues par les dispositions du régime réduisent le coût des services si elles se rattachent aux services. Les cotisations des membres du personnel réduisent les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies si, par exemple, elles sont requises pour réduire un déficit découlant de pertes sur les actifs du régime ou de pertes actuarielles.

Les cotisations des membres du personnel ou de tiers relatives aux services sont rattachées aux périodes de service comme un avantage négatif conformément à IAS 19.70.

L'exposé-sondage propose que les cotisations versées par les membres du personnel ou les tiers soient comptabilisées comme une réduction du coût des services pendant la période au cours de laquelle elles sont versées si elles sont associées uniquement aux services rendus par un membre du personnel pendant cette période, au lieu de les comptabiliser selon IAS 19.70.

L'IASB donne l'exemple de cotisations correspondant à un pourcentage fixe du salaire du membre du personnel, indépendamment du nombre d'années de service de ce dernier.



Het IASB stelt ook voor om IAS 19.93 aan te passen zodanig dat bijdragen die niet worden opgenomen in de periode van betaling, worden toegerekend aan de dienstperiodes op dezelfde manier als de toewijzing van de bruto winst in IAS 19.70.

#### 25/04/2013: Voorstel van voorlopige standaard over geregleerde activiteiten

In april 2013 heeft het IASB een voorstel van standaard gepubliceerd (ED/2013/5 – *Regulatory deferral accounts*) dat een voorlopige standaard voorstelt in afwachting van het lange termijn IASB-project over geregleerde activiteiten. Deze voorlopige standaard zou enkel van toepassing zijn voor entiteiten die voor het eerst IFRS toepassen in overeenstemming met IFRS 1 – *Eerste toepassing van IFRS*. Bovendien is het voorstel enkel van toepassing voor entiteiten waarvoor een orgaan (de prijsregulator) de verkoopprijs van haar goederen of diensten vastlegt en waarvoor de vastgestelde prijs zodanig bepaald wordt dat de entiteit de toegelaten kostprijs van deze goederen of diensten kan terugverdienen.

Dit voorstel van standaard gebruikt terminologie zoals “geregleerde uitgestelde debitrekeningen” (*regulatory deferral account debit balances*) en “geregleerde uitgestelde creditrekeningen” (*regulatory deferral account credit balances*) in plaats van “geregleerde activa en geregleerde verplichtingen” (*regulatory assets and regulatory liabilities*) in afwachting van het lange termijnproject waarin wordt nagegaan of deze rekeningen voldoen aan de conceptuele definities van activa en verplichtingen.

Het voorstel van voorlopige standaard:

- laat toe (maar verplicht niet) dat een eerste toepasser van IFRS om de waarderingsregels volgens het voormalig boekhoudraamwerk (*previous GAAP*) te behouden voor de opname, waardering en waardeverminderingen van geregleerde uitgestelde rekeningen (*regulatory deferral accounts*);
- verplicht entiteiten om deze rekeningen apart te presenteren in het overzicht van de financiële positie en om wijzigingen in deze rekeningen apart te presenteren in de winst- en verliesrekening en/of in het overzicht van de niet in winst of verlies opgenomen resultaten (*other comprehensive income*). Deze rekeningen zouden ook gepresenteerd worden na een totaal van de activa/verplichtingen/resultaten vóór geregleerde activiteiten;
- verplicht specifieke informatieverschaffing om de gebruikers de mogelijkheid te geven om de aard en de risico's in verband met de prijsgeregleerde activiteiten te waarderen.

Het voorstel van standaard vereist dat het geheel van IFRS standaarden en interpretaties eerst wordt toegepast. Verder bevat het voorstel van voorlopige standaard ook richtlijnen voor de toepassing van bepaalde andere standaarden zoals IAS 12 – *Winst*

L'IASB propose également de modifier IAS 19.93 afin de clarifier que les cotisations qui ne sont pas comptabilisées comme une réduction du coût des services rendus pendant la période au cours de laquelle elles sont versées, soient traitées conformément à IAS 19.70.

#### 25/04/2013 : Exposé-sondage lié aux activités à tarifs réglementés

En avril 2013, l'IASB a publié l'exposé-sondage (ED/2013/5) – *Comptes de report réglementaire (Regulatory Deferral Accounts)* qui propose une norme provisoire dans l'attente de la finalisation du projet à long terme de l'IASB sur les activités à tarifs réglementés. La norme provisoire serait applicable aux entités qui adoptent les IFRS pour la première fois conformément à IFRS 1 – *Première adoption des IFRS*. De plus, la norme provisoire proposée doit s'appliquer uniquement aux activités à tarifs réglementés pour lesquels un organisme autorisé (l'autorité de réglementation des tarifs) limite le montant que l'entité peut répercuter à ses clients pour les biens ou services qu'elle leur fournit, et le prix fixé par cette autorité de réglementation (le tarif) doit être déterminé de manière telle à permettre à l'entité de recouvrer les coûts admissibles engagés pour fournir les biens ou services réglementés.

L'exposé-sondage utilise les termes « soldes débiteurs du compte de report réglementaire » (*regulatory deferral account debit balances*) ou « soldes créditeurs du compte de report réglementaire » (*regulatory deferral account credit balances*) au lieu d'actifs et de passifs réglementés (*regulatory assets and liabilities*) en attendant que le projet à long terme détermine si ces comptes répondent à la définition conceptuelle d'un actif ou d'un passif.

Le projet de norme provisoire:

- permet (mais n'impose pas) qu'un premier adoptant des IFRS maintienne les méthodes comptables de son référentiel antérieur (*previous GAAP*) pour la comptabilisation, l'évaluation et les dépréciations des soldes de comptes de report réglementaire (*regulatory deferral accounts*);
- impose aux entités de présenter ces comptes séparément dans l'état de la situation financière (bilan) et de présenter les variations dans les comptes de report réglementaire séparément dans le compte de résultats et/ou dans les autres éléments du résultat global. En outre, ces comptes seraient présentés après un sous-total représentant le total de l'actif, du passif et du résultat avant les soldes réglementaires;
- impose que des informations précises soient présentées pour permettre aux utilisateurs d'évaluer la nature du régime de réglementation des tarifs ainsi que les risques qui y sont associés.

L'exposé-sondage impose que l'ensemble des normes et interprétations IFRS soient préalablement appliqués. Le projet de norme provisoire présente également la manière dont certaines normes s'appliqueraient à ces comptes de report

belastingen, IAS 36 – *Bijzondere waardevermindering van activa* en IFRS 5 – *Vaste activa aangehouden voor verkoop en beëindigde bedrijfsactiviteiten*, op deze gereglementeerde uitgestelde rekeningen. Bovendien zouden entiteiten de winst per aandeel vóór en na gereglementeerde activiteiten moeten presenteren.

## 16/05/2013: Nieuw voorstel van standaard over leasing

ED/2013/6 – *Leases* is een nieuw voorstel van standaard met betrekking tot de verwerking van leaseovereenkomsten. Het voorstel is niet van toepassing op leasing van immateriële activa, biologische activa, exploratie van minerale bronnen en concessieovereenkomsten binnen het toepassingsgebied van de interpretatie IFRIC 12 – *Dienstverlening uit hoofde van concessieovereenkomsten*. Het voorstel van standaard integreert de bepalingen van IFRIC 4 – *Vaststelling of een overeenkomst een leaseovereenkomst met enige aanpassingen*, die tot wijzigingen in de praktijk zouden kunnen leiden.

De publicatie stelt voor dat een lessee een verplichting voor de uit te voeren leasebetalingen (de leaseverplichting) en een actief voor het recht-opgebruik (*right-of-use asset*) op te nemen voor alle leaseovereenkomsten waarvan de leaseperiode (*lease term*) langer is dan 12 maanden. De opname, waardering en presentatie van kosten en kasstromen in verband met de leaseovereenkomst zou afhangen van de classificatie in leases van type A of van type B.

### Classificatie van een leaseovereenkomst

Bij de aanvang van de leaseovereenkomst wordt de overeenkomst geclassificeerd als type A of type B. Deze classificatie hangt af van het feit of al dan niet wordt verwacht dat de lessee meer dan een insignificant deel van de economische voordelen van het onderliggend actief zou verkrijgen. In de praktijk zal deze beoordeling dikwijls afhangen van de aard van het onderliggend actief.

Zo zullen de meeste leaseovereenkomsten die *geen* betrekking hebben op vastgoed (*property*) (zoals werktuigen, machines, auto's, vrachtwagens ...) geclassificeerd worden als een type A leaseovereenkomst, terwijl de meeste leaseovereenkomsten die betrekking hebben op vastgoed (zoals terreinen, gebouwen ...) zullen geclassificeerd worden als een type B leaseovereenkomst.

Desalniettemin zal een onderneming een leaseovereenkomst die *geen* betrekking heeft op vastgoed als een type B contract classificeren indien de leaseperiode een niet significant deel van de totale economische levensduur van het actief betreft of indien de huidige waarde van de leasebetalingen, insignificant is in vergelijking tot de reële waarde van het actief.

Omgekeerd zal een entiteit een leaseovereenkomst met betrekking tot vastgoed classificeren als een type A contract indien de leaseperiode het belangrijkste deel van de economische levensduur van het actief betreft of indien de huidige waarde van

réglementaire, par exemple IAS 12 – *Impôts sur le résultat*, IAS 36 – *Dépréciation d'actifs* et IFRS 5 – *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*. En outre, il est proposé que le résultat par action soit présenté avant et après les activités à tarifs réglementés.

## 16/05/2013 : Nouvel exposé-sondage sur les contrats de location

L'IASB a publié en mai 2013 un nouvel exposé-sondage sur la comptabilisation des contrats de location (ED/2013/6 – *Leases*). L'exposé-sondage ne s'applique pas aux contrats de location d'immobilisations incorporelles et d'actifs biologiques, à la prospection de minerais et aux accords de concession de services qui entrent dans le champ d'application de l'interprétation IFRIC 12 – *Accords de concession de services*. L'exposé-sondage intègre les dispositions de l'interprétation IFRIC 4 – *Déterminer si un accord contient un contrat de location* en y apportant certaines modifications qui pourraient conduire en pratique à des changements.

L'exposé-sondage propose qu'un preneur (*lessee*) comptabilise un passif pour les paiements locatifs à effectuer (une obligation locative) et un actif pour le droit d'utilisation et ce, pour tous les contrats de location dont la période de location (*lease term*) excède 12 mois. La comptabilisation, l'évaluation et la présentation des charges et des flux de trésorerie en vertu d'un contrat de location dépendent de sa classification selon le type A ou le type B.

### Classification d'un contrat de location

Au début de la location, un contrat de location sera classé comme une location de type A ou une location de type B. Cette classification dépend du fait que le preneur est susceptible d'obtenir ou non plus qu'une partie négligeable des avantages économiques de l'actif sous-jacent. En pratique, cette appréciation sera souvent fondée sur la nature de l'actif sous-jacent.

Ainsi, la plupart des contrats de location qui ne concernent pas des biens immobiliers (*property*) (p.ex. matériel, machines, voitures ...) sont classés comme des contrats de location de type A alors que la plupart des contrats de location de biens immobiliers (p.ex. terrains, bâtiments ...) sont classés comme des contrats de location de type B.

Néanmoins, une entité classe un contrat de location visant un actif autre qu'un bien immobilier comme une location de type B si la durée de location couvre une partie négligeable de la durée de vie économique de l'actif ou si la valeur actualisée des paiements locatifs est négligeable par rapport à la juste valeur de l'actif.

De même, une entité classe un contrat de location visant un bien immobilier comme une location de type A si la période location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif sous-jacent ou si la valeur actualisée des paiements

de leasebetalingen ongeveer gelijk is aan de reële waarde van het actief bij aanvang.

### Verwerking door de lessee

De administratieve verwerking van een type A leaseovereenkomst zou als volgt verlopen:

- Bij de aanvang van de leaseperiode: Opname van een actief voor het recht-op-gebruik (*right-of-use asset*) en een leaseverplichting gewaardeerd tegen de huidige waarde van de leasebetalingen. Wat het recht-op-gebruik betreft komt de waarde overeen met de verplichting vermeerderd met leasebetalingen die op of vóór de aanvang werden betaald aan de lessor en eventuele directe eerste kosten gemaakt door de lessee, verminderd met kortingen gekregen van de lessor.
- Daarna: Afwikkeling van de verdiscontering van de leaseverplichting als rentekost dat afzonderlijk gepresenteerd wordt van de afschrijvingskost van het actief.

Bij een leaseovereenkomst van type B komt de verwerking bij de aanvang van de leaseperiode overeen met de verwerking voor type A leaseovereenkomsten. Na initiële opname wordt er voorgesteld dat de lessee van een type B lease een unieke lineaire leasekost opneemt. Deze leasekost zouden dan in het overzicht van de financiële positie worden toegewezen aan de reële rente op de leaseverplichting en aan de afschrijving van het actief voor recht-op-gebruik.

### Verwerking door een lessor

Type A leaseovereenkomsten zouden door de lessor als volgt worden verwerkt:

- Bij aanvang van de overeenkomst: Niet langer opnemen van het actief, opname van een recht op leasebetalingen (de leasevordering) en een residueel actief (dat de rechten op het onderliggend actief weergeeft die door de lessor worden behouden) en eventuele opname van de winst in verband met de leaseovereenkomst.
- Daarna: Opname van de afwikkeling van de verdiscontering van de leasevordering en het residueel actief als interestopbrengst over de leaseperiode.

De lessor zou type B leaseovereenkomsten verwerken door het onderliggend actief verder op te nemen en de leaseopbrengsten op te nemen over de leaseperiode (meestal lineair). Deze voorgestelde verwerking is gelijkaardig aan de huidige verwerking van operationele leaseovereenkomsten door de lessor.

### Andere bepalingen

Bij de waardering van de activa en verplichtingen als gevolg van de leaseovereenkomsten, zouden de meeste variabele leasebetalingen niet in rekening worden gebracht. Variabele leasebetalingen die afhangen van een index of een interest (bv. Index voor consumentenprijzen of marktrentevoet) zouden echter worden opgenomen in de lease-

locatifs représente la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif.

### Comptabilisation par le preneur

Il est proposé qu'un contrat de location de type A soit comptabilisé par le preneur comme suit :

- Au début de la location : comptabilisation d'un actif lié au droit d'usage (*right-of-use asset*) et d'un passif locatif évalué à la valeur actualisée des paiements locatifs. Quant au droit d'usage comptabilisé initialement à l'actif, il correspond au montant du passif augmenté des paiements locatifs versés au bailleur au ou avant le début de la location ainsi que des coûts directs initiaux engagés par le preneur et diminué des avantages reçus du bailleur.
- Ultérieurement : comptabilisation de la désactualisation du passif locatif comme une charge d'intérêt qui est présentée séparément de la charge d'amortissement de l'actif.

Pour un contrat de location de type B, la comptabilisation au début de la location est similaire à un contrat de location de type A. Après la comptabilisation initiale, il est proposé que le preneur d'une location de type B comptabilise linéairement une seule charge locative. Celle-ci est affectée au bilan entre l'intérêt réel sur le passif alors que la différence par rapport à la charge locative linéaire est affectée à l'amortissement du droit d'usage à l'actif.

### Comptabilisation par le bailleur

Un contrat de location de type A serait comptabilisé par le bailleur comme suit :

- Au début de la location : décomptabilisation de l'actif sous-jacent, comptabilisation d'un droit de recevoir des paiements locatifs (créance locative) et d'un actif résiduel (représentant les droits que le bailleur conserve sur l'actif sous-jacent) et comptabilisation éventuelle du profit découlant du contrat de location.
- Ultérieurement : comptabilisation de la désactualisation de la créance locative et de l'actif résiduel comme un produit d'intérêt sur la durée de la location.

Pour les contrats de location de type B, le bailleur continuerait de comptabiliser l'actif sous-jacent et comptabiliserait des revenus locatifs sur la durée de la location (généralement de manière linéaire). Ce traitement proposé est similaire au modèle actuel applicable aux contrats de location simple pour le bailleur.

### Autres dispositions

Lors de l'évaluation des actifs et des passifs découlant du contrat de location, le preneur et le bailleur excluraient la plupart des paiements locatifs variables. Les paiements locatifs variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux (tels que l'indice des prix à la consommation ou un taux d'intérêt du marché) seraient toutefois intégrés aux paiements

betalingen tegen de index of interest die geldt op de aanvangsdatum.

Enkel indien de lessee een economisch voordeel heeft bij de mogelijkheid tot verlenging van de leaseovereenkomst zal met deze verlenging rekening gehouden worden voor het bepalen van de leasebetalingen. Hetzelfde geldt voor een mogelijkheid om de leaseovereenkomst vervroegd stop te zetten: enkel indien de lessee geen economische voordelen heeft om de lease stop te zetten, wordt de periode na deze mogelijkheid tot stopzetting in rekening gebracht.

Voor leaseovereenkomsten waarvan de maximale looptijd (rekening houdende met mogelijkheden tot verlenging, indien er zijn) korter is dan 12 maanden hebben de lessees en lessors de mogelijkheid, per categorie van onderliggende activa, om de leaseovereenkomst te verwerken volgens een vereenvoudigde methode dat overeenstemt met de verwerking van operationele leaseovereenkomsten volgens de huidige standaard IAS 17 – *Leaseovereenkomsten*.

Indien de contractuele bepalingen van een leaseovereenkomst significant worden gewijzigd, moet de wijziging worden verwerkt als een nieuw contract. Verschillen tussen de boekwaarden van de activa en verplichtingen volgens de voorgaande en de nieuwe leaseovereenkomst worden opgenomen in de winst- en verliesrekening.

Er wordt voorgesteld om de toepassing van IAS 40 – *Vastgoedbeleggingen* te verplichten voor alle recht-op-gebruik activa die voldoen aan de definitie van een vastgoedbelegging. In overeenstemming met de huidige standaarden hebben entiteiten de mogelijkheid, maar niet de verplichting, om vastgoed aangehouden onder een operationele leaseovereenkomst te verwerken als vastgoedbelegging volgens het reële-waardemodel in IAS 40 – *Vastgoedbeleggingen*.

Er wordt informatieverschaffing gevraagd zodanig dat lezers van de jaarrekening in staat zijn om het bedrag, het tijdstip en de onzekerheid met betrekking tot de kasstromen als gevolg van de leaseovereenkomst te begrijpen.

Bij de eerste toepassing van de voorgestelde standaard zouden de lessee en de lessor de leaseovereenkomsten waarden en opnemen aan het begin van de eerst gepresenteerde periode volgens een aangepaste of een volledige retrospectieve benadering.

## 29/05/2103: Aanpassing van IAS 36

Als gevolg van de publicatie van IFRS 13 – *Waardering tegen reële waarde*, werden de bepaling met betrekking tot informatieverschaffing in IAS 36 – *Bijzondere waardevermindering van activa* gewijzigd. Eén van de wijzigingen zorgde voor een vereiste inzake informatieverschaffing die verder ging dan de bedoeling was. Het IASB heeft dit gecorrigeerd door de publicatie van 'Recoverable Amount Disclosures for Non-Financial Assets (Amendments to IAS 36)'.  
locatifs sur la base de l'indice ou du taux en vigueur à la date de début de la location.

locatifs sur la base de l'indice ou du taux en vigueur à la date de début de la location.

Seulement si le preneur a un avantage économique à exercer l'option de prolongation du contrat de location, cette prolongation sera prise en compte pour la détermination des paiements au titre de la location. Il en va de même pour l'option de résiliation anticipée du contrat de location : seulement si le preneur n'a pas d'avantages économiques à résilier le contrat de location, la période postérieure à cette option de résiliation sera comptabilisée.

Pour les contrats de location dont la durée maximale possible (en tenant compte des options de prolongation le cas échéant) est de 12 mois ou moins, le preneur et le bailleur pourraient faire le choix, par catégorie d'actifs sous-jacents, d'appliquer une méthode comptable simplifiée similaire aux dispositions actuelles pour la comptabilisation des contrats de location simple selon IAS 17 – *Contrats de location*.

Si les termes et conditions contractuels sont modifiés de façon significative, l'entité doit comptabiliser le contrat modifié comme un nouveau contrat. Toute différence entre la valeur comptable des actifs et passifs découlant du contrat de location initial et la valeur comptable des actifs et passifs découlant du nouveau contrat est comptabilisée en résultat.

Il est proposé d'imposer l'application de la norme IAS 40 – *Immeubles de placement* pour tous les droits d'utilisation répondant à la définition d'un immeuble de placement. Actuellement, IAS 40 permet, mais n'impose pas, de comptabiliser un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple comme un immeuble de placement selon le modèle de la juste valeur.

L'entité devrait fournir les informations nécessaires pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des flux de trésorerie découlant des contrats de location.

Lors de la transition, le preneur et le bailleur comptabiliseraient et évalueraient les contrats de location, au début de la première période présentée, selon une approche rétrospective modifiée ou intégrale.

## 29/05/2013 : Amendements à la norme IAS 36

Suite à la publication de la norme IFRS 13 – *Évaluation à la juste valeur*, les dispositions relatives aux informations à fournir de la norme IAS 36 ont été modifiées. Néanmoins, une des modifications pouvait conduire à la fourniture d'informations plus vastes qu'attendu. Ainsi, l'IASB a décidé de corriger cet effet en publiant « Recoverable Amount Disclosures for Non-Financial Assets (Amendments to IAS 36) ».

Aldus werden volgende wijzigingen aan IAS 36 aangebracht:

- Een entiteit dient niet langer de realiseerbare waarde te vermelden van elke (groep van) kasstroomgenererende eenhe(i)d(en) waaraan een significant bedrag aan goodwill of immateriële activa met een onbepaalde levensduur werd toegewezen;
- Een entiteit dient de realiseerbare waarde te vermelden van een individueel actief (inclusief goodwill) waarvoor een bijzonder waardeverminderverslies werd opgenomen of teruggenomen gedurende de verslagperiode;
- Een entiteit dient bijkomende informatie te geven over de reële waarde minus de verkoopkosten van een individueel actief (inclusief goodwill), of een kasstroomgenererende eenheid waarvoor de entiteit een bijzonder waardeverminderverslies heeft opgenomen of teruggenomen gedurende de verslagperiode, inclusief
  - o Het niveau in de reële-waarde-hiërarchie (IFRS 13);
  - o De waarderingsstechnieken die werden gebruikt voor het bepalen van de reële waarde minus de verkoopkosten; en
  - o De belangrijkste veronderstellingen die werden gebruikt voor waarderings die werden ingedeeld in niveau 2 en niveau 3 van de reële-waarde-hiërarchie;
- Een entiteit dient de disconteringsvoet te vermelden die werd gebruikt voor de waardering van bijzondere waardeverminderverslies die tijdens de periode werden opgenomen of teruggenomen indien de realiseerbare waarde gebaseerd is op de reële waarde min de verkoopkosten.

De wijziging is van toepassing op jaarperiodes die beginnen op of na 1 januari 2014 met retroactieve toepassing. Vervroegde toepassing is toegelaten in de periode waarin IFRS 13 wordt toegepast. Deze aanpassingen werden nog niet goedgekeurd op Europees niveau.

#### 20/06/2013: Nieuw voorstel van standaard in verband met verzekeringscontracten

Het doel van dit voorstel van standaard (ED/2013/7) is hetzelfde als het doel van het initiele voorstel van standaard gepubliceerd in juli 2010 (ED/2010/8), namelijk het opstellen van een unieke standaard dat van toepassing zou zijn op alle verzekeringscontracten op een consistente manier en dat de opname, waardering, presentatie en informatieverschaffing met betrekking tot verzekeringscontracten behandelt. Het voorstel van standaard omvat de principes die zouden moeten toegepast worden door een verzekeraar voor de financiële verslaggeving over de aard, het bedrag, het tijdstip en de onzekerheid met betrekking tot kasstromen uit verzekeringscontracten. Het toepassingsgebied van dit voorstel van standaard omvat de door de verzekeringsentiteit uitgegeven verzekeringscontracten (met inbegrip van herverzekeringscontracten) en door hen aangehouden herverzekeringscontracten samen met de investeringscontracten met een discretionair winstdelingselement.

Ainsi, les amendements suivants à la norme IAS 36 sont introduits:

- Une entité ne doit plus fournir la valeur recouvrable de chaque unité génératrice de trésorerie (ou groupe d'UGT) pour laquelle la valeur comptable du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée affectés à cette unité est significative par comparaison à la valeur totale du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée de l'entité ;
- Une entité doit fournir la valeur recouvrable d'un actif individuel (y compris le goodwill) ou d'une UGT pour lequel l'entité a comptabilisé ou repris une dépréciation au cours de l'exercice ;
- Une entité doit fournir des informations additionnelles sur la juste valeur diminuée des coûts de sortie d'un actif individuel, y compris le goodwill, ou d'une UGT pour lequel l'entité a comptabilisé ou repris une dépréciation au cours de l'exercice, y compris:
  - o le niveau dans la hiérarchie de la juste valeur (IFRS 13) ;
  - o les techniques de valorisation utilisées afin d'évaluer la juste valeur diminuée des coûts de sortie ;
  - o les hypothèses clés utilisées dans l'évaluation de la juste valeur classée en niveau 2 et niveau 3 de la hiérarchie de la juste valeur ;
- Une entité doit fournir le taux d'actualisation utilisé lorsqu'elle a comptabilisé ou repris une dépréciation au cours de l'exercice et qu'elle a recours à une technique d'actualisation pour déterminer la valeur recouvrable basée sur la juste valeur diminuée des coûts de sortie.

Ces amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2014 sur une base rétrospective. Une application anticipée est autorisée à partir de la période de première application de la norme IFRS 13. Ces amendements n'ont pas encore été adoptés au niveau européen.

#### 20/06/2013 : Nouvel exposé-sondage sur les contrats d'assurance

L'objectif de cet exposé-sondage (ED/2013/7) est similaire à celui de l'exposé-sondage initial publié en juillet 2010 (ED/2010/8), à savoir de produire une norme unique s'appliquant à l'ensemble des contrats d'assurance de manière cohérente et traitant de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation et des informations à fournir en la matière. L'exposé-sondage contient les principes qu'un assureur doit appliquer afin de présenter des informations utiles aux utilisateurs de ses états financiers sur le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des flux de trésorerie résultant des contrats d'assurance. L'exposé-sondage s'applique aux contrats d'assurance (y compris les contrats de réassurance) qu'elle émet et aux contrats de réassurance qu'elle détient ainsi qu'aux contrats d'investissement qu'elle émet et qui contiennent un élément de participation discrétionnaire.

Voor de waardering zou een “building blocks” - benadering gebruikt worden. Een verplichting met betrekking tot verzekeringscontracten wordt gewaardeerd op basis van de volgende elementen:

- schatting van de kasstromen gewogen volgens hun waarschijnlijkheid en vermeerderd met een aanpassing verbonden aan de risico's van de verplichting om rekening te houden met de onzekerheid in verband met het bedrag en de timing van deze kasstromen; en
- een verplichting verbonden aan de contractuele marge voor de niet-gerealiseerde winst van het contract.

Op basis van de commentaren ontvangen op het initiële voorstel van 2010 heeft het IASB zich geconcentreerd op de volgende elementen:

- aanpassing van de niet-verdiende winsten uit verzekeringscontracten;
- de opname van verzekeringscontracten die contractueel verbonden zijn aan de rendementen van onderliggende elementen die de entiteit moet aanhouden;
- de presentatie van de opbrengsten en kosten verbonden aan de verzekeringscontracten;
- presentatie van de interestkosten in de winst- en verliesrekening of in het overzicht van de niet in winst of verlies opgenomen resultaten (*other comprehensive income*);
- volledige retrospectieve benadering bij de overgang.

We nodigen de lezer uit om de volgende website te raadplegen voor verdere informatie rond dit belangrijk project voor de verzekeringssector: <http://www.iasplus.com/en/projects/major/insurance>.

De commentaren op dit nieuwe voorstel worden verwacht tegen 25 oktober 2013.

#### 26/06/2013: Voorstel tot wijziging van IAS 16 en IAS 41 met betrekking tot dragende planten

Het IASB heeft stelt in ED/2013/8 voor om IAS 16 – *Materiële vaste activa* en IAS 41 – *Landbouw* aan te passen om het toepassingsgebied van IAS 16 uit te breiden tot dragende planten. In overeenstemming met de huidige standaarden vereist IAS 41 dat biologische activa die worden gebruikt in het kader van een landbouwactiviteit worden gewaardeerd tegen de reële waarde min de verkoopkosten. Door de aanpassing zouden dragende planten die niet langer significante biologische transformaties ondergaan op dezelfde manier verwerkt worden als materiële vaste activa. Aldus zouden deze activa opgenomen kunnen worden tegen kostprijs in plaats van tegen de reële waarde min de verkoopkosten.

De commentaren worden verwacht tegen 28 oktober 2013.

#### 27/06/2013: Wijziging van IAS 39 met betrekking tot vernieuwing van afdekkingsinstrumenten

Het IASB heeft een aanpassing aan IAS 39 - *Financiële instrumenten: Opname en waardering* gepubliceerd met betrekking tot de vernieuwing van afdekkingsinstrumenten en het behoud van hedge

L'évaluation du contrat d'assurance est basée sur une approche des composantes (« *building blocks* »). Un passif lié à un contrat d'assurance est évalué sur base des éléments suivants :

- estimation des flux de trésorerie pondérée par les probabilités et augmentée d'un ajustement lié aux risques du passif afin de considérer l'incertitude concernant le montant et le timing de ces flux ; et
- un passif lié à la marge contractuelle pour le gain non réalisé dans le contrat.

Sur la base des commentaires reçus à la suite de l'exposé-sondage initial de 2010, l'IASB s'est concentré sur les aspects suivants :

- l'ajustement des profits non acquis (*unearned profit*) sur les contrats d'assurance ;
- la comptabilisation des contrats d'assurance qui sont contractuellement liés aux rendements des éléments sous-jacents que l'entité doit détenir ;
- la présentation des produits et charges liés aux contrats d'assurance ;
- la présentation des charges d'intérêt dans le résultat ou dans les autres éléments du résultat global ; et
- l'application rétrospective intégrale lors de la transition.

Nous invitons le lecteur à consulter le lien <http://www.iasplus.com/en/projects/major/insurance> pour de plus amples informations sur ce projet majeur pour le secteur de l'assurance.

La période de commentaires publics se clôture le 25 octobre 2013.

#### 26/06/2013 : Amendements proposés aux normes IAS 16 et IAS 41 sur les plantes productrices

L'IASB propose dans un exposé-sondage (ED/2013/8) de modifier IAS 16 – *Immobilisations corporelles* et IAS 41 – *Agriculture* afin d'inclure les plantes productrices dans le champ d'application de la norme IAS 16. Actuellement, IAS 41 impose que les actifs biologiques liés à une activité agricole soient évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente. A la suite de ces amendements, les plantes productrices qui ne subissent plus de transformation biologique importante pourraient être comptabilisées de la même façon que les immobilisations corporelles. Ainsi, ces actifs pourraient être comptabilisés au coût plutôt qu'à la juste valeur diminuée des coûts de la vente.

La période de commentaires publics se clôture le 28 octobre 2013.

#### 27/06/2013 : Amendements à la norme IAS 39 sur la novation des dérivés

L'IASB a publié des amendements à la norme IAS 39 – *Instrument financiers : comptabilisation et évaluation* sur la novation des dérivés et le maintien de la comptabilité de couverture. Cette modification fait

accounting. Deze aanpassing is het gevolg van inspanningen van de G20 om de transparantie en de controle van afgeleide financiële instrumenten die niet op een publieke markt worden verhandeld (*over-the-counter (OTC) derivatives*) te verbeteren door voor deze derivaten een centrale tegenpartij te laten optreden. Hierdoor zal een groot aantal van zulke derivaten worden overgedragen naar centrale partijen en zonder aanpassing van IAS 39 zou dat voor de entiteiten betekenen dat zij de hedge accounting waarvoor deze derivaten worden gebruikt, zouden moeten stopzetten.

Om dit effect op hedge accounting te vermijden, heeft het IASB besloten om de bepalingen van de standaard met betrekking tot het stopzetten van hedge accounting aan te passen. Zo dient de vernieuwing (*novation*) van een derivaat aangewezen als een afdekkingsinstrument niet te worden beschouwd als een gebeurtenis dat tot een stopzetting van hedge accounting zou kunnen leiden als aan de volgende criteria wordt voldaan:

- de vernieuwing is het gevolg van wetten of reglementeringen of de publicatie van wetten of reglementeringen;
- een of meerdere compenserende tegenpartijen vervangen de oorspronkelijke tegenpartij;
- de wijzigingen in de voorwaarden van het vernieuwde afdekkingsinstrument zijn beperkt tot voorwaarden die nodig zijn voor de vervanging van de tegenpartij.

De aanpassing is retrospectief van toepassing voor jaarperiodes die starten op of na 1 januari 2014. Vervroegde toepassing is toegelaten. Deze aanpassing is nog niet goedgekeurd op Europees niveau.

## IFRIC

### 20/05/2013: Interpretatie over heffingen door openbare autoriteit

IFRIC 21 – *Levies* geeft aan in welke omstandigheden een verplichting voor een heffing opgelegd door een overheid moet opgenomen worden. De interpretatie heeft zowel betrekking op heffingen die onder het toepassingsgebied van IAS 37 – *Voorzeningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa* vallen als op heffingen waarvoor het bedrag en het tijdstip zeker is.

IFRIC 21 bepaalt dat de activiteit die, in overeenstemming met de betreffende wetgeving, leidt tot de heffing, moet gezien worden als de “tot verplichting leidende gebeurtenis”. Bijvoorbeeld: indien het genereren van opbrengsten in de huidige periode leidt tot een heffing dan is deze activiteit de “tot verplichting leidende gebeurtenis”, zelfs indien de berekening van de heffing gebeurt op basis van de opbrengsten in een vorige periode. De verwerving van opbrengsten in de vorige periode is dan nodig, maar niet voldoende om een huidige verplichting te creëren.

De interpretatie verduidelijkt dat een entiteit geen bestaande verplichting heeft indien er een heffing zal geheven worden op toekomstige activiteiten enkel en alleen omdat de entiteit economisch ver-

suite à des engagements du G20 visant à améliorer la transparence et le contrôle des instruments financiers dérivés qui ne sont pas négociés sur un marché publique (*over-the-counter (OTC) derivatives*) en exigeant que ces dérivés soient compensés de manière centrale. Ainsi, un grand nombre de ces dérivés seraient transférés à une contrepartie centrale et, en l’absence de modification de la norme IAS 39, la comptabilité de couverture pour laquelle ces dérivés sont utilisés ne pourrait pas être maintenue.

Afin d’éviter cet effet sur la comptabilité de couverture, l’IASB a décidé de modifier les dispositions de la norme sur l’abandon de la comptabilité de couverture. Ainsi, la novation d’un dérivé désigné comme un instrument de couverture ne doit pas être considérée comme un événement entraînant la cessation de la comptabilité de couverture si les critères suivants sont réunis :

- la novation est la conséquence de lois ou règlements ou de l’adoption de nouvelles lois ou de nouveaux règlements ;
- une ou plusieurs contreparties compensatrices remplacent la contrepartie initiale ;
- les modifications apportées à l’instrument de couverture à la suite de la novation se limitent à celles qui sont nécessaires pour réaliser le remplacement de la contrepartie.

Les amendements sont applicables rétrospectivement pour les périodes annuelles à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014. Une application anticipée est néanmoins autorisée. Ces amendements n’ont pas encore été adoptés au niveau européen.

## IFRIC

### 20/05/2013 : Interprétation sur les prélèvements par une autorité publique

IFRIC 21 – *Taxes prélevées par une autorité publique (levies)* stipule les conditions dans lesquelles un passif doit être comptabilisé pour des prélèvements imposés par une autorité publique (gouvernements nationaux, régionaux ou locaux et leurs entités liées). L’interprétation traite tant les prélèvements comptabilisés selon IAS 37 – *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* que les prélèvements dont le montant et le timing est certain.

IFRIC 21 détermine que le fait générateur de l’obligation pour la comptabilisation d’un passif est l’activité qui engendre le paiement du prélèvement tel que défini par la législation en vigueur. Par exemple, si la réalisation de produits au cours de la période conduit à un prélèvement, cette activité constitue le fait générateur de l’obligation, même si le calcul du prélèvement est basé sur les produits de la période précédente. La réalisation de produits lors de la période précédente est nécessaire mais pas suffisante pour générer une obligation actuelle.

L’interprétation clarifie qu’une entité n’a pas d’obligation actuelle si un prélèvement est imposé sur des activités futures seulement parce qu’elle est économiquement obligée (*economically compelled*)

plicht (*economically compelled*) is om haar activiteiten verder te zetten in een volgende periode.

Daarnaast wordt aangegeven dat:

- de verplichting progressief wordt opgenomen indien de tot verplichting leidende gebeurtenis zich spreidt over een periode;
- indien de verplichting ontstaat op het moment dat een bepaalde grens wordt overschreden, deze verplichting wordt opgenomen op het moment van overschrijden van de grens.

Deze principes gelden ook voor de tussentijdse jaarrekening.

IFRIC 21 is van toepassing voor jaarperiodes die starten op of na 1 januari 2014. De eerste toepassing gebeurt in overeenstemming met IAS 8 – *Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten*, dit wil zeggen dat de interpretatie retrospectief moet worden toegepast. De interpretatie werd nog niet goedgekeurd op Europees niveau.

## Europa

Standaarden en interpretaties die recent werden goedgekeurd

Aanpassing aan IFRS 1 – *Eerste toepassing van IFRS – Overheidsleningen* (gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Unie van 5 maart 2013)

Jaarlijkse verbeteringen aan IFRS (2009-2011) (gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Unie van 28 maart 2013)

Aanpassing van IFRS 10, IFRS 11 en IFRS 12 – *Overgangsleidraden* (gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Unie van 5 april 2013)

de poursuivre ses activités dans la période ultérieure.

En outre, l'interprétation précise que:

- l'obligation doit être comptabilisée de façon progressive si le fait générateur de l'obligation est encouru sur une période ;
- si une obligation est générée lorsqu'un seuil est atteint, l'obligation est comptabilisée au moment où ce seuil est franchi.

Ces dispositions sont également applicables aux périodes intermédiaires.

IFRIC 21 entre en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014. La première application est effectuée selon IAS 8 – *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, c.-à-d. rétrospectivement. L'interprétation n'a pas encore été adoptée au niveau européen.

## Europe

Normes et interprétations récemment adoptées

Amendements à IFRS 1 – *Première adoption des IFRS – Emprunts publics* (Journal Officiel de l'Union européenne du 5 mars 2013)

Améliorations annuelles aux IFRS (2009-2011) (Journal Officiel de l'Union européenne du 28 mars 2013)

Amendements à IFRS 10, IFRS 11 et IFRS 12 – *Dispositions transitoires* (Journal Officiel de l'Union européenne du 5 avril 2013)



## Samenvattingen van op de ICCI website gepubliceerde adviezen (juni tot augustus 2013)/ Résumés d'avis publiés sur le site internet de l'ICCI (juin à août 2013)

### Omzetting van een naamloze vennootschap in een BVBA

Indien, in het kader van de omzetting van een naamloze vennootschap in een BVBA, het netto-actief van deze nieuwe BVBA lager is dan het minimumkapitaal dat vereist is voor een dergelijke vennootschap, blijft de omzetting mogelijk. De personen die verantwoordelijk zijn voor het beheer van de oude naamloze vennootschap zijn in dit geval echter gehouden tot het persoonlijk betalen van het verschil.

### Het opnemen van de resultatenrekening van een nieuwe dochtervennootschap in de geconsolideerde jaarrekening van haar moedervennootschap

Zolang er geen controle is over een vennootschap maken de resultaten van deze vennootschap geen deel uit van de groepsresultaten. De resultatenrekening van een (nieuwe) dochtervennootschap mag pas worden geconsolideerd vanaf de datum waarop de moedervennootschap de controle verwerft over deze dochtervennootschap.

### Onafhankelijkheid van de commissaris

Ingeval bepaalde, voor de commissaris "verboden prestaties" (cf. lijst van art. 183ter KB 30 januari 2001) reeds zouden zijn opgestart, kan deze situatie niet worden rechtgezet, behalve door het ontslag van de commissaris (gewichtige persoonlijke reden). Het niet aanrekenen van prestaties aan de cliënt of het niet overhandigen van reeds opgestarte werkzaamheden bieden geen oplossing voor het probleem van onafhankelijkheid.

### Vermelding in de jaarrekening van gegevens van de commissaris

Het is wettelijk niet verboden dat in sectie VOL 1.1. van de jaarrekening als woonplaats van de commissaris het volledig kantooradres van de vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor benoemd voor de functie van commissaris wordt opgegeven in plaats van het privéadres (adres van domicilie) van de vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor. Dit is reeds de gangbare praktijk in tal van bedrijfsrevisorenkantoren.

### Artikel 554 van het Wetboek van vennootschappen – kwijting

Artikel 554 van het Wetboek van vennootschappen impliceert niet dat de kwijting aan de bestuurders en aan de commissaris noodzakelijkerwijze in twee afzonderlijke punten dienen te worden genotuleerd. Wel volgt uit dit artikel dat de algemene vergadering *bij afzonderlijke stemming* (dus niet in één keer stemmen over kwijting van alle bestuurders en commissarissen samen) dient te beslissen over de te verlenen kwijting aan de bestuurders en de commissarissen.

### Transformation d'une société anonyme en SPRL

Si, dans le cadre de la transformation d'une société anonyme en SPRL, l'actif net de cette nouvelle SPRL est inférieur au capital minimum requis pour une telle société, l'opération de transformation reste possible, mais les personnes responsables de la gestion de l'ancienne société anonyme sont tenues personnellement de la différence.

### Intégration du compte de résultats d'une nouvelle filiale dans les comptes consolidés de la société mère

En l'absence de contrôle d'une société, les résultats de celle-ci ne font pas partie des résultats du groupe. Le compte de résultats d'une (nouvelle) filiale ne peut être consolidé qu'à partir du moment où la société mère acquiert le contrôle de cette filiale.

### Indépendance du commissaire

Dans le cas où certaines « prestations interdites » pour le commissaire (cf. liste de l'art. 183ter AR 30 janvier 2001) auraient déjà été entamées, il ne peut être remédié à cette situation que par la démission du commissaire (motif personnel grave). La non facturation de prestations au client ou la non remise de travaux déjà entamés ne constituent pas une solution au problème d'indépendance.

### Mention de données du commissaire dans les comptes annuels

La loi n'interdit pas de mentionner, dans la section C 1.1 des comptes annuels, l'adresse professionnelle complète du représentant permanent du cabinet de révision nommé pour la fonction de commissaire au lieu de l'adresse privée (adresse du domicile) du représentant permanent du cabinet de révision. Cette pratique est déjà courante dans de nombreux cabinets de révision.

### Article 554 du Code des sociétés – décharge

L'article 554 du Code des sociétés n'implique pas que la décharge des administrateurs et du commissaire soit nécessairement consignée en deux points distincts. Il résulte toutefois de cet article que l'assemblée générale doit se prononcer *par un vote spécial* (donc ne pas voter en une fois sur la décharge des administrateurs et des commissaires ensemble) sur la décharge à accorder aux administrateurs et commissaires.

## Individuele onderzoeks- en controlebevoegdheid van vennoten en benoeming van een commissaris

Een vennootschap die niet verplicht is om een commissaris te benoemen maar die dit toch wenst te doen, onderwerpt zich vrijwillig aan de controleregeling als bedoeld in de artikelen 130 e.v. van het Wetboek van vennootschappen. Indien een commissaris daadwerkelijk wordt benoemd, kan er, overeenkomstig artikel 166 van het Wetboek van vennootschappen, niet tezelfdertijd een beroep worden gedaan op de individuele controlebevoegdheid van de vennoot. Niets belet het bestuursorgaan van de vennootschap om aan een vennoot toegang te verlenen tot bepaalde informatie maar de vennoot kan geen enkel recht doen gelden.

## Deelname door een bedrijfsrevisor in het kapitaal en aan het beheer van een patrimoniumvennootschap

Het aandeelhouderschap van een patrimoniumvennootschap levert geen probleem op. De doorslaggevende factor om te bepalen of de bedrijfsrevisor al dan niet bestuurder/zaakvoerder van een patrimoniumvennootschap mag zijn, is wel degelijk het maatschappelijk doel van deze vennootschap (burgerlijk of handelsdoel). Er dient niettemin te worden verwezen naar het statutair doel en naar zijn werkelijke activiteit. Indien de vennootschap een handelsdoel heeft, kan altijd een afwijking worden toegekend door de Raad van het IBR, na gunstig advies van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (art. 13, § 3 van de wet van 1953).

## De omzetting van een VOF naar een BVBA

Is het nodig om twee aparte controleverslagen op te stellen in het kader van (1) de omvorming van een VOF naar een BVBA en (2) de volstorting van het kapitaal van deze nieuwe BVBA door een inbreng in natura? De bedrijfsrevisor kan slechts één verslag opstellen, waarin hij nochtans twee afzonderlijke hoofdstukken zal invoegen en waarbij zijn besluiten ook afzonderlijk zullen worden geformuleerd voor ieder onderdeel van zijn opdracht.

## Hanteren van een gemeenschappelijke (merk)naam om te worden benoemd als commissaris

Enkel bedrijfsrevisoren natuurlijke personen of bedrijfsrevisorenkantoren die zijn ingeschreven in het openbaar register van het IBR kunnen revisorale opdrachten uitvoeren. Hierbij heeft de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon die het bedrijfsrevisorenkantoor vertegenwoordigt ("vaste vertegenwoordiger") alleen de handtekeningbevoegdheid voor rekening van het bedrijfsrevisorenkantoor. Het staat de bedrijfsrevisorenkantoren evenwel vrij om een netwerk op te richten en om, telkens naast hun eigen benaming, ook te verwijzen naar de naam van hun netwerk. Elk ander gebruik van een netwerk of merk(naam) zou in strijd zijn met de regels van het beroep van bedrijfsrevisor.

## Kapitaalverhoging door incorporatie van de rekening-courant van de zaakvoerder

Een bedrijfsrevisor moet door de raad van bestuur van de NV worden aangeduid om verslag uit te brengen over de inbreng in natura van een credit rekening-courant van een zaakvoerder (cf. art. 602, § 1 W. Venn.).

## Droit d'information et de contrôle individuel des associés et nomination d'un commissaire

Une société qui n'est pas obligée de nommer un commissaire mais qui souhaite cependant le faire, se soumet volontairement au régime de contrôle tel que prévu aux articles 130 et s. du Code des sociétés. Si un commissaire est effectivement nommé, il ne pourra pas en même temps être fait appel à la compétence de contrôle individuel de l'associé conformément à l'article 166 du Code des sociétés. Rien n'interdit à l'organe de gestion de la société de permettre à un associé d'accéder à certaines informations, mais l'associé n'a aucun droit à faire valoir.

## Participation au capital et à la gestion d'une société de patrimoine par un réviseur d'entreprises

L'actionariat d'une société de patrimoine ne pose pas de problème. Le facteur déterminant pour déterminer si le réviseur d'entreprises pourra ou non être administrateur/gérant d'une société de patrimoine est bien l'objet social de cette société (à savoir civil ou commercial). Il faut toutefois s'en référer à l'objet statutaire et à son activité effective. Si la société a un objet commercial, une dérogation pourra toujours être accordée par le Conseil de l'IRE, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle sur l'indépendance du commissaire (art. 13, § 3 de la loi de 1953).

## La transformation d'une SNC en SPRL

Est-il nécessaire d'établir deux rapports de contrôle distincts dans le cadre de (1) la transformation d'une SNC en SPRL et (2) la libération du capital de cette nouvelle SPRL par apport en nature? Le réviseur d'entreprises peut n'établir qu'un seul rapport, dans lequel il devra cependant insérer deux chapitres distincts et formuler ses conclusions de manière individuelle pour chaque élément de la mission.

## Utilisation d'un même nom ou d'une même marque en vue d'être nommé en tant que commissaire

Seuls les réviseurs d'entreprises personnes physiques ou les cabinets de révision qui sont inscrits au registre public de l'IRE peuvent exécuter des missions revisorales. Dans celles-ci le réviseur d'entreprises personne physique qui représente le cabinet de révision (le « représentant permanent ») détient seul le pouvoir de signature pour le compte du cabinet de révision. Les cabinets de révision sont toutefois libres de mettre en place un réseau et de faire référence au nom de leur réseau, en plus de leur propre nom. Toute autre utilisation du nom d'un réseau ou d'une marque serait contraire aux règles de la profession de réviseur d'entreprises.

## Augmentation de capital par incorporation du compte-courant de l'administrateur

Un réviseur d'entreprises doit être désigné par le conseil d'administration de la SA pour faire un rapport sur l'apport en nature d'un compte-courant créateur de l'administrateur (cf. art. 602, § 1<sup>er</sup> C. Soc.).

## Recht of verplichting om vanaf 1 januari 2012 de IFRS toe te passen bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van een consortium bestaande uit onder meer een Belgische verzekeringsonderneming

De geconsolideerde jaarrekening van een consortium bestaande uit onder meer een Belgische verzekeringsonderneming moet worden opgesteld overeenkomstig de IFRS. De toepassing van IFRS zou geen probleem mogen vormen voor de andere consoliderende vennootschap gelet op de mogelijkheid geboden door artikel 114, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen. Het begrip consortium wordt in de IFRS erkend, hoewel het niet duidelijk in deze standaarden is vastgelegd. Het is derhalve perfect mogelijk om de IFRS toe te passen bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van een consortium zonder schending van enige normatieve IFRS-bepaling.

### Bestemming van niet-opgevraagde dividenden

Burgerlijke en handelsvennootschappen met hoofdzetel in België *kunnen* niet-opgevraagde dividenden, interesten, bedragen, voordelen van enigerlei aard, in bewaring geven bij de Deposito- en Consignatiekas waarvan de betaling niet wordt gevraagd. Het is dus *geen verplichting*. Indien de vennootschap de verjaring van dividenden of interesten afkomstig uit effecten aan toonder wil inroepen, hetgeen geenszins verplicht is, zal het de betreffende bedragen in bewaring moeten geven bij de Deposito- en Consignatiekas. Deze bedragen zullen daar in bewaring blijven tot het verstrijken van een termijn van dertig jaar, waarna zij verjaren ten voordele van de Staat. De vennootschap kan evenwel dergelijke bedragen behouden, die op een speciale rekening worden gestort ten gunste van de houders van niet-opgevraagde effecten aan toonder.

### Verzoek om een onderhoud tussen een vakvereniging en de bedrijfsrevisor in het kader van een vennootschap betrokken in een procedure van gerechtelijke reorganisatie, die beschikt over een Comité voor Preventie en Bescherming op het Werk (CPBW) maar niet over een ondernemingsraad (OR)

De commissaris heeft geen rol te vervullen ten opzichte van het CPBW, behalve indien het CPBW, overeenkomstig artikel 18, derde lid van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, handelt in de hoedanigheid van OR. De werkgever heeft derhalve het recht om de tussenkomst van de bedrijfsrevisor te weigeren omdat er geen rechtsgrondslag voor dergelijke tussenkomst bestaat. Het IBR heeft evenwel de werkgevers steeds aangemoedigd om een dialoog (op strikt vrijwillige basis) tussen de bedrijfsrevisoren en de sociale overlegorganen in de onderneming mogelijk te maken, uiteraard met naleving van het beroepsgeheim waaraan bedrijfsrevisoren (al dan niet commissaris) gehouden zijn. Deze dialoog wordt enkel aangemoedigd met alle leden van de overlegorganen in de onderneming en niet met één of meerdere vakverenigingen buiten de onderneming.

### Tussenkomst van een bedrijfsrevisor in het kader van de fiscaal gunstige omzetting van reserves in kapitaal

Rekening houdend met de bewoording van artikel 537 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen ("*het verkregen bedrag onmiddellijk wordt opgenomen in het kapitaal*"), is het volgens het ICCI onmogelijk om over te gaan tot een effectieve uitbetaling van het dividend gevolgd door een inbreng in geld met de vereiste bankattesten. Artikel 602, § 1 van het Wetboek van vennootschappen is van toepassing in geval van incorporatie van dividenden (inbreng in natura)

## Faculté ou obligation d'appliquer à partir du 1er janvier 2012 les normes IFRS pour établir les comptes consolidés d'un consortium comprenant une entreprise d'assurances belge

Les comptes consolidés d'un consortium comprenant une entreprise d'assurances belge doivent être établis selon les normes IFRS. L'application des normes IFRS ne doit pas poser de problèmes dans le chef de l'autre société consolidante vu la possibilité offerte par l'art. 114, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. La notion de consortium est reconnue en IFRS, même si les textes ne la règlent pas clairement. Il est donc parfaitement envisageable d'appliquer les normes IFRS relatives aux comptes consolidés au cas du consortium, sans violer une quelconque disposition normative IFRS.

### Destination des dividendes non réclamés

Les sociétés civiles et commerciales, dont le siège est établi en Belgique, *peuvent* donner en dépôt à la Caisse des Dépôts et Consignations les dividendes, intérêts, sommes et avantages quelconques, dont le paiement ne leur est pas demandé. Il ne s'agit donc *pas d'une obligation*. Si la société souhaite invoquer la prescription en matière de dividendes ou d'intérêts provenant de titres au porteur, ce qui n'est nullement obligatoire, elle devra mettre les sommes concernées en dépôt auprès de la Caisse des dépôts et consignations. Elles y resteront en dépôt jusqu'à l'expiration d'un délai de trente ans, après quoi elles sont prescrites au profit de l'État. La société peut toutefois conserver lesdites sommes, lesquelles sont portées à un compte spécial en faveur des détenteurs des titres au porteur non réclamés.

### Demande de rencontre entre une organisation syndicale et le réviseur d'entreprises dans une société en procédure de réorganisation judiciaire avec comité pour la prévention et la protection au travail (CPPT) mais sans conseil d'entreprise (CE)

Le commissaire n'a aucun rôle à jouer vis-à-vis du CPPT, sauf si le CPPT, conformément à l'article 18, alinéa 3 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, agit en tant que CE. L'employeur a donc le droit de refuser l'intervention du réviseur d'entreprises car il n'y a pas de base légale à ce type d'intervention. Cependant, l'IRE a toujours encouragé les employeurs à permettre (sur une base strictement volontaire) la communication entre les réviseurs d'entreprises et les organes de concertation sociale au sein de l'entreprise, bien entendu dans le respect du secret professionnel auquel sont tenus les réviseurs d'entreprises (commissaires ou non). Cette communication est encouragée avec l'ensemble des membres des organes de concertation de l'entreprise et non avec une ou plusieurs organisations syndicales extérieures à l'entreprise.

### Intervention d'un réviseur d'entreprises dans le cadre de la capitalisation de réserves avantageuse d'un point de vue fiscal

Compte tenu du libellé de l'article 537 du Code des impôts sur les revenus ("*le montant reçu est immédiatement incorporé dans le capital*"), il nous paraît impossible de procéder au paiement effectif du dividende, puis à un apport en numéraire certifié par les attestations bancaires requises. L'article 602, § 1 du Code des sociétés s'applique en cas d'incorporation de dividendes (apport en nature) conformément à l'article 537 du Code des impôts sur les revenus. L'ICCI estime

overeenkomstig artikel 537 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Het ICCI is van oordeel dat de inbreng in natura in dit geval een inbreng onder opschortende voorwaarde uitmaakt. Bijgevolg zal de bedrijfsrevisor een voorbehoud maken in zijn controleverslag. Voorgaand advies onder voorbehoud van een mogelijke precisering van de fiscale administratie (bv. via circulaire).

que l'apport en nature constitue en l'espèce un apport sous condition suspensive. Le réviseur d'entreprises émettra par conséquent une réserve dans son rapport de révision. Le présent avis est dispensé sous réserve d'une éventuelle précision de la part de l'administration fiscale (p. ex. par le biais d'une circulaire).



## IBR-Berichten

# Editoriaal van de voorzitter van het IBR

### Een versterkt commissarisverslag

Het belangrijkste doel van de tussenkomst van de commissaris bestaat erin bij te dragen aan de mate van vertrouwen dat de beoogde gebruikers stellen in de (geconsolideerde) jaarrekening (financiële overzichten). Dit wordt bewerkstelligd doordat de commissaris een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de (geconsolideerde) jaarrekening in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld is in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De stakeholders kunnen dit oordeel terugvinden in het verslag van de commissaris. De bruikbaarheid en de informatieve waarde van dit verslag zijn bijgevolg cruciaal voor deze belanghebbenden.

### Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's<sup>1</sup>

Door de norm van 10 november 2009 werden de *International Standards on Auditing* (ISA's) ingevoerd in België voor de audit van de financiële overzichten (jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening) in twee fases: voor de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2012 voor wat de organisaties van openbaar belang betreft en voor de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014 voor wat de overige entiteiten betreft. De algemene controlenormen en een aantal aanbevelingen werden opgeheven. De ISA's hebben niet enkel gevolgen voor de audit van de financiële overzichten maar hebben ook een impact op het commissarisverslag. In het vooruitzicht van de twee voormelde data heeft de Raad van het IBR een bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's aangenomen die de door de ISA's vereiste bepalingen omtrent het commissarisverslag aanvult met vereisten die rekening houden met het Belgisch Wetboek van vennootschappen (artikelen 144 en 148). Deze bijkomende norm is op 25 april 2013 goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beeroepen en op 22 augustus 2013 door de minister van Economie (*Belgisch Staatsblad*, 26 augustus 2013).

Voormelde bijkomende norm is complementair aan de ISA's 700<sup>2</sup>, 705<sup>3</sup> en 706<sup>4</sup> voor wat het commissarisverslag betreft en aan ISA 720<sup>5</sup> voor wat de

- 1 Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA's) – Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris.
- 2 ISA 700, Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.
- 3 ISA 705, Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor.
- 4 ISA 706, Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor.
- 5 ISA 720, De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen.

## Info IRE

# Editorial du président de l'IRE

### Un rapport du commissaire renforcé

L'objectif principal de l'intervention du commissaire consiste à contribuer au degré de confiance que portent les utilisateurs visés aux comptes annuels (ou consolidés) (états financiers). Pour ce faire, le commissaire exprime une opinion sur la question de savoir si les comptes annuels (ou consolidés) sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. Les parties prenantes peuvent retrouver cette opinion dans le rapport du commissaire. L'utilité et la valeur informative de ce rapport sont par conséquent cruciales pour les parties prenantes.

### Norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique<sup>1</sup>

La norme du 10 novembre 2009 a pour objet l'application en Belgique des normes internationales d'audit (ISA) pour le contrôle des états financiers (comptes annuels et comptes consolidés) en deux phases : pour les exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2012 en ce qui concerne les entités d'intérêt public et pour les exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014 en ce qui concerne les autres entités. Les normes générales de révision et certaines recommandations ont été abrogées. Les normes ISA n'ont pas seulement des répercussions sur le contrôle des états financiers, mais également sur le rapport du commissaire. Dans la perspective des deux dates susmentionnées, le Conseil de l'IRE a adopté une norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique qui complète les dispositions des normes ISA relatives au rapport du commissaire par des exigences qui tiennent compte du Code des sociétés (articles 144 et 148). Cette norme complémentaire a été approuvée le 25 avril 2013 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 22 août 2013 par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions (*Moniteur belge*, 26 août 2013).

La norme complémentaire précitée s'ajoute aux normes ISA 700<sup>2</sup>, 705<sup>3</sup> et 706<sup>4</sup> en ce qui concerne le rapport du commissaire, et à la norme

- 1 Norme complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire.
- 2 ISA 700 - Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.
- 3 ISA 705 - Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.
- 4 ISA 706 - Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant.



controlewerkzaamheden betreft die dienen te worden uitgevoerd op het jaarverslag opgesteld overeenkomstig artikel 95 en 96 van het Wetboek van vennootschappen. Tevens beoogt de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's de commissaris in staat te stellen te verzoeken om schriftelijke bevestigingen overeenkomstig de ISA's, en in het bijzonder ISA 580<sup>6</sup>, waarbij rekening gehouden wordt met de Belgische bijkomende bevestigingen. Voor de eerste keer wordt ook een voorbeeldverslag opgenomen in de norm.

In het volgend nummer van TAA zal het nieuw commissarisverslag in België worden toegelicht. Tevens wordt bij het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisorat (ICCI) gewerkt aan een brochure die op basis van concrete situaties aangeeft hoe het commissarisverslag zal worden beïnvloed en dus worden aangepast. Deze brochure zal eind 2013 ter beschikking worden gesteld.

### Het verslag in de toekomst

Niet enkel op nationaal, maar ook op Europees en op internationaal niveau wordt volop nagedacht over de wijze waarop het verslag van de auditor kan worden versterkt. De *International Auditing and Assurance Standards Boards* (IAASB) bespreekt reeds geruime tijd de versterking van het verslag teneinde tegemoet te komen aan de nieuwe verwachtingen die de maatschappij en de stakeholders ten aanzien van de auditor hebben en heeft recent herzieningen aan een aantal ISA's, alsook een nieuwe ISA voorgesteld. Deze voorstellen beogen in hoofdzaak in te spelen op het verzoek van de diverse stakeholders tot het bekomen van meer informatie omtrent de audit en de aangelegenheden waarover de auditor en het management (*those charged with governance*) gecommuniceerd hebben. Aldus wordt, onder meer, een nieuw onderdeel in het auditorsverslag voorgesteld waarin de voornaamste auditaangelegenheden ("*key audit matters*"), die het meest significant waren voor de audit van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, worden beschreven. Deze voornaamste auditaangelegenheden worden hoofdzakelijk gekozen uit de aangelegenheden die besproken werden met het management.

Zoals ook in de Europese voorstellen van Richtlijn, wordt door de IAASB voorgesteld om een specifieke paragraaf op te nemen in het auditorsverslag omtrent de continuïteit van de gecontroleerde entiteit. De auditor zou daarin aangeven dat het gebruik door het management van de veronderstelling dat de continuïteit van de entiteit is gewaarborgd en hij, op grond van de audit van de financiële overzichten, geen van materieel belang zijnde onzekerheid omtrent de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft geïdentificeerd.

Ook de volgorde van de verschillende in het verslag op te nemen paragrafen wordt onder de loep genomen, waarbij, onder meer, wordt voorgesteld de oordeelsparagraaf bovenaan het verslag te plaatsen.

### Niet-financiële informatie

Historische financiële informatie volstaat vandaag niet meer om de belanghebbenden te informeren omtrent de capaciteit van een entiteit en haar duurzaamheid. De Europese Commissie heeft dan ook in april van dit jaar een voorstel van nieuwe boekhoudrichtlijn aangenomen omtrent de openbaarmaking van niet-financiële en aan diversiteit gerelateerde infor-

ISA 720<sup>5</sup> en ce qui concerne les travaux de révision qui doivent être réalisés à l'égard du rapport de gestion établi conformément aux articles 95 et 96 du Code des sociétés. La norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique vise également à permettre au commissaire de demander des déclarations écrites conformément aux normes ISA, et en particulier à la norme ISA 580<sup>6</sup>, tout en tenant compte des déclarations complémentaires belges. Pour la première fois, la norme contient un exemple de rapport.

La prochaine édition du magazine TAA mettra en lumière le nouveau rapport du commissaire belge. En outre, le Centre d'Information du Revisorat d'Entreprises (ICCI) prépare une brochure qui précise, à l'aide de situations concrètes, comment le rapport du commissaire sera influencé et donc adapté. Cette brochure sera mise à disposition fin 2013.

### L'avenir du rapport

De nombreuses réflexions sont en train d'être menées à propos de la manière de renforcer le rapport d'audit, et ce non seulement au niveau national, mais également sur le plan européen et international. L'*International Auditing and Assurance Standards Boards* (IAASB) discute depuis un certain temps déjà du renforcement du rapport dans l'objectif de satisfaire les nouvelles attentes de la société et des parties prenantes vis-à-vis de l'auditeur et a récemment proposé des modifications à un certain nombre de normes ISA, ainsi qu'une nouvelle norme ISA. Ces propositions ont pour but premier de répondre à la demande des différentes parties prenantes consistant à obtenir davantage d'informations sur l'audit et les éléments sur lesquels communiquent l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (*those charged with governance*). Ainsi, il est proposé d'intégrer au rapport d'audit une nouvelle section qui décrit les éléments clés de l'audit ("*key audit matters*"), qui se sont révélés être les plus significatifs lors de l'audit des états financiers de l'exercice en cours. Ces éléments clés de l'audit sont principalement choisis parmi les éléments qui ont fait l'objet d'un entretien avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

L'IAASB propose, à l'image des propositions européennes de directive, de reprendre dans le rapport d'audit un paragraphe spécifique sur la continuité de l'entité contrôlée. L'auditeur y indiquerait que l'utilisation par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'hypothèse de continuité d'exploitation de l'entité est appropriée et qu'il n'a identifié, sur la base de l'audit des états financiers, aucune incertitude significative quant à la capacité de l'entité à maintenir ses activités.

De plus, l'examen de l'ordre des différents paragraphes à reprendre dans le rapport a notamment mené à la proposition de placer le paragraphe d'opinion au début du rapport.

### Informations non financières

A l'heure actuelle, les informations financières historiques ne suffisent plus à informer les parties prenantes de la capacité et de la durabilité d'une entité. La Commission européenne a dès lors adopté en avril dernier une proposition de nouvelle directive comptable relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité.

6 ISA 580, Schriftelijke bevestigingen.

5 ISA 720 - Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités.

6 ISA 580 - Confirmations externes.



matie. Aldus zouden grote ondernemingen in hun jaarverslag bijkomend dienen te rapporteren over belangrijke milieu-, sociale en personeelsaangelegenheden, over het eerbiedigen van de mensenrechten en over aspecten van anti-corruptie en omkoping.

De auditor zou in zijn verslag tevens een oordeel tot uitdrukking dienen te brengen omtrent de consistentie van het jaarverslag, met inbegrip van de niet-financiële informatie, met de jaarrekening van hetzelfde boekjaar.

Dit voorstel van Europese Richtlijn volgt de normale Europese regelgevende procedure.

Revisoren hebben een belangrijke verantwoordelijkheid in de maatschappij. Vertrouwen is essentieel voor het functioneren van de economie. Beslissers hebben behoefte aan betrouwbare informatie, financieel maar ook niet-financieel, historisch maar ook toekomstgericht. In de toekomst zullen de financiële en niet-financiële rapportering zich verder integreren. De auditverslagen zullen tegemoet moeten komen aan de nieuwe verwachtingen die de maatschappij en de stakeholders ten aanzien van de auditor hebben. Evolutie is onvermijdelijk! Het beroep zal de uitdaging aangaan!

Daniel KROES  
Voorzitter IBR

Les grandes entreprises devraient de la sorte ajouter dans leur rapport de gestion des informations relatives aux questions d'environnement, sociales et de personnel, au respect des droits de l'homme et à la lutte contre la corruption.

L'auditeur devrait également formuler dans son rapport une opinion sur la cohérence du rapport de gestion, ainsi que des informations non financières, par rapport aux comptes annuels du même exercice.

Cette proposition de directive européenne suit la procédure de réglementation européenne habituelle.

Les réviseurs assument d'importantes responsabilités au sein de la société. La confiance est essentielle au fonctionnement de l'économie. Les décideurs ont besoin de disposer d'informations fiables ; des informations financières mais aussi non financières, des informations historiques mais également prospectives. A l'avenir, l'élaboration de rapports financiers et non financiers sera davantage intégrée. Les rapports d'audit répondront aux nouvelles attentes de la société et des parties prenantes à l'égard des auditeurs. L'évolution est inévitable ! La profession relèvera le défi !

Daniel KROES  
Président IRE





## Werkzaamheden van de Raad

### Vergadering van 7 juni 2013

**Normen** – De in overleg met het IAB bijgewerkte norm inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen werd in april 2013 door het IBR ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Het IAB werd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen in mei 2013 gevraagd om eveneens een finale norm voor te leggen na overleg met het IBR. De Raad van het IBR heeft aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen het principe van gezamenlijke norm bevestigd.

**Europese ontwikkelingen** – De Raad werd in kennis gesteld van het verslag uitgebracht in het Europees Parlement omtrent de “*Non-financial information disclosure*” waarbij Commissaris BARNIER de wens heeft geuit om tegen eind 2013 of begin 2014 een richtlijn te laten goedkeuren inzake de te publiceren niet-financiële informatie. Deze richtlijn zou van toepassing zijn op de grote entiteiten (meer dan 500 werknemers en één van de twee volgende criteria: ofwel een balanstotaal van 20 miljoen EUR, ofwel een omzet van meer dan 40 miljoen EUR). 18.000 vennootschappen zouden onder de toepassing van deze richtlijn vallen. De potentiële rol van de externe auditor werd daarbij aangekaart. De Raad zal de verdere ontwikkelingen van dichtbij opvolgen.

**Kwaliteitscontrole** – De lijst van de in 2013 uit te voeren kwaliteitscontroles werd door de Kamer van verwijzing en instaatstelling goedgekeurd.

**Vorming en erkenning** – De Raad besliste om op vraag van de FSMA zijn bijdrage te leveren aan de MiFID-vormingsdagen georganiseerd door de FSMA. De Code deontologie zou daarbij worden aangekaart, met specifieke aandacht voor de MiFID-opdrachten, en de al dan niet verenigbaarheid van deze opdrachten met andere contractuele en wettelijke opdrachten. De FSMA heeft laten weten dat de MiFID opdrachten normaliter niet aan de commissaris zouden toegekend worden. De Raad heeft hiervan akte genomen.

**Commissies en werkgroepen** – De Raad besliste om binnen de Commissie boekhoudkundige aangelegenheden een werkgroep IPSAS op te richten, met als eerste doel op de *exposure drafts* van de IPSAS Board te reageren.

### Strategische vergadering van 20 en 21 juni 2013

**Jaarlijkse strategische vergadering** – Op 20 en 21 juni heeft de Raad een strategische vergadering gehouden te La Hulpe, met de deelname van Erevoorzitter en FEE Voorzitter A. KILLESSE en meerdere kaderleden van het Instituut. De stand van de uitvoering van de strategische prioriteiten van de Raad 2010-2013 werd geëvalueerd met het oog op het vastleggen van de nieuwe strategische prioriteiten van de Raad voor het mandaat 2013-2016. Meerdere thema's werden aangekaart met het oog op het accentueren van de rol van de bedrijfsrevisor in de publieke sector, de aandacht voor de KMO's, de communicatie en de aantrekkelijkheid van het beroep en de potentiële evoluties van het model van publiek toezicht. De Directeur-generaal van Unizo, Jan SAP, de Voorzitter van Unplib, Eric THIRY en de Voorzitter van de UCM, Philippe GODEFROID, hebben een uiteenzetting gegeven omtrent de samenwerking tussen de bedrijfsrevisoren en hun organisaties ter verdediging van de belangen van de vrije beroepen en KMO's.

## Travaux du Conseil

### Réunion du 7 juin 2013

**Normes** – L'IRE a soumis en avril 2013 à l'approbation du Conseil supérieur des Professions économiques la norme relative au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales, mise à jour en concertation avec l'IEC. En mai 2013, le Conseil supérieur des Professions économiques a convié l'IEC à soumettre également une norme finale, après concertation avec l'IRE. Le Conseil de l'IRE a confirmé au Conseil supérieur des Professions économiques le principe de norme conjointe.

**Evolutions européennes** – Le Conseil a été informé du rapport sur la publication d'informations non financières, émis au sein du Parlement européen. Dans ce contexte, le commissaire BARNIER a formulé le souhait de demander d'ici fin 2013/début 2014 l'approbation d'une directive relative aux informations non financières à publier. Cette directive s'appliquerait aux grandes entités (de plus de 500 employés et dépassant une des deux limites suivantes : soit un total du bilan de 20 millions EUR, soit un chiffre d'affaires de 40 millions EUR). Au total, 18.000 sociétés relèveraient du champ d'application de cette directive. Le rôle potentiel de l'auditeur externe a été soulevé. Le Conseil suivra de près les évolutions futures.

**Contrôle de qualité** – La liste des contrôles de qualité à mener en 2013 a été validée par la Chambre de renvoi et de mise en état.

**Formation et agrément** – Le Conseil a décidé de contribuer, à la demande de la FSMA, aux journées de formation MiFID organisées par la FSMA. Le code déontologique y sera abordé, en consacrant une attention particulière aux missions MiFID et à la compatibilité ou non de ces missions avec les autres missions contractuelles et légales. La FSMA a fait savoir qu'en principe, les missions MiFID ne seraient pas accordées au commissaire. Le Conseil en a pris acte.

**Commissions et groupes de travail** – Le Conseil a décidé de créer au sein de la Commission des questions comptables un groupe de travail IPSAS, qui aura pour première mission de réagir aux exposés-sondages de l'IPSAS Board.

### Réunion stratégique des 20 et 21 juin 2013

**Réunion stratégique annuelle** – Les 20 et 21 juin, le Conseil a tenu une réunion stratégique à La Hulpe à laquelle ont participé le président honoraire et président de la FEE A. KILLESSE et plusieurs cadres de l'Institut. L'état d'avancement des priorités stratégiques du Conseil 2010-2013 a été évalué en vue d'établir les nouvelles priorités stratégiques du Conseil pour le mandat 2013-2016. La réunion a également porté sur la mise en exergue du rôle du réviseur d'entreprises dans le secteur public, l'attention accordée aux PME, la communication et l'attractivité de la profession et les évolutions potentielles du modèle de supervision publique. Le directeur général de l'Unizo, Jan SAP, le président de l'Unplib, Eric THIRY, et le président de l'UCM, Philippe GODEFROID, ont présenté un exposé sur la collaboration entre les réviseurs d'entreprises et leurs organisations ayant pour objet la défense des intérêts des professions libérales et des PME.





### Vergadering van 30 augustus 2013

**Gezamenlijke vergadering met de Raad van het IAB** – De Raden van het IBR en het IAB hebben op 30 augustus 2013 hun traditionele gezamenlijke halfjaarlijkse vergadering gehouden. Behoudens de kennismaking van de nieuw samengestelde Raden van beide instituten waarbij voornamelijk het accent werd gelegd op een nog betere en transparante toekomstige samenwerking, kwamen meer bepaald aan bod de nieuwigheden van beide instituten, de ontwerpnorm fusies en splitsingen, het *tax-cificatie* project van de Minister van financiën, het voorontwerp van wet inzake de vrije beroepen, reflecties inzake een gemeenschappelijke Code “Goed bestuur”, de wet inzake de continuïteit van de ondernemingen en de gevolgen ervan op het beroep, de Boekhoudrichtlijn en de KMO-portefeuille.

### Réunion du 30 août 2013

**Session commune des Conseils de l'IRE et de l'IEC** – Les Conseils de l'IRE et de l'IEC ont tenu leur traditionnelle réunion semestrielle commune le 30 août 2013. Outre la présentation des deux Conseils nouvellement constitués, lors de laquelle une collaboration future améliorée et transparente a largement été soulignée, les éléments suivants ont été traités : les actualités des deux instituts, le projet de norme sur les fusions et scissions, le projet de *tax-cification* du Ministre des Finances, l'avant-projet de loi sur les professions libérales, des réflexions sur un Code commun de « bonne gouvernance », la loi en matière de continuité des entreprises et ses conséquences sur la profession, la directive comptable et le « *KMO portefeuille* ».



**Publieke sector** – In het kader van de nieuwe controlestrategie van de financiële pijler waar de focus op sectorniveau ligt en niet langer op entiteitsniveau wil het Rekenhof via zijn controles een overzicht krijgen van hoe de begroting van de Vlaamse overheid wordt uitgevoerd. Dit

**Secteur public** – Dans le cadre de la nouvelle stratégie d'audit du pilier financier, qui ne vise plus le niveau de l'entité mais celui du secteur, la Cour des comptes souhaite, par le biais de ses contrôles, obtenir une vue d'ensemble de la façon dont le budget de l'autorité flamande est



vergt een geconsolideerde benadering van de begrotingsontvangsten en -uitgaven van de Vlaamse overheid, waarbij het Rekenhof de rol van groepsauditor opneemt en in zijn samenwerking met de bedrijfsrevisoren bij de groepsonderdelen de principes van ISA 600 zou toepassen. De Raad verleende een principiële akkoord tot deze geconsolideerde benadering. Het Rekenhof brengt verslag uit aan het Vlaams Parlement. De modaliteiten zullen verder worden uitgewerkt in overleg met de IBR-Commissie "beroepsnormen".

**Normen** – Via zijn advies van 22 augustus 2013, gepubliceerd op 28 augustus 2013, keurde Minister J. VANDE LANOTTE de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's goed.

Het ontwerp van norm inzake fusies en splitsingen welke door de raad aan de HREB werd voorgelegd, werd op 16 juli 2013 ingetrokken. Een aangepast ontwerp van norm zal weldra en voor een beperkte tijdspanne aan een nieuwe openbare raadpleging worden onderworpen.

**Europese ontwikkelingen** – De Raad werd in kennis gesteld van de publicatie op 29 juni 2013 van de Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (4<sup>de</sup> en 7<sup>de</sup> Richtlijn). Deze Richtlijn, die in werking treedt op 19 juli 2013, beoogt de grensoverschrijdende investeringen te vergemakkelijken, de vergelijkbaarheid van de jaarrekeningen en verslagen binnen de gehele Unie te verbeteren en het vertrouwen van het publiek hierin te versterken door invoering van specifieke toelichtingen, die kwalitatief en inhoudelijk beter en coherent zijn. De Richtlijn is van toepassing op bepaalde vennootschapsvormen met beperkte aansprakelijkheid zoals de naamloze vennootschappen, de commanditaire vennootschappen op aandelen en de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. Voortaan zullen er vier categorieën vennootschappen bestaan:

	Micro-entiteiten (niet meer dan 2 criteria overschrijden)	Kleine ondernemingen of groepen (op geconsolideerde basis) (niet meer dan 2 criteria overschrijden)	Middelgrote ondernemingen of (op geconsolideerde basis) (niet meer dan 2 criteria overschrijden)	Grote ondernemingen of groepen (op geconsolideerde basis) (meer dan 2 criteria overschrijden)
Balanstotaal	350.000 €	4.000.000 €	20.000.000 €	20.000.000 €
Omzet	700.000 €	8.000.000 €	40.000.000 €	40.000.000 €
Gemiddeld FTE	10	50	250	250

	Micro-entreprise (n'excède pas deux de ces critères)	Petites entreprises ou petits groupes (sur base consolidée) (n'excèdent pas deux de ces critères)	Moyennes entreprises ou groupes de taille moyenne (sur base consolidée) (n'excèdent pas deux de ces critères)	Grandes entreprises ou grands groupes (sur base consolidée) (excèdent deux de ces critères)
Total du bilan	350.000 €	4.000.000 €	20.000.000 €	20.000.000 €
Chiffre d'affaires	700.000 €	8.000.000 €	40.000.000 €	40.000.000 €
Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle	10	50	250	250

Deze Richtlijn dient te worden omgezet naar Belgisch recht tegen uiterlijk 20 juli 2015.

**Commissies en werkgroepen** – In het verlengde van haar jaarlijkse strategische vergadering heeft de Raad beslist om, behoudens de reeds bestaande niet-wettelijke commissies, een nieuwe Commissie publieke

exécuté. Ceci exige une approche consolidée des recettes et dépenses budgétaires de l'autorité flamande, dans le cadre de laquelle la Cour des comptes agit en tant qu'auditeur de groupe et appliquerait les principes de la norme ISA 600 à sa collaboration avec les réviseurs d'entreprises des composantes du groupe. Le Conseil a marqué son accord de principe sur cette approche consolidée. La Cour des comptes présente son rapport au Parlement flamand. Les modalités seront précisées en concertation avec la Commission « Normes d'exercice professionnel » de l'IRE.

**Normes** – Dans son avis du 22 août 2013, publié le 28 août 2013, le Ministre J. VANDE LANOTTE a approuvé la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique.

Le projet de norme sur les fusions et scissions soumise par le Conseil au CSPE, a été retiré le 16 juillet 2013. Un projet de norme adapté sera bientôt soumis à une nouvelle consultation publique de durée limitée.

**Evolutions européennes** – Le Conseil a pris connaissance de la publication le 29 juin 2013 de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (4<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> directives). La directive, qui entre en vigueur 19 juillet 2013, a pour objectif de faciliter l'investissement transfrontière, améliorer la comparabilité des comptes annuels et des rapports dans l'ensemble de l'Union et renforcer la confiance du public à l'égard de ceux-ci grâce à l'inclusion d'informations spécifiques, de meilleure qualité et au contenu cohérent. Elle s'applique à certaines formes d'entreprises à responsabilité limitée telles que les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par action et les sociétés à responsabilité limitée. Les sociétés se répartissent désormais en quatre catégories :

Cette directive doit être transposée en droit belge d'ici le 20 juillet 2015.

**Commissions et groupes de travail** – A l'issue de sa réunion stratégique annuelle, le Conseil a décidé de créer, en plus des commissions non légales existantes, une nouvelle Commission Secteur public et une nouvelle



sector en een nieuwe Commissie Communicatie en Attractiviteit van het beroep op te richten onder voorzitterschap van respectievelijk L. ACKE en P. VAN IMPE.

**Commissie vorming** – De Raad nam kennis van het arrest van het Hof van Justitie inzake de regeling van permanente vorming van beëdigde boekhouders in Portugal (verplichte permanente vorming ingesteld voor zover dit reglement de mededinging op een aanzienlijk deel van de relevante markt uitschakelt in het voordeel van deze beroepsorde en discriminatoire voorwaarden oplegt ten nadele van de concurrenten van genoemde beroepsorde) en onderzocht onder meer op vraag van de HREB welke de mogelijke gevolgen hiervan kunnen zijn op de permanente vorming bij het IBR. De Raad is van mening dat de huidige norm permanente vorming geen inbreuken pleegt op het mededingingsrecht.

*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.*

## Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren

In juni, juli en augustus 2013 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 2013/04: Jaarverslag 2011 van de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

Mededeling 2013/05: 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 2013/06: Mededeling van de CFI van 21 juni 2013 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.

Commission Communication et Attractivité de la profession sous la présidence respectivement de L. ACKE et P. VAN IMPE.

**Commission formation** – Le Conseil a pris connaissance de l'arrêt de la Cour de justice relatif au système de formation permanente des experts-comptables au Portugal (formation permanente obligatoire mise en place pour autant que ce règlement élimine la concurrence sur une partie substantielle du marché pertinent, au bénéfice de cet ordre professionnel, et qu'il impose des conditions discriminatoires au détriment des concurrents dudit ordre professionnel) et a examiné, notamment à la demande du CSPE, quelles peuvent en être les conséquences sur la formation permanente au niveau de l'IRE. Le Conseil estime que la norme actuelle relative à la formation permanente n'enfreint pas le droit de la concurrence.

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

## 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 juin, juillet et août 2013, le cas échéant par courriel :

### Communications

Communication 2013/04 : Rapport annuel 2011 de la Chambre de renvoi et de mise en état.

Communication 2013/05 : 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 2013/06 : Communication de la CTIF du 21 juin 2013 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.



## Wijzigingen in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren in juni, juli en augustus 2013

### Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen

*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:*

COPPENS Wouter (A02420), LOTIN François (A02424), PERRET Arnaud (A02425), TURCQ Maud (A02421), VANDEBROUCK Kristien (A02422), VAN DEN BOSSCHE Philippe (A02419), VIAENE Bert (A02423)

*Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement:*

AELVOET Pascal (A01472), BARTHÉLEMY Philippe (A00637), DEMEESTER Piet (A00811), GUS Jaak (A00803), HOSTE Marleen (A00797), PIROTTON Olivier (A02311), VAN PASSEL Hugo (A00526)

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

AELVOET Pascal (A01472), BARTHÉLEMY Philippe (A00637), CLUDTS Philippe (A00549), DEMEESTER Piet (A00811), GARNY Henri (A00898), HOSTE Marleen (A00797), VAN PASSEL Hugo (A00526)

*Bedrijfsrevisoren die zich tijdelijk verhinderd verklaarden om revisorale opdrachten uit te voeren overeenkomstig art. 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953:*

DENECKER Karel (A02339), PEETERS Cindy (A02184), SATIN Olivier (A01947)

*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:*

PEREMANS Kristien (A01768)

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

LACHMAN Daphné (A02181), VERFAILLIE Samuel (A01827)

### Bedrijfsrevisorenkantoren

*Inscrijvingen – art. 6 van de wet van 22 juli 1953 en art. 3 van het erkenningsreglement:*

B00837 - BVBA BEDRIJFSREVISOR J. MAETENS

## Modifications apportées au registre public des réviseurs d'entreprises en juin, juillet et août 2013

### Réviseurs d'entreprises personnes physiques

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

COPPENS Wouter (A02420), LOTIN François (A02424), PERRET Arnaud (A02425), TURCQ Maud (A02421), VANDEBROUCK Kristien (A02422), VAN DEN BOSSCHE Philippe (A02419), VIAENE Bert (A02423)

*Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :*

AELVOET Pascal (A01472), BARTHÉLEMY Philippe (A00637), DEMEESTER Piet (A00811), GUS Jaak (A00803), HOSTE Marleen (A00797), PIROTTON Olivier (A02311), VAN PASSEL Hugo (A00526)

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

AELVOET Pascal (A01472), BARTHÉLEMY Philippe (A00637), CLUDTS Philippe (A00549), DEMEESTER Piet (A00811), GARNY Henri (A00898), HOSTE Marleen (A00797), VAN PASSEL Hugo (A00526)

*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 :*

DENECKER Karel (A02339), PEETERS Cindy (A02184), SATIN Olivier (A01947)

*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 :*

PEREMANS Kristien (A01768)

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

LACHMAN Daphné (A02181), VERFAILLIE Samuel (A01827)

### Cabinets de révision

*Inscriptions – art. 6 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 3 du règlement d'agrément :*

B00837 - BVBA BEDRIJFSREVISOR J. MAETENS



## IBR-Evenementen

### 12 juni 2013 – Ontmoeting met de magistraten

Op 12 juni 2013 heeft het IBR zijn traditionele “jaarlijkse ontmoeting met de magistraten” georganiseerd.

Volgende thema's werden besproken: het kwaliteitscontrole- en toezichtproces, het Jaarverslag 2012 van de KVI en de tuchtrechtspraak voor de periode half 2012 tot half 2013.



### 17 juni 2013 – Informatiesessie: erkende sociale secretariaten

In het kader van een adequate opvolging van de recent afgewerkte studie van het IBR in verband met de specifieke opdracht van de bedrijfsrevisoren bij erkende sociale secretariaten, heeft het IBR een informatiesessie georganiseerd.

Tijdens deze sessie hebben Eric MATHAY, Voorzitter van de Commissie Non-profit, en Professor Johan CHRISTIAENS verdere verduidelijking gebracht met betrekking tot de opdrachten van de bedrijfsrevisor die werkzaam is bij een erkend sociaal secretariaat. Daarbij werd specifiek de aandacht gevestigd op de wettelijke opdrachten, die aan de bedrijfsrevisoren worden opgelegd door de wet van 27 juni 1969 en het koninklijk besluit van 28 november 1969.

## Evénements IRE

### 12 juin 2013 – Rencontre avec les magistrats

L'IRE a organisé sa traditionnelle « rencontre annuelle avec les magistrats » le 12 juin 2013.

Les thèmes suivants ont été abordés : le processus du contrôle de qualité et de la surveillance, le rapport annuel 2012 de la CRME et la jurisprudence disciplinaire de mi-2012 à mi-2013.

### 17 juin 2013 – Session d'information : Secrétariats sociaux agréés

Dans le cadre du suivi approprié de l'étude de l'IRE, récemment achevée, concernant la mission ponctuelle des réviseurs d'entreprises auprès des secrétariats sociaux agréés, l'IRE a organisé une session d'information.

Lors de cette session, Eric MATHAY, Président de la Commission Non marchand, et le Professeur Johan CHRISTIAENS ont apporté plus de précisions sur les missions du réviseur d'entreprises actif auprès d'un secrétariat social agréé. Une attention particulière a été apportée aux missions légales confiées aux réviseurs d'entreprises en vertu de la loi du 27 juin 1969 et de l'arrêté royal du 28 novembre 1969.





### 30 augustus 2013 – Afscheidsdrink van de Congolese stagiair(e)s van het jaar 2011-2013

De heer Daniel KROES, Voorzitter, de heer Patrick VAN IMPE, Raadslid en Voorzitter van de Stagedienst van het IBR, en mevrouw Astrid VAN DROOGENBROECK, Adviseur bij de Stagedienst van het IBR, hebben de Congolese stagiair(e)s van het jaar 2011-2013, alsook hun stagemeester, uitgenodigd om het einde van hun tweejarige stage in België te vieren tijdens een drink in de lokalen van het IBR.

In zijn toespraak heeft de Voorzitter de stagiair(e)s alle succes en veel geluk in hun verdere loopbaan toegewenst.

### 30 août 2013 – Drink d'au revoir des stagiaires congolais de la promotion 2011-2013

Monsieur Daniel KROES, Président, Monsieur Patrick VAN IMPE, membre du Conseil et Président de la Commission de stage de l'IRE et Madame Astrid VAN DROOGENBROECK, Conseiller auprès du Service stage de l'IRE, ont invité les stagiaires congolais de la promotion 2011-2013, ainsi que leurs maîtres de stage, à fêter la fin de leur deux années de stage en Belgique, lors d'un drink à l'IRE.

Le Président a, lors de son discours, présenté tous ses vœux de succès et de bonne continuation aux stagiaires pour la suite de leur carrière.



## Nieuws in het kort

### België

#### *Vereenvoudigde toegang tot de titel van accountant en belastingconsulent*

Het Belgisch Staatsblad van 26 juni 2013 publiceerde de wet van 2 juni 2013 tot wijziging van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Personen met een relevante beroepservaring van minstens 7 jaar in accountancy en/of fiscale aangelegenheden krijgen vanaf 8 juli makkelijker én sneller toegang tot het statuut van accountant en belastingconsulent. De aanpassing komt tegemoet aan een vraag van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) en zet tegelijk ook een van de maatregelen uit het KMO-plan van minister LARUELLE om in de praktijk. (Bron: BS, 26/6/2013, p. 40550)

#### *Wet houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding*

Het Belgisch Staatsblad van 19 juli 2013 publiceerde de wet van 15 juli 2013 houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding. De wet bevat extra maatregelen om de fiscale en sociale fraude te bestrijden. In de antiwitwaswet wordt het begrip "ernstige en georganiseerde

## Actualités en bref

### Belgique

#### *Accès simplifié au titre d'expert-comptable et de conseil fiscal*

Le Moniteur belge du 26 juin 2013 a publié la loi du 2 juin 2013 modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Les personnes dotées d'une expérience significative en comptabilité et/ou en conseil fiscal de 7 ans et plus obtiennent un accès simplifié et plus rapide au statut d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal. La nouvelle loi est d'application depuis le 8 juillet 2013. L'adaptation de la loi répond à une demande de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et met en œuvre l'une des mesures du Plan PME de la ministre LARUELLE. (Source : MB, 26/6/2013, p. 40550)

#### *Loi portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude*

Le Moniteur belge du 19 juillet 2013 a publié la loi du 15 juillet 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude. La loi contient des mesures supplémentaires de lutte contre la fraude fiscale et sociale. Dans la loi anti-blanchiment, la notion de « fraude



fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend" vervangen door het begrip "ernstige fiscale fraude, georganiseerd of niet". Elke "ernstige fiscale fraude ..." wordt als onderliggend misdrijf beschouwd. Ook het Strafwetboek en het Wetboek van vennootschappen worden op deze manier aangepast. Verder worden vennootschappen die drie opeenvolgende boekjaren geen jaarrekening hebben neergelegd bij de Nationale Bank van België (uitgezonderd de vennootschappen in art. 97, W. Venn.), geschrapt uit de Kruispuntbank van ondernemingen (KBO). (Bron: BS, 19/7/2013, ed. 2, p. 45431-45434)

### **Oprichting Audit Vlaanderen**

Het Belgisch Staatsblad van 2 augustus 2013 publiceerde het decreet van 5 juli 2013 houdende de organisatie van audittaken bij de Vlaamse administratie en de lokale besturen en tot wijziging van het kaderdecreet bestuurlijk beleid van 18 juli 2003, het Gemeentedecreet van 15 juli 2005, het Provinciedecreet van 9 december 2005, het decreet van 19 december 2008 betreffende de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, het decreet van 27 maart 2009 betreffende radio-omroep en televisie, het decreet van 8 juli 2011 houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof en het decreet van 13 juli 2012 houdende bepalingen tot begeleiding van de tweede aanpassing van de begroting 2012. Dit decreet voorziet in de oprichting van "Audit Vlaanderen", een nieuw auditorgaan dat lokale besturen moet onderwerpen aan externe audits en dat bij de Vlaamse overheid interne audits moet uitvoeren. De lokale besturen blijven verantwoordelijk voor hun eigen interne controlesysteem. De nieuwe externe audit is vooral bedoeld om dat controlesysteem te evalueren. Het zal ook *ad hoc* opdrachten kunnen uitvoeren, bijvoorbeeld bij fraude. (Bron: BS, 2/8/2013, ed. 2, p. 48513-48519)

### **Nieuwe wetgeving continuïteit ondernemingen**

Het Belgisch Staatsblad van 22 juli 2013 publiceerde de wet van 27 mei 2013 tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen. Met ingang van 1 augustus 2013 zijn de cijferberoeperen er wettelijk toe gehouden de continuïteit van de ondernemingen mee in het oog te houden en desnoods proactief op te treden; het gaat om een uitbreiding van wat reeds bestond in hoofde van de commissarissen. Ze worden voortaan ook betrokken bij de opening van de procedure tot gerechtelijke reorganisatie; er werd immers voorzien dat de boekhoudkundige staat die voorgesteld wordt aan de rechtbank wordt opgesteld onder toezicht van een beroepsbeoefenaar. (Bron: BS, 22/7/2013, p. 45665-45678)

## **Europa**

### **Nieuwe Europese Jaarrekeningenrichtlijn**

Het Europees Publicatieblad van 29 juni 2013 (L 182) publiceerde de nieuwe Jaarrekeningenrichtlijn 2013/34/EU. De nieuwe richtlijn betreft de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen en wijzigt richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en leidt tot intrekking van richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG. De nieuwe richtlijn trad in werking op 19 juli 2013.

fiscale grave et organisée, qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » est remplacée par celle de « fraude fiscale grave, organisée ou non ». Toute « fraude fiscale grave... » est considérée comme délit sous-jacent. Le Code pénal et le Code des sociétés sont également adaptés en ce sens. Ensuite, les sociétés qui n'ont pas respecté l'obligation de dépôt de leurs comptes annuels auprès de la Banque nationale de Belgique durant au moins trois exercices comptables consécutifs (à l'exception des sociétés visées à l'art. 97 du Code des sociétés), seront radiées de la Banque-Carrefour des Entreprises (BCE). (Source : MB, 19/7/2013, éd. 2, p. 45431-45434)

### **Création d'« Audit Vlaanderen »**

Le Moniteur belge du 2 août 2013 a publié le décret portant l'organisation de tâches d'audit auprès de l'Administration flamande et des pouvoirs locaux et portant modification du décret-cadre sur la politique administrative du 18 juillet 2003, du décret communal du 15 juillet 2005, du décret provincial du 9 décembre 2005, du décret du 19 décembre 2008 relatif à l'organisation des centres publics d'aide sociale, du décret du 27 mars 2009 relatif à la radiodiffusion et à la télévision, du décret du 8 juillet 2011 réglant le budget, la comptabilité, l'attribution de subventions et le contrôle de leur utilisation, et le contrôle par la Cour des Comptes, et du décret du 13 juillet 2012 contenant diverses mesures d'accompagnement du deuxième ajustement du budget 2012. Le décret prévoit la création d'« Audit Vlaanderen », une nouvelle instance d'audit chargée de soumettre les pouvoirs locaux à des audits externes et de réaliser des audits internes auprès de l'autorité flamande. Les pouvoirs locaux demeurent responsables de leur propre système de contrôle interne. La nouvelle instance d'audit a pour objectif principal d'évaluer ce système de contrôle. Elle pourra également exécuter des missions *ad hoc*, par exemple en cas de fraude. (Source : MB, 2/8/2013, éd. 2, p. 48513-48519)

### **Une nouvelle législation sur la continuité des entreprises**

Le Moniteur belge du 22 juillet 2013 a publié la loi du 27 mai 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité des entreprises. Depuis le 1<sup>er</sup> août 2013, les professionnels du chiffre sont tenus de garder un œil sur la continuité des entreprises et, si nécessaire, d'intervenir de façon proactive ; il s'agit d'une extension de ce qui existait déjà dans le chef des commissaires. Ils sont désormais aussi impliqués dans le lancement de la procédure de réorganisation judiciaire ; il est prévu en effet que la situation comptable présentée au tribunal soit établie avec l'assistance d'un professionnel. (Source : MB, 22/7/2013, p. 45665-45678)

## **Europe**

### **Une nouvelle directive européenne sur les comptes annuels**

Le Journal Officiel de l'Union européenne du 29 juin 2013 (L 182) a publié la nouvelle directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises. Elle modifie la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abroge les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil. La nouvelle directive est entrée en vigueur à compter du 19 juillet 2013.



## Internationaal

### ***FRC en PCAOB zetten gezamenlijk toezicht op auditkantoren verder***

De Britse *Financial Reporting Council* (FRC) en de Amerikaanse *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) hebben beslist om hun samenwerking op het gebied van grensoverschrijdend toezicht op auditkantoren verder te zetten. Dit besluit werd genomen nadat de Europese Commissie onlangs besliste dat dergelijke overeenkomsten zijn toegestaan tot 31 juli 2016. (Bron: [www.accountancylive.com](http://www.accountancylive.com))

### ***AFM en PCAOB zetten gezamenlijk toezicht op auditkantoren verder***

De Nederlandse *Autoriteit Financiële Markten* (AFM) en de Amerikaanse *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) hebben op 12 juli 2013 beslist om hun samenwerking op het gebied van grensoverschrijdend toezicht op auditkantoren verder te zetten. Door de overeenkomst kan relevante toezichtinformatie worden uitgewisseld tussen de PCAOB en de AFM. Ook kunnen de toezichthouders gezamenlijke inspecties uitvoeren bij accountantsorganisaties. De AFM heeft in 2013 twee gezamenlijke inspecties uitgevoerd met de PCAOB. (Bron: [www.afm.nl](http://www.afm.nl), 18/7/2013)

Meer actualiteit vindt u op onze website [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be) onder de rubriek "Het Instituut – Actualiteit".

## International

### ***Le FRC et le PCAOB poursuivent leur contrôle conjoint des cabinets d'audit***

Le *Financial Reporting Council* britannique (FRC) et le *Public Company Accounting Oversight Board* américain (PCAOB) ont décidé de poursuivre leur collaboration en matière de supervision transfrontalière des cabinets d'audit. Cette décision fait suite à celle de la Commission européenne d'autoriser ces accords de coopération jusqu'au 31 juillet 2016. (Source : [www.accountancylive.com](http://www.accountancylive.com))

### ***L'AFM et le PCAOB poursuivent leur contrôle conjoint des cabinets d'audit***

Le 12 juillet 2013, l'*Autoriteit Financiële Markten* néerlandaise (AFM) et le *Public Company Accounting Oversight Board* américain (PCAOB) ont décidé de poursuivre leur collaboration en matière de supervision transfrontalière des cabinets d'audit. Cet accord permet l'échange entre le PCAOB et l'AFM d'informations pertinentes relatives à la supervision. Les autorités de supervision peuvent également mener des inspections conjointes auprès d'organisations d'experts-comptables. En 2013, l'AFM a réalisé deux inspections conjointement avec le PCAOB. (Source : [www.afm.nl](http://www.afm.nl), 18/7/2013)

Notre site web [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be) reprend plus d'actualités sous la rubrique « L'Institut – Actualités ».





# Tax Audit & Accountancy

**40**  
SEPTEMBRE  
SEPTEMBER