

TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

NR **52**
N°

JAARGANG 11 / 11e ANNEE
SEPTEMBER /
SEPTEMBRE 2016
4X/JAAR / 4X/AN



**Marchés publics : quelles innovations ?
Quel impact pour les réviseurs d'entreprises ?
Overheidsopdrachten : wat is nieuw?
Wat is de impact voor de bedrijfsrevisoren?**

- Vierde richtlijn antiwitwassen**
- IAS 24 European legislative evolution**
- Periodieke informatie IFRS – Informations périodiques IFRS**

01 Editoriaal van de Voorzitter van het IBR
De bedrijfsrevisor en subjectiviteit in de strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van terrorisme
Editorial du Président de l'IRE
Le réviseur d'entreprises, la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, et la subjectivité

06 Vierde richtlijn anti-witwassen

12 *La nouvelle loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics – nouveautés – éléments positifs et négatifs*

18 Concrete impact op de aan de bedrijfsrevisoren voorbehouden overheidsopdrachten
Concrètement, l'impact sur les marchés publics réservés aux réviseurs d'entreprises

33 Related Shareholders Transactions and the Shareholder Rights Proposal: A Plea for Auditor and Audit Committee Involvement

44 Periodieke informatieve IFRS – januari 2016 tot juni 2016
Informations périodiques IFRS – janvier 2016 à juin 2016

58 Het woord van de Hoofdredacteur
Overheidsopdrachten: naar een echte hervorming!
Le mot du Rédacteur en chef
Marchés publics : pour une vraie réforme !

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue trimestrielle du Centre d'Information du Révisoriat d'entreprises (ICCI)
Abréviation recommandée : TAA

Driemaandelijks tijdschrift van het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)
Aanbevolen afkorting: TAA

COMITE DE REDACTION REDACTIECOMITE

P.P. Berger
D. Breesch
Th. Carlier
M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)
T. Dupont
P. Minne
L. Pinte
D. Schockaert
D. Smets
C. Van der Elst

SECRETARIAT DE REDACTION REDACTIESECRETARIAAT

ICCI
E. Vanderstappen, V. Yangandi 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

MISE EN PAGE VORMGEVING

die Keure/la Charte
Brugge

Editoriaal van de Voorzitter van het IBR

DE BEDRIJFSREVISOR EN SUBJECTIVITEIT IN DE STRIJD TEGEN HET WITWASSEN VAN GELD EN DE FINANCIERING VAN TERRORISME

In 2018 zal het 20 jaar zijn dat bedrijfsrevisoren mee betrokken zijn in de strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van terrorisme. De verjaardag van de invoering van deze verplichtingen biedt echter weinig reden tot feesten.

Want het is niet nodig om te verbergen dat de uitbreiding van het toepassingsgebied van de strijd tegen witwassen en financiering van terrorisme voor bedrijfsrevisoren dan ook tal van nieuwe verplichtingen met zich heeft meegebracht, met de bijbehorende verant-



Editorial du Président de l'IRE

LE RÉVISEUR D'ENTREPRISES, LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME, ET LA SUBJECTIVITÉ

En 2018, cela fera 20 ans que les réviseurs d'entreprises sont associés à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme ; cet anniversaire ne fera sans doute l'objet d'aucune festivité particulière – c'est que l'anniversaire de ce qui était à l'époque de nouvelles contraintes ne pousse guère à festoyer.

Car inutile de se le cacher : la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme a accru les obligations faites à notre profession, avec leur train de responsabilités, de formations, de surveillance et de sanctions.



woordelijkheden, opleidingen, toezicht en sancties.

Nochtans moeten we niet te terughoudend zijn want de strijd tegen witwassen en – zeker sinds de aanslagen in Parijs, Zaventem en Brussel – de financiering van terrorisme zijn ontegensprekelijk een daad van burgerzin die zowel de vitale staatsbelangen als het openbaar belang dient.

Dat openbaar belang zit in het DNA van de bedrijfsrevisor, het einddoel van zijn opdracht van certificering van de financiële overzichten. De strijd tegen het witwassen van geld maakt dan ook integraal deel uit van ons beroep.

Bovendien staat ook onze reputatie als de behoeders van de kwaliteit van de financiële informatie op het spel, een reputatie die we slechts moeizaam hebben opgebouwd door strenge regulering en strikt toezicht. Het zou dan ook nefast zijn mochten we ons steentje niet bijdragen in de strijd tegen witwassen en financiering van terrorisme door bij onze leest te blijven en de ogen gesloten te houden voor verdachte geldtransacties omdat ze geen impact hebben op onze verslagen en conclusies.

De bedrijfsrevisor heeft dus zeker een rol te spelen in de strijd tegen witwassen en financiering van terrorisme, maar (uiteraard is er een “maar”) laten we ook het belang van objectiviteit,

Nous ne devons cependant point trop rechigner, car la lutte contre le blanchiment de capitaux et, l'on s'en rend compte de manière cruciale depuis les attentats de Paris, Zaventem et Bruxelles, contre le financement du terrorisme n'est autre chose que du civisme, tant elle touche aux intérêts vitaux de l'État, tant elle concerne l'intérêt public.

Et l'intérêt public, c'est l'ADN du réviseur d'entreprises, c'est l'objectif ultime de sa mission d'attestation des états financiers ; la lutte contre le blanchiment des capitaux doit donc aussi s'inscrire dans les fondements de notre profession.

À l'inverse, ne pas s'inscrire résolument dans la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, appliquant ainsi le proverbe « Chacun son métier, les vaches seront bien gardées », et en ignorant, à la manière d'une autruche, les transactions d'argent à l'origine douteuse au motif qu'elles n'affecteraient pas les rapports qu'il nous revient de rédiger et les conclusions qui y sont consignées, serait rapidement destructeur de notre réputation de juges intègres de la qualité de l'information financière, réputation durement acquise sous le harnais d'une régulation et d'une supervision hors norme.

Associés donc sans réserve les réviseurs d'entreprises à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme ; mais – il y a évidemment un « mais » – n'oublions

een ander deel van het DNA van de bedrijfsrevisor, binnen het kader van een referentiesysteem niet uit het oog verliezen.

De antiwitwaswetgeving van haar kant steunt op een eenvoudig, maar zeer subjectief beginsel, namelijk de verplichting om elk vermoeden van witwassen van geld of van financiering van terrorisme te melden aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI).

We weten dat witwassen elke verrichting betreft die tot doel heeft de illegale herkomst van geld of goederen te verbergen, waarbij de herkomst illegaal is indien het geld of de goederen voortkomen uit een misdrijf zoals – en dat weten we intussen maar al te goed – ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd.

Maar hoe ontstaat een vermoeden van witwassen?

Volgens de logica van de antiwitwaswet ontstaat dit vermoeden – op subjectieve wijze – op basis van een analyse van elke atypische verrichting of elk atypisch feit, dit wil zeggen elke verrichting die of elk feit dat “bijzonder vatbaar is voor het witwassen van geld of voor de financiering van terrorisme, met name door de aard ervan, de begeleidende omstandigheden, de hoedanigheid van de betrokken personen of het ongebruikelijke karakter ervan gelet op de activiteiten van de cliënt” (art. 14, § 1, tweede lid van de antiwitwaswet).

pas qu’une autre partie de l’ADN du réviseur d’entreprises, c’est l’objectivité, qui toujours se fonde sur un référentiel.

À l’inverse, la réglementation anti-blanchiment repose sur un principe simple mais singulièrement subjectif : l’obligation d’informer la Cellule de Traitement des Informations financières – la CTIF – de tout soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement de terrorisme.

On le sait, le blanchiment est toute opération visant à dissimuler l’origine illicite de capitaux ou de biens ; cette origine illicite résulte de la commission de divers délits et infractions, dont – et c’est désormais bien connu – la fraude fiscale grave, organisée ou non.

Comment naît le soupçon de blanchiment ?

Si l’on suit le raisonnement de la loi anti-blanchiment, ce soupçon se formera – de manière subjective – sur la base d’une l’analyse de toute opération ou de tout fait atypique, c’est-à-dire de toute opération ou de tout fait « considéré comme particulièrement susceptible d’être lié au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme et ce, en raison de sa nature ou de son caractère inhabituel par rapport aux activités du client ou en raison des circonstances qui l’entourent ou de par la qualité des personnes impliquées » (art. 14, § 1^{er}, al. 2 de la loi antiblanchiment).



Het hoeft geen betoog dat begrippen als “bijzonder vatbaar”, “ongebruikelijk karakter” en “begeleidende omstandigheden” subjectief zijn.

Wij worden dus gevraagd meermaals en zelfs op cumulatieve wijze subjectief te werk te gaan: als we tijdens de uitoefening van onze opdracht een verrichting atypisch achten, dan moeten we ons een oordeel vormen (zonder noodzakelijk over alle vereiste informatie te beschikken) over de illegale herkomst van het geld of de goederen van deze verrichting en daarna moeten we bepalen of er een vermoeden bestaat dat de verrichting in kwestie tot doel heeft die illegale herkomst te verbergen.

In de praktijk, en rekening houdend met de zeer ruime definitie in de wetgeving van deze “bedoeling om te verbergen”, moeten we erkennen dat het bij een vermoeden dat geld of goederen bij een onderzochte verrichting van illegale herkomst zijn, vrij duidelijk is dat het om witwassen gaat. Rest enkel nog de vraag of de persoon die de opdracht gaf voor de verrichting op de hoogte was van deze illegale herkomst.

Is deze (opgedrongen) subjectiviteit echt een probleem indien zowel de ethische voorschriften als de beroepsnormen bedrijfsrevisoren verplichten objectief te handelen onder alle omstandigheden?

Nul besoin d'être un linguiste patenté pour comprendre que les termes « considère », « particulièrement susceptible », « lié à », « caractère inhabituel », « circonstances qui l'entourent » sont des notions pour le moins subjectives.

En réalité, nous voilà tenus d'être subjectifs à de multiples reprises, et qui plus est, cumulativement : après avoir considéré qu'une opération est atypique, il nous faudra préjuger, sans nécessairement disposer de toute l'information requise, de l'origine illicite des capitaux ou biens d'une opération qu'il nous revenait d'examiner dans l'exercice de notre mission ; et il nous faudra ensuite déterminer s'il existe un soupçon que l'opération examinée vise à dissimuler cette origine illicite.

Il faut reconnaître toutefois que, dans la pratique et compte tenu de la définition légale très large des caractéristiques d'une telle dissimulation, dès lors que l'on soupçonne que les capitaux ou les biens impliqués dans une opération examinée sont d'origine illicite, le blanchiment en lui-même est pour ainsi dire manifeste – il ne reste en l'occurrence qu'à déterminer si la personne ayant ordonné l'opération connaît leur origine illicite.

Mais au fait, existe-t-il un réel problème à (devoir) être subjectif, alors même que tant les règles d'éthique que les normes professionnelles des réviseurs d'entreprises leur imposent l'objectivité en toute occasion ?

Op zich niet, want subjectiviteit is nu eenmaal menselijk en zelfs een fundamenteel recht. Het probleem ligt echter bij de sancties die een rechtbank of administratieve instantie kan opleggen wegens het niet melden van een vermoeden van witwassen of financiering van terrorisme terwijl de bedrijfsrevisor in eer en geweten had besloten dat er geen sprake was van een vermoeden. Een conflict tussen twee subjectieve meningen dus, zonder dat de bedrijfsrevisor zich kan verdedigen op basis van objectieve criteria of een referentiekader.

Een mission impossible dus?

Gelukkig niet, want bij de overgrote meerderheid van de atypische verrichtingen blijft het na onderzoek niet bij een vermoeden en is de illegale herkomst van het geld of de goederen in kwestie duidelijk.

In de andere gevallen is het "*best practice*" om het voorzichtigheidsbeginsel te hanteren en dus de meeste atypische verrichtingen te melden aan de CFI of de redenen om dit niet te doen nauwgezet te documenteren. Vaak is deze documentatie dan ook het enige middel ... om het subjectieve te objectiveren.

Certes, à priori non, puisque la subjectivité est une caractéristique de l'être humain, voire un de ses droits fondamentaux ; mais le problème se situe à un autre niveau, celui des sanctions infligées par la justice ou l'autorité administrative qui viendrait à décider d'un défaut de dénonciation de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, alors que le réviseur aurait décidé, en âme et conscience, qu'il n'avait pas à faire à un quelconque soupçon ; deux subjectivités s'affrontent ainsi, sans que le réviseur d'entreprises ne puisse, pour se défendre, recourir à des critères objectifs et à un référentiel quelconque.

Alors, mission impossible ?

Heureusement non, car dans la toute grande majorité des cas d'opérations atypiques, il n'y a en réalité, après examen, guère de soupçon, tant le caractère illicite des capitaux ou biens faisant l'objet d'une opération douteuse relève de l'évidence.

Et dans les autres cas, la sagesse recommande de faire appel au principe de prudence conduisant à ne guère hésiter à déclarer à la CTIF la majorité des opérations atypiques, ou, à défaut, de soigneusement documenter les raisons qui ont conduit à la décision de ne pas procéder à une telle déclaration ; une telle documentation sera souvent le seul moyen ... d'objectiver le subjectif.

VIERDE RICHTLIJN ANTI-WITWASSEN

DRIES SCHOCKAERT

Bestuurder en AML Compliance Officer PwC Bedrijfsrevisoren



Inleiding

Dit artikel omvat een korte bespreking van de vierde richtlijn Anti-WitWassen (AWW) (hierna "Richtlijn"). Dit artikel zal tevens de nadruk leggen op de toepassing van de AWW-vereisten binnen het beroep van bedrijfsrevisor in België, en in het bijzonder op de aangelegenheden die nieuw zijn in vergelijking met de vigerende Belgische AWW-wetgeving.

De Richtlijn (EU) 2015/849 werd goedgekeurd door het Europees Parlement en de Europese Raad op 20 mei 2015 en dient in Belgisch recht te worden omgezet tegen 26 juni 2017. Deze Richtlijn is bedoeld om het witwassen van geld en terrorismefinanciering te bestrijden, door te voorkomen dat financiële markten voor die doeleinden kunnen worden misbruikt. Het ligt in de bedoeling van de EU-wetgever om de consistentie van de EU-AWW-regels te versterken en de consistentie daarvan te verzekeren met de internationale aanbevelingen van de *Financial Action Task Force* (FATF).

De Richtlijn moet worden gesitueerd in de bredere context van de goedkeuring op 9 december 2014 door de Europese Raad van de richtlijn 2014/107/EU met betrekking tot de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (of kortweg de "richtlijn betreffende administratieve

samenwerking"). Op grond van laatstgenoemde richtlijn zullen de EU Lidstaten informatie uitwisselen met betrekking tot diverse belastinginkomsten (interessen, dividenden, overige inkomensbronnen zoals de opbrengsten van de verloop van financiële activa) tegen september 2017, naar het voorbeeld van de bilaterale akkoorden die in dat domein door de VS werden afgesloten in het kader van de *Foreign Account Tax Compliance Act* (beter bekend als 'FATCA')¹. Dit verwijst tevens naar de goedkeuring in juli 2014 door de OESO van een volledige standaard voor het automatisch uitwisselen van inlichtingen op belastinggebied, en de endorsement daarvan door de financeministers en de gouverneurs van de centrale banken van de G20 in september 2014.

De inhoud van het artikel werd afgesloten op 11 juli 2016 en houdt derhalve geen rekening met de na die datum goedgekeurde wetteksten op Belgisch niveau².

¹ Om deze reden werd laatstgenoemde richtlijn ook wel eens de "Europese FATCA" genoemd (zie ook <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0107>).

² Voor de volledigheid melden we dat de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) vanaf 1 juli 2016 over de mogelijkheid beschikt om bij het Centraal aanspreekpunt van de NBB informatie op te vragen (nieuw art. 36bis van de Belgische AWW-Wet van 11 januari 1993).

Historiek en situering

In dit artikel worden de volgende concepten van de Richtlijn als volgt gedefinieerd:

- "witwassen van geld": het omzetten van de opbrengsten van misdaad in ogenschijnlijk schone fondsen, gewoonlijk via het financiële stelsel, bijvoorbeeld door de oorsprong van het geld te verbergen, de vorm ervan te veranderen of de fondsen over te brengen naar een plaats waar ze minder de aandacht trekken;
- "terrorismedinanciering": het verschaffen of verzamelen van fondsen voor het uitvoeren van terroristische misdrijven.

De eerste versie van de Richtlijn is tot stand gekomen in 1991³ en werd gewijzigd in 2001⁴. In 2005 werd de tekst van de Richtlijn grondig hervormd⁵, gevolgd in 2006 door de vaststelling van uitvoeringsmaatregelen wat betreft de definitie van politiek prominente personen en wat betreft de technische criteria voor vereenvoudigde klantenonderzoeksprocedures en voor vrijstellingen op grond van occasionele of zeer beperkte financiële activiteiten⁶.

Op het internationale vlak werden de AML-aanbevelingen, zoals opgesteld door de *Financial Action Task Force* (FATF), grondig hervormd in juni 2003. Het is pas in februari 2012 dat deze teksten zullen worden hervormd tot een vorm van "soft law", d.i. zonder dat er doeltreffende maatregelen bestaan ter handhaving daarvan.

In juni 2003 werd door het *Basel Committee on Banking Supervision* (BCBS), de *International Association of Insurance Supervisors* (IAIS) en de *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) een gezamenlijk initiatief genomen om het witwassen van geld en de

terrorismedinanciering grondiger aan te pakken op sectoraal niveau. De beslissingen genomen in januari 2015 en februari 2016 door het BCBS worden samengevat in Bijlage IV tot de Richtlijn.

In 2013 werden in het VK tevens door de 8 grootste industrielanden ter wereld (G8) de "action plan principles to prevent the misuse of companies and legal arrangements" opgesteld, gevolgd door het 2014 akkoord binnen de G20 om de beginselen vast te leggen inzake het verstrekken van transparantie over de *Ultimate Beneficial Owner* (UBO). Deze beginselen bouwen verder op de FATF AWW-richtlijnen, waarbij enige flexibiliteit aan de G20 wordt gegeven om deze beginselen aan te nemen in de van toepassing zijnde juridische context van de betrokken landen.

In oktober 2014 werd door de FATF een op risico gebaseerde benadering uitgewerkt die van toepassing is op de banksector.

Finaal werd op 20 mei 2015 de Richtlijn (EU) 2015/849 d.d. 20 mei 2015 goedgekeurd die de vorige AWW-richtlijnen⁷ vervangt.

Kernpunten van de richtlijn

In de Richtlijn worden de algemene principes herhaald van een cliëntenonderzoek zoals dat momenteel gebruikelijk is voor bedrijfsrevisoren onder de huidige Europese richtlijnen alsmede onder de actuele Belgische AWW-wetgeving. Deze algemene principes omvatten het volgende:

- het vaststellen van de identiteit van cliënten en de uiteindelijke begunstigen van cliënten, alsmede de verificatie van deze identiteit, en in voorkomend

3 91/308/EEG (PB C 166 d.d. 12.06.2013).

4 2001/97/EG (PB L 344 d.d. 28.12.2001).

5 2005/60/EG (PB L 309 d.d. 25.11.2005).

6 2006/70/EG (PB L 214 d.d. 04.08.2006).

7 De Richtlijn vervangt de bestaande richtlijnen 2005/60/EG (PB L 309 d.d. 25.11.2005) en 2006/70/EG (PB L 214 d.d. 04.08.2006). Voor de volledigheid verwijzen we ook naar verordening (EU) 2015/847 d.d. 20.05.2015 betreffende bij geldovermakingen te voegen informatie en tot intrekking van verordening (EG) nr. 1781/2006 (PB L 141 d.d. 5.6.2015).

geval het verwerven van inzicht in de eigendoms- en zeggenschapsstructuur van de cliënt;

- het melden van vermoedens van witwassen of terrorismefinanciering aan de overheidsinstanties, gewoonlijk de financiële-inlichtingeneenheid (FIE);
- het nemen van ondersteunende maatregelen, zoals het verzekeren van gepaste opleiding voor werknemers en het invoeren van deugdelijke interne preventiegedraglijnen en -procedures; en
- het zorgen voor bijkomende waarborgen zoals verscherpt cliëntenonderzoek voor situaties waarin sprake is van een verhoogd risico, zoals transacties met banken buiten de EU.

Een nieuw element van de Richtlijn is het feit dat informatie binnen elk van de EU-lidstaten moet worden bijgehouden over de uiteindelijke begunstigen (UBO's) van cliëntenvennootschappen in een centraal register, dat toegankelijk is voor relevante instellingen zoals bijvoorbeeld de CFI-CTIF in België en de meldingsplichtige entiteiten waaronder de bedrijfsrevisorenkantoren.

Uit de op 15 juni 2016 in de Kamer van Volksvertegenwoordigers gestelde vraag in verband met dit toekomstig register (CRIV 54 COM 446) blijkt dat de Thesaurie van de FOD Financiën (en niet de Kruispuntbank Ondernemingen, KBO) het betreffende register zal oprichten en beheren. Minister PEETERS verduidelijkt in zijn antwoord op de vraag van volksvertegenwoordiger VANVELTHOVEN dat *"Conform het only-onceprincipe is het niet nodig om opnieuw gegevens te verzamelen die reeds elders beschikbaar zijn"*. Daarom zullen de bestaande gegevens van de KBO ter beschikking worden gesteld van de FOD Financiën voor de creatie van het vermelde register.

Het feit dat aan bedrijfsrevisoren toegang tot deze toekomstige database zou worden verleend is een sterk pluspunt, gegeven het feit dat onder de huidige Belgische AWW-wetgeving elk kantoor een eigen onderzoek naar UBO's dient te voeren voor de vennootschappencliëntenportefeuille. De vraag kan evenwel worden gesteld in welke mate dit toekomstig register zal blijvend worden onderhouden, omdat de praktijk uitwijst dat, zeker voor vennootschappen binnen internationale groepen, UBO's aan wijzigingen kunnen onderhevig zijn. Om toegang te krijgen, moet een persoon of organisatie – denk aan een onderzoeksjournalist of een NGO – aantonen dat sprake is van een "legitieme interesse" om mogelijke witwaspraktijken, financiering van terrorisme of delicten als corruptie en (belasting-)fraude bloot te leggen. Deze personen krijgen toegang tot informatie over onder meer de naam van uiteindelijke eigenaar van een bedrijf, geboortedatum, nationaliteit en het land waar hij/zij ingezetene is.

Wat betreft de personen die politiek actief zijn, de zgn. Politiek Prominente Personen (PPP of in het Engels PEP), zal er geen onderscheid meer worden gemaakt naar afkomst. Momenteel moet een cliënt geassocieerd worden met een hoger AWW-risico van zodra bijvoorbeeld de UBO een PPP is die woonachtig is in het buitenland. Onder de huidige Belgische AWW-wetgeving dient dit niet te gebeuren als het een PPP woonachtig in België betreft. Tevens blijft de termijn van 1 jaar na het beëindigen van het mandaat behouden als termijn wat betreft het bijhouden van de betrokken documentatie.

Verder legt de Richtlijn aan elke EU-lidstaat op om een "fiscale inbreuk" (*Tax crime*) als onderliggend misdrijf in de nationale wetgeving in te voeren. In de wet van 15 juli 2013 (ter wijziging van de BE AWW-wetgeving van 11 januari 1993) werd de notie "ernstige en fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismes of procedés van internationale omvang worden aangewend" vervangen door de notie "ernstige fiscale fraude, al dan niet

georganiseerd". Die begrippen werden door heel wat juristen initieel als te vaag ervaren op grond van het mogelijk kunnen leiden tot rechtsonzekerheid. Het Grondwettelijk Hof oordeelde evenwel in zijn arrest van 26 maart 2015 (m.b.t. voornoemde wet van 15 juli 2013), naar analogie met het arrest van 5 februari 2015 (m.b.t. de wet van 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling), dat het begrip "ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd" niet in strijd is met de Grondwet en met het wettigheidsbeginsel in strafzaken.

Hieraan wordt ook gerefereerd in de op 22 april 2015 in de Kamer van Volksvertegenwoordigers gestelde vraag in verband met het begrip "ernstige en fiscale fraude" (CRIV 54 COM 145). Minister GEENS verduidelijkt in zijn antwoord op de vraag van volksvertegenwoordigers VANVELTHOVEN en DE WIT dat het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel niet wordt geschonden doordat het Grondwettelijk Hof de termen uit de Belgische AWW-wetgeving voldoende duidelijk acht.

Verder bemerken wij dat Bijlage II van de Richtlijn in heel wat voorbeelden voorziet van situaties geassocieerd met een laag AWW-risico, wat toelaat dat een vereenvoudigde procedure van cliëntenidentificatie kan worden gevolgd. Bijlage III van de Richtlijn daarentegen voorziet in heel wat voorbeelden geassocieerd met een hoger AWW-risico, wat een verdergaand cliëntenonderzoek vereist en dus ook doorgaans (afhankelijk van de interne beleidslijnen van het bedrijfsrevisorenkantoor) een onderhoud met de AWW *Compliance Officer*. De op risico gestoelde benadering dient in het kader van de Richtlijn te worden uitgevoerd op verschillende niveaus, gaande van het supranationale niveau (Europese Commissie en de EU-lidstaten) tot het nationale niveau, het sectorale niveau (bv. de cijferberoepen in België hebben deze analyses al gestart), het niveau van de controleoverheden en het niveau van de meldende instelling (*in casu* het bedrijfsrevisorenkantoor zelf).

Niet onbelangrijk in de Richtlijn (meer bepaald art. 59) is het vaststellen van meer afschrikkende administratieve sancties bij het niet-naleven van de AWW-voorschriften inzake het voeren van het cliëntenonderzoek, de meldingen aan de CFI-CTIF, het bewaren van bewijsstukken en interne controles. De administratieve geldboetes die in de Richtlijn worden genoemd betreffen tweemaal het vermogensvoordeel dat de inbreuk heeft opgeleverd of, indien dat voordeel niet kan worden bepaald, minstens 1.000.000 EUR. Een bedrijfsrevisorenkantoor heeft er derhalve alle baat bij om te beschikken over goede beleidslijnen en -procedures inzake AWW, alsmede om een effectieve werking van dit beleid te garanderen. Derhalve is de werking van de AWW *Compliance Officer* (d.i. voor bedrijfsrevisorenkantoren in België met meer dan 10 bedrijfsrevisoren met handtekeningsbevoegdheid, zie norm IBR) van cruciaal belang.

Voor de volledigheid vermelden wij dat de nieuwe Richtlijn deel uitmaakt van een pakket van EU-wetgevingsmaatregelen die gericht zijn op de preventie van het witwassen van geld en terrorismefinanciering, waarvan ook Verordening (EU) [2015/847](#) betreffende bij geldovermakingen te voegen informatie, deel uitmaakt. De Richtlijn maakt deel uit van een bredere EU-strategie voor het aanpakken van financiële misdaad die ook het werk omvat van:

- de [Deskundigengroep witwassen en terrorismefinanciering](#), die regelmatig samenkomt om ideeën uit te wisselen en de Commissie bij te staan bij de voorbereiding van wetgeving of bij het bepalen van het beleid;
- het Comité voor de voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme dat adviezen geeft over uitvoeringsmaatregelen van de Commissie;
- het informele netwerk van [financiële-inlichtingeneenheden \(het FIE-platform van de EU\)](#); en

10

- het [Gemengd Comité van de Europese toezichthoudende autoriteiten](#).

Als onderdeel van bovengenoemde EU-strategie geeft de nieuwe Richtlijn de Europese Commissie de taak een supranationale beoordeling uit te voeren van risico's inzake witwassen van geld of terrorismefinanciering die de interne EU-markt kunnen beïnvloeden.

Inwerkingtreding

De Richtlijn treedt in werking vanaf 25 juni 2015. Ze moet voor 26 juni 2017 worden omgezet naar Belgisch recht.

Conclusie

De Richtlijn (EU) 2015/849 werd goedgekeurd door het Europees Parlement en de Europese Raad op 20 mei 2015 en dient in Belgisch recht te worden omgezet tegen 26 juni 2017. Het ligt in de bedoeling van de EU-wetgever om de consistentie van de EU-AWW-regels te versterken en de consistentie daarvan te verzekeren met de internationale aanbevelingen van de *Financial Action Task Force* (FATF).

Een nieuw element van de Richtlijn is het feit dat informatie binnen elk van de EU lidstaten moet worden bijgehouden over de uiteindelijke begunstigden (UBO's) van cliëntenvennootschappen in een centraal register, dat toegankelijk is voor relevante instellingen zoals bijvoorbeeld de CFI-CTIF in België en de meldingsplichtige entiteiten waaronder de bedrijfsrevisorenkantoren.

Wat betreft de personen die politiek actief zijn, de zgn. Politiek Prominente Personen (PPP of in het Engels PEP), zal er geen onderscheid meer worden gemaakt naar afkomst.

Niet onbelangrijk in de Richtlijn (meer bepaald art. 59) is het vaststellen van meer afschrikkende administratieve sancties bij het niet-naleven van de AWW-voorschriften inzake het voeren van het cliëntenonderzoek, de meldingen aan de CFI-CTIF, het bewaren van bewijsstukken en interne controles.

Verder omvatten de bijlagen II en III van de Richtlijn interessant referentiemateriaal voor een bedrijfsrevisorenkantoor bij het opzetten van een op risico's gebaseerde analyse van het risico op witwassen.

Résumé

La directive (UE) 2015/849 anti-blanchiment a été approuvée par le Parlement européen et le Conseil européen le 20 mai 2015 et doit être transposée dans le droit belge pour le 26 juin 2017. Le but du législateur européen est de renforcer la cohérence des règles anti-blanchiment européennes et de garantir cette cohérence par le biais des recommandations internationales du Groupe d'action financière (GAFI). Cette nouvelle directive s'inscrit dans un contexte d'échange accru d'informations au sein de l'UE, en l'occurrence en matière de fiscalité.

Un nouvel élément de cette directive est le fait que chaque État membre doit tenir à jour des informations sur les bénéficiaires effectifs des sociétés clientes dans un registre central. Ce dernier doit en outre être accessible aux institutions pertinentes, comme la CTIF en Belgique, et aux entités soumises à obligations, dont les cabinets de réviseurs d'entreprises.

En ce qui concerne les personnes actives sur la scène politique, à savoir les Personnes politiquement exposées (PPE ou PEP en anglais), plus aucune distinction ne sera opérée sur la base de la provenance.

Autre élément important de la directive (plus particulièrement l'article 59), la définition de sanctions administratives plus dissuasives en cas de non-respect des dispositions anti-blanchiment en matière de mesures de vigilance à l'égard de la clientèle, de déclarations à la CTIF, de conservation des documents et pièces et de contrôle interne.

De plus, les annexes II et III de la directive contiennent du matériel de référence intéressant pour les réviseurs d'entreprises dans le cadre de la constitution d'une analyse de risque liée au blanchiment d'argent.

Summary

The Anti-Money Laundering Directive (EU) 2015/849 was approved by the European Parliament and the European Council on 20 May 2015 and should be transposed into Belgian law by 26 June 2017. The EU legislator wants to reinforce EU anti-money laundering rules and ensure that they are in line with the international recommendations of the *Financial Action Task Force* (FATF). This new directive fits into a context of enhanced exchange of information within the EU, *in casu* in the field of taxation.

One new element in the directive is the fact that each of the EU Member States has to keep up-to-date information on the beneficial owners of customers/companies in a central register that is accessible to relevant institutions such as the Belgian Financial Intelligence Processing Unit (CTIF-CFI) and obliged entities, including auditors' firms.

As regards those who are politically active, the so-called Politically Exposed Persons (PEPs), from now on no distinction will be made as regards origin.

One element of importance in the directive (specifically Article 59) is the requirement to lay down more dissuasive administrative sanctions for failure to respect the anti-money laundering provisions on customer due diligence, reporting to the CTIF-CFI, record-keeping and internal controls.

In addition, Annexes II and III to the directive contain some interesting reference material for auditors when carrying out a risk-based analysis of the risk of money laundering.

LA NOUVELLE LOI DU 17 JUIN 2016 RELATIVE AUX MARCHÉS PUBLICS – NOUVEAUTÉS – ÉLÉMENTS POSITIFS ET NÉGATIFS

YVES LIBERT

Inspecteur général des Finances et membre de la Commission fédérale des marchés publics



Introduction

La loi du 17 juin 2016, publiée au Moniteur Belge du 14 juillet 2016, relative aux marchés publics vise à transposer à la fois la directive 2014/24/UE concernant la passation des marchés publics dans les secteurs classiques et la directive 2014/25/UE relative aux marchés publics passés dans les secteurs spéciaux (eau, énergie, transports et services postaux), chacune datée du 26 février 2014.

Les directives sur les marchés publics imposaient aux Etats-membres un délai court, mais contraignant pour leur transposition en droit national, à savoir au plus tard pour le 18 avril 2016.

Afin de répondre à ce timing, la cellule stratégique du Premier Ministre et le secrétariat de la Commission des Marchés Publics ont imposé des directives qui étaient :

- d'utiliser la terminologie européenne ;
- de limiter au maximum les exceptions belgo-belges dans un souci de recherche d'une réglementation cohérente, simplifiée et claire ;

- de prendre en compte les éléments qui figurent dans l'accord de gouvernement 2014-2019, à savoir : l'accès élargi des PME aux marchés publics, la prise en compte des aspects de lutte anti-dumping social et des aspects environnementaux et énergétiques ;
- d'opter pour la rédaction d'une nouvelle loi qui remplacera la loi du 15 juin 2006 relative aux marchés publics et à certains marchés de travaux, de fournitures et de services au lieu de modifier la législation actuelle ; et
- de limiter le nombre d'arrêtés d'exécution.

Cette méthodologie de travail imposée pour respecter le délai du 18 avril 2016 (et contestée par plusieurs membres de la Commission des Marchés publics pour les motifs suivants : travail sans vue globale et limitation des possibilités de discussion) n'ont finalement pas permis de satisfaire l'objectif poursuivi puisqu'à l'heure actuelle, tous les textes réglementaires belges (arrêtés d'exécution) n'ont pas encore fait l'objet d'une publication au Moniteur belge, et il est difficile de dire précisément quand cette nouvelle réglementation sur les marchés publics entrera en vigueur – une date circule, celle du 1^{er} juillet 2017.

La structure de la loi

La loi du 17 juin 2016 – 193 articles – se décompose comme suit :

- le titre premier contient les dispositions introductives, les définitions et les principes généraux ;
- le titre 2 édicte les règles relatives aux marchés publics dans les secteurs classiques qui comprend sept chapitres :
 - le chapitre premier de ce titre contient le champ d'application ;
 - le chapitre 2 contient les procédures de passation ;
 - le chapitre 3 traite des techniques et instruments pour les marchés électroniques et agrégés ;
 - le chapitre 4 décrit le déroulement des procédures ;
 - le chapitre 5 contient les règles relatives à l'exécution du marché ;
 - le chapitre 6 traite des services sociaux et autres services spécifiques ; et
 - le chapitre 7 est consacré aux marchés publics de faible montant ;
- le titre 3 est d'application aux marchés publics dans les secteurs spéciaux ;
- le titre 4 contient les règles relatives à la "Gouvernance" ; et
- le titre 5 contient les dispositions diverses.

Les nouveautés de la loi

La nouvelle loi sur les marchés publics présente une série de nouveautés par rapport à la réglementation actuelle.

Parmi celles-ci, on peut relever les suivantes :

- la suppression de la distinction entre les services prioritaires (annexe II A) et non-prioritaires (annexes II.B) (art. 2, 21° et 88) : dorénavant, tous les services

sont assujettis à toutes les dispositions des directives. Néanmoins, certaines catégories de services, « les services sociaux et autres services spécifiques », dont les codes CPV sont énumérés à l'annexe III de la loi, bénéficient d'un régime assoupli de règles de passation ;

- la révision des appellations de procédures négociée avec et sans publicité (art. 2, 24° à 27°) : pour désigner « la procédure négociée avec publicité » dans les secteurs classiques et dans les secteurs spéciaux, on utilisera à l'avenir les notions de « procédure concurrentielle avec négociation » dans les secteurs classiques et de « procédure négociée avec mise en concurrence préalable » dans les secteurs spéciaux. Il en va de même pour la « procédure négociée sans publicité » qui sera dorénavant appelée « procédure négociée sans publication » dans les secteurs classiques et « procédure négociée sans mise en concurrence préalable » dans les secteurs spéciaux ;
- l'abandon des concepts d'« adjudication » et d'« appel d'offres » (art. 2°, 22° et 23°, 36 et 37) ;
- l'obligation pour les opérateurs économiques de respecter les obligations applicables dans les domaines du droit environnemental, social (y compris le paiement des cotisations sociales) et du travail (art. 7, 66, § 1^{er} et 67 à 69) : dorénavant, une portée plus générale est conférée au respect de ces obligations ;
- l'octroi d'un fondement légal à la théorie de l'imprévision dans le cadre de l'exécution des marchés publics (art. 56 de l'actuel A.R. d'exécution) qui permet la révision du marché en cas de bouleversement de l'équilibre contractuel au détriment de l'adjudicataire (art. 11) ;

- *l'obligation de recourir aux moyens électroniques* (art. 14), qui devra améliorer l'efficacité et la transparence des procédures de passation : pour les marchés supérieurs aux seuils pour une publicité européenne, il est prévu que toutes les communications et les échanges seront entièrement réalisés par des moyens électroniques au plus tard le 18 octobre 2018, sauf pour les centrales d'achats (18 avril 2017). Pour les marchés qui n'atteignent pas les seuils européens, cette obligation n'entrera en vigueur qu'à partir du 1^{er} janvier 2020 ; elle ne visera pas les marchés passés selon la procédure négociée sans publication ou mise en concurrence préalable dont le montant estimé est inférieur au seuil fixé pour la publicité européenne, ni les marchés de faible montant (dont le montant estimé est inférieur à 30.000 euros). En outre, cette obligation sera, en principe, applicable à tous les stades de la procédure de passation, et elle ne s'applique qu'à la communication et à l'échange d'informations entre l'adjudicateur et les opérateurs économiques. Elle ne s'applique pas à la communication interne au sein de l'adjudicateur, ni aux aspects de la procédure postérieurs à l'attribution du marché ;
- *de nouvelles exclusions spécifiques de certains types de marchés de services* (art. 28) : il s'agit notamment *des services de prêts*, y compris ceux liés aux « services ayant pour objet l'acquisition ou la location de terrains, de bâtiments existants ou d'autres biens immeubles ou concernant des droits sur ces biens », *de certains services juridiques* (représentation légale dans le cadre d'une procédure contentieuse ; le conseil juridique fourni en vue de la préparation d'une procédure contentieuse ; les services de certification et d'authentification de documents par des notaires ; les services juridiques rendus par des administrateurs légaux ou des tuteurs ou autres services juridiques dont les prestataires sont désignés par un juge ou la loi ; autres services juridiques liés, même occasionnellement à l'exercice de la puissance publique), *certaines services d'urgence* (services de défense civile, de protection civile et de prévention des risques) sauf les services ambulanciers de transport de patients, et *les services publics de transport de voyageurs par chemin de fer ou par métro* (qui sont exclusivement soumis aux règles de passation spécifiques prévues par le règlement 1370/2007 relatif aux services publics de transport de voyageurs) ;
- *l'introduction des exceptions « in house »¹ et de coopération entre services publics*, établies par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (art. 30 et 31). Plusieurs concepts de « in house » sont envisagés (« in house simple », « in house simple indirect », in house « ascendant » et « collatéral », et enfin, « in house conjoint ») ;
- *l'assouplissement des conditions d'utilisation de la procédure concurrentielle avec négociation et du dialogue compétitif* (art. 38 et 39) ;
- *l'introduction d'une nouvelle procédure de passation* (art. 40) : le *partenariat d'innovation* vise au développement d'un produit, d'un service ou de travaux innovants et à l'acquisition ultérieure des travaux, des fournitures ou des services en résultant, lorsque le besoin du pouvoir

1 Qu'est-ce un contrat « in house » ? Cette notion « in house » est issue de la Jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (cf. notamment, Arrêt STADT HALLE, C.J.C.E., C-26/03 du 11 janvier 2005, point 49). L'on vise : les contrats conclus par une personne publique, qui est un pouvoir adjudicateur, avec un cocontractant sur lequel elle exerce un contrôle analogue à celui qu'elle assure sur ses propres services, et qui réalise l'essentiel de ses activités pour elle. Si cette double condition est remplie cumulativement, ces contrats sont exclus du champ d'application de la réglementation des marchés publics.

- adjudicateur ne peut être satisfait par l'acquisition de travaux, de fournitures ou de services déjà disponibles sur le marché, à condition qu'ils correspondent aux niveaux de performance et aux coûts maximum convenus entre le pouvoir adjudicateur et les participants ;
- *la division des marchés en lots* (art. 58) : pour faciliter l'accès des PME aux marchés publics, les pouvoirs adjudicateurs sont encouragés à diviser les marchés publics en lots. Pour répondre à cet objectif, ils doivent indiquer les raisons pour lesquelles le marché n'est pas divisé en lots et ce pour les marchés publics de travaux, de fourniture et de services dont la valeur estimée est égale ou supérieure à 135.000 €, HTVA ;
 - la possibilité pour l'opérateur économique qui se trouve dans l'une des situations d'exclusion obligatoire ou facultative prévues par la loi, par le biais de *mesures correctrices ou « self cleaning measures »* (art. 70), d'attester qu'il a pris des mesures de mise en conformité visant à remédier aux conséquences de toute infraction pénale ou faute mais aussi à empêcher que celles-ci se reproduisent.
 - pour les dettes sociales et fiscales, une procédure unique de régularisation est prévue (art. 68) ;
 - l'utilisation du *DUME* (Document Unique de Marché Européen) comme instrument de simplification administrative : il s'agit d'une déclaration sur l'honneur officielle actualisée (art. 73 et 74) ;
 - *le principe général d'attribution du marché public à l'offre économiquement la plus avantageuse* (art. 81) : dans toutes les procédures, le marché public sera attribué sur la base du concept de l'« offre économiquement la plus avantageuse » qui est fondé soit sur le meilleur rapport
- qualité/prix, soit sur le prix, soit sur le coût selon une approche fondée sur le rapport coût/efficacité ;
- dans le cadre de *la lutte contre le dumping social*, la limitation de la chaîne de sous-traitance (art. 86) ;
 - l'introduction d'un *nouveau seuil européen* (750.000 €) pour recourir à la procédure négociée sans publication préalable pour la passation des marchés publics de services sociaux et autres services spécifiques (art. 89) ;
 - autre mesure de simplification administrative : la fixation d'un nouveau plafond (30.000 €, HTVA) pour les *marchés publics constatés sur facture acceptée* (art. 92).

Les éléments positifs et négatifs de la loi

Parmi les *éléments négatifs*, nous pouvons citer pêle-mêle :

Si l'on pouvait reprocher à la précédente réforme sa longueur (\pm neuf années), avec des événements tels que la condamnation de la Belgique en 2009 par la Cour de Justice de l'Union européenne pour retard de transposition des directives 2004/17/CE et 2004/18/CE du 31 mars 2004 (Arrêts C-287/07 et C-292/07), mais aussi à la crise politique historique de 541 jours de 2010-2011, dans le cadre de la présente réforme de la réglementation belge des marchés publics, on ne peut s'empêcher de critiquer sa rapidité qui explique le recours à une méthodologie fondée sur la volonté de rester le plus proche du texte de la directive afin de répondre aux délais impartis par l'Europe, ce qui a constitué un frein aux discussions et à l'introduction de nouvelles propositions par les membres praticiens de la Commission des Marchés Publics (CMP).

Cette transposition simplifiée présente d'autres points faibles, comme :

- le changement d'appellation pour certains modes de passation et certains concepts dans le but de se calquer sur le vocabulaire utilisé dans les directives. Si cette modification simplifie le travail de transposition (p.ex. : l'avis de marché), elle ne facilitera pas la tâche des praticiens comme, par exemple, les pouvoirs locaux ;
- l'uniformisation des délais prévus en matière de procédure au-dessus et en-dessous des seuils fixés pour la publicité européenne a pour effet de rendre plus long les délais de procédure prévus dans l'actuelle réglementation pour les marchés publics soumis exclusivement à la publicité belge (à l'exception de la procédure négociée directe avec publication préalable) ;
- le recours obligatoire aux moyens électroniques associé aux mesures de gouvernance engendrera des coûts supplémentaires pour les pouvoirs adjudicateurs en termes de capacité de stockage et d'archivage des pièces de procédure. D'autre part, il est à espérer que l'ensemble des mesures prévues dans le cadre du chapitre gouvernance et imposées aux pouvoirs adjudicateurs aura pour effet, à l'avenir, d'améliorer les textes des futures directives européennes en matière de marchés publics...
- pour la procédure concurrentielle avec négociation, on peut s'interroger sur le bien-fondé de l'exception au principe de l'obligation de négocier qui est lié à la présence d'une mention expresse dans l'avis de marché. En outre, si la volonté du législateur européen est de privilégier l'usage de procédures intégrant des éléments de négociation ou de dialogue par rapport à des procédures rigides que sont les procédures ouverte et restreinte, le fait de prévoir une telle exception ou d'utiliser la terminologie « peut négocier » – cf. la procédure négociée directe avec publication préalable et la procédure négociée sans publication préalable –, ne confortera-t-il pas certains pouvoirs adjudicateurs à ne pas pratiquer la « négociation », pratique courante et connue dans le cadre de l'actuelle réglementation ?
- pour la procédure négociée sans publication préalable pour les marchés dont le montant estimé est inférieur aux seuils européens, on peut regretter la suppression de la disposition – prévue dans l'actuelle réglementation des marchés publics (art. 107, al. 2, A.R. du 15 juillet 2011) – qui autorise un pouvoir adjudicateur à ne pas fixer un ou plusieurs critères d'attribution *pour les marchés dont la dépense à approuver, HTVA, est inférieure aux montants fixés par le Roi* et ceux où il n'existe pas de possibilité de concurrence. En outre, les possibilités de négociation seront fortement réduites puisque les exigences minimales sont non-négociables, à tout le moins pour les marchés dont le montant estimé est égal ou supérieur aux seuils fixés pour la publicité européenne ;
- inviter les pouvoirs adjudicateurs à réfléchir sur la possibilité de diviser leurs marchés en lots pour favoriser l'accès aux PME semble être une bonne mesure. Mais, on peut s'interroger sur cette obligation de diviser en lots imposée par le législateur à tous les marchés publics de travaux dont la valeur estimée est égal ou supérieur à 135.000 €. Pourquoi ne pas avoir pris en considération le seuil européen des travaux (5.225.000 €) ?

- fixer le plafond des marchés publics constatés sur facture acceptée à 30.000 € constitue, peut-être, une mesure de simplification administrative, mais aussi, et certainement, une grande source de risque de fraude. Pour remédier à ce risque, tout comme dans le droit français des marchés publics, il appartiendra aux pouvoirs adjudicateurs belges de prendre des mesures en interne afin d'assurer la mise en œuvre de trois règles fondamentales en marchés publics : *le choix d'une offre répondant de manière pertinente au besoin, la bonne utilisation des deniers publics et l'obligation de ne pas contracter systématiquement avec un même opérateur économique lorsqu'il existe une pluralité d'offres potentielles susceptibles de répondre au besoin* ;
- le rapatriement de toute une série de dispositions qui se trouvent actuellement dans les arrêtés d'exécution de la loi du 15 juin 2006 dans la nouvelle loi sur les marchés publics du 17 juin 2006 est loin de garantir une pratique aisée de la réglementation relative aux marchés publics. Mais, peut-être, s'agit-il d'un début de réalisation future d'une codification de cette réglementation par le Conseil d'Etat ?
- la clarification relative à certaines dispositions, notamment, la non-obligation de cumuler les différents types de critères de sélection qualitative, la fixation de délais pour les motifs d'exclusion, la définition donnée aux notions de demande de participation ou d'offre « appropriée » ;
- l'accès plus large aux marchés publics accordé aux PME, notamment, en privilégiant l'allotissement des marchés ;
- la souplesse des procédures pour la passation de marchés de services sociaux et de certains services spécifiques ;
- la possibilité unique pour le candidat/ le soumissionnaire de régulariser sa situation personnelle au niveau des dettes fiscales et sociales...

Avant de conclure, terminons par quelques éléments positifs apportés par cette nouvelle réglementation sur les marchés publics :

- la prise en compte de l'évolution jurisprudentielle, notamment, des nouveaux cas « in house » et de la théorie de l'imprévision ;

En guise de conclusion, quoi de plus simple que de se référer à l'avis du Conseil d'Etat n° 58.235/1 du 17 novembre 2015 sur l'avant-projet de loi « relative aux marchés publics » qui, dans le cadre d'une de ses observations générales, précise que « *le texte du projet doit être soumis à un contrôle complémentaire sur le plan rédactionnel. Il comporte en effet de nombreuses imperfections rédactionnelles, tant dans le texte français que dans le texte néerlandais. En plus de la complexité technique du dispositif en projet, une rédaction défailante ou peu soignée du texte normatif est évidemment, en tant que telle, de nature à nuire à son accessibilité et à son intelligibilité. Plusieurs exemples sont donnés à la fin du présent avis à cet égard, lesquels ne se veulent exhaustifs et ne dispensent pas les auteurs du projet de soumettre toutes les dispositions de ce dernier à un examen additionnel sur le plan rédactionnel.* »

CONCRÈTEMENT, L'IMPACT SUR LES MARCHÉS PUBLICS RÉSERVÉS AUX RÉVISEURS D'ENTREPRISES¹

CONCRETE IMPACT OP DE AAN DE BEDRIJFSREVISOREN VOORBEHOUDEN OVERHEIDSOPDRACHTEN¹

ALEXIA CAUWE

Conseillère IRE
Adviseur IBR



Contrairement aux services juridiques, les services d'audit ne sont pas expressément exclus du champ d'application de la directive européenne 2014/24/UE et restent donc soumis à la réglementation sur les marchés publics².

En effet, conformément au principe suivi par la directive européenne, désormais, tout ce qui n'est pas expressément exclu est couvert³.

- 1 La présente contribution se focalise essentiellement sur l'impact de la nouvelle loi sur les marchés publics portant sur les mandats de commissaire dans les secteurs classiques. Comme l'ancienne loi, la nouvelle loi est toutefois susceptible de s'appliquer à toutes les missions révisorales.
- 2 La proposition d'amendement n° 80 (DOC 54 1541/010) visant à exclure les services de certification d'états financiers dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises, n'a pas été soutenue par le gouvernement au motif qu'à l'inverse de l'exclusion prévue dans la directive par exemple au profit des notaires pour des services juridiques, la directive ne prévoit pas d'exceptions au profit des réviseurs d'entreprises pour leurs services d'audit (projet de loi relatif aux marchés publics, rapport fait au nom de la Commission des Finances et du Budget par MM. Luk VAN BIESEN et Frédéric DAERDEN, Chambre, 2015-16, n° 1541/011, 29 avril 2016, p. 105).
- 3 L'ancienne annexe II A de la loi du 15 juin 2006 citant les services d'audit parmi les services de la catégorie 9, n'apparaît donc plus dans la nouvelle législation.

In tegenstelling tot juridische diensten worden auditdiensten niet uitdrukkelijk uitgesloten van het toepassingsgebied van de Europese richtlijn 2014/24/EU en blijven zij dus onderworpen aan de regelgeving inzake overheidsopdrachten².

In overeenstemming met het door de Europese richtlijn gevolgd beginsel valt alles wat niet uitdrukkelijk is uitgesloten voortaan immers onder het toepassingsgebied³.

- 1 Dit artikel richt zich hoofdzakelijk op de impact van de nieuwe wet inzake overheidsopdrachten voor commissarismandaten in de klassieke sectoren. Net zoals de oude wet is deze nieuwe wet echter toepasselijk op alle revisorale opdrachten.
- 2 Het voorstel van amendement nr. 80 (DOC 54 1541/010) strekkende tot het uitsluiten van het toepassingsgebied van de diensten inzake het attesteren van financiële overzichten die door of krachtens de wet worden voorbehouden aan de bedrijfsrevisoren, werd afgewezen door de regering op grond van het feit dat, anders dan voor de in de richtlijn opgenomen uitsluiting bijvoorbeeld ten gunste van de notarissen wat juridische diensten betreft, de richtlijn niet voorziet in uitzonderingen ten gunste van bedrijfsrevisoren wat hun doorlichtingsdiensten betreft (wetsontwerp inzake overheidsopdrachten, verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting uitgebracht door de heren Luk VAN BIESEN en Frédéric DAERDEN, Kamer, 2015-16, nr. 1541/011, 29 april 2016, p. 105).
- 3 De voormalige bijlage II A van de wet van 15 juni 2006 die de auditdiensten vermeldt als diensten van categorie 9, is dus niet

D'importantes nouveautés pour le secteur de l'audit se profilent toutefois à l'horizon. Voici un bref aperçu des plus évidentes d'entre-elles.

Exemption des petits marchés, c'est-à-dire inférieurs à 30.000 €

Les marchés estimés à un montant inférieur à 30.000 € (au lieu de 8.500 € actuellement) pourront être conclus par « facture acceptée ». Ils sont dans ce cas uniquement soumis aux définitions, principes généraux et aux règles d'estimation de la loi.

Cela concerne donc les mandats de commissaires dont les honoraires ne sont pas estimés à plus de 10.000 € par an⁴.

Voilà une nouveauté qui réjouira un certain nombre de pouvoirs adjudicateurs. Songeons par exemple aux petites ASBL qui, dès lors qu'elles sont subsidiées à plus de 50 %⁵ et souhaitent faire appel à un réviseur d'entreprises ou y sont tenues en vertu de leurs dispositions statutaires, sont actuellement contraintes de suivre une procédure souvent décriée comme étant administrativement lourde et chronophage pour ces petites structures.

À l'avenir la procédure à suivre sera sensiblement simplifiée, ce qui ne signifie pas pour autant que les pouvoirs adjudicateurs recouvrent une liberté absolue dans l'adjudication du « petit » marché en question. Les principes d'égalité, de non-discrimination, de transparence et de

Er liggen echter belangrijke nieuwigheden voor de auditsector in het verschiet. Hierna volgt een kort overzicht van de meest voor de hand liggende nieuwigheden.

Vrijstelling voor kleine opdrachten, dat wil zeggen voor een bedrag lager dan 30.000 €

De overheidsopdrachten waarvan de geraamde waarde van het bedrag lager is dan 30.000 € (in plaats van 8.500 € op dit moment) zullen tot stand kunnen komen via een "aanvaarde factuur". In dit geval zijn ze uitsluitend onderworpen aan de definities, algemene beginselen en ramingsregels van de wet.

Het betreft dus de commissarismandaten waarvan de erelonen niet worden geraamd op meer dan 10.000 € per jaar⁴.

Voormelde nieuwigheid zal een aantal aanbestedende overheden verheugen. Denken we bijvoorbeeld aan de kleine vzw's die – zodra ze worden gesubsidieerd tot meer dan 50 %⁵ en een bedrijfsrevisor willen inschakelen of daartoe gehouden zijn krachtens hun statutaire bepalingen – momenteel genoodzaakt zijn om een procedure te volgen die vaak wordt bekritiseerd als zijnde administratief omslachtig en tijdrovend voor deze kleine structuren.

In de toekomst zal de te volgen procedure aanzienlijk worden vereenvoudigd, hetgeen evenwel niet betekent dat de aanbestedende overheden absolute vrijheid krijgen bij de aanbesteding van de "kleine" opdracht in

meer opgenomen in de nieuwe wet.

4 Conformément à l'article 132/1, § 1er du Code des sociétés, les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable.

5 L'art. 2, 1^o, c. 1. de la loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics (M.B., 14 juillet 2016) désigne, en qualité de « pouvoir adjudicateur », les personnes dotées d'une personnalité juridique créées pour satisfaire spécifiquement des besoins d'intérêt général ayant un caractère autre qu'industriel ou commercial et dont les activités sont financées majoritairement par l'Etat, les Régions, les Communautés, d'autres autorités locales ou organismes de droit public.

4 Overeenkomstig artikel 132/1, § 1 van het Wetboek van vennootschappen worden de commissarissen benoemd voor een hernieuwbare termijn van drie jaar.

5 Art. 2, 1^o, c. 1. van de wet van 17 juni 2016 inzake overheidsopdrachten (BS 14 juli 2016) wijst als "aanbestedende overheid" aan: de personen die rechtspersoonlijkheid hebben, die opgericht zijn met het specifieke doel te voorzien in behoeften van algemeen belang die niet van industriële of commerciële aard zijn, en waarvan de werkzaamheden in hoofdzaak worden gefinancierd door de Staat, de Gewesten, de Gemeenschappen, andere lokale overheidsinstanties of publiekrechtelijke instellingen.

proportionnalité de la loi sur les marchés publics devront être respectés en toute circonstance. Les dispositions en matière de conflits d'intérêts et d'estimation du montant du marché restent également applicables.

Ainsi qu'il a été exposé dans la première partie de la contribution, il est donc recommandé aux pouvoirs adjudicateurs de baliser en interne la procédure par facture acceptée afin de garantir une saine concurrence.

« L'offre économiquement la plus avantageuse », principe général d'attribution du marché

L'adjudication est supprimée mais le concept est immédiatement réintroduit, sans le nommer comme tel, puisqu'il est permis d'utiliser le prix comme critère d'attribution unique⁶.

Pour certains marchés de nature intellectuelle, comme les marchés de réviseurs, il eût été judicieux d'utiliser l'option laissée par la directive 2014/24 UE d'interdire de n'avoir recours qu'au seul critère prix⁷. Cette option n'a toutefois pas été levée par le législateur belge.

Une pression sur les prix exacerbée

Dans le cas des marchés visant à désigner un commissaire, la pression sur les prix est en outre exacerbée par un autre paramètre que la mise en concurrence, à savoir, la publicité des honoraires du commissaire⁸. Cet effet combiné

6 Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2015-16, doc. 54, 1541/001, p. 134.

7 Art. 67, 2^e directive 2014/24 UE.

8 En vertu de l'article 134, § 4 du Code des sociétés, les honoraires du commissaire sont mentionnés dans les annexes aux comptes annuels. Les soumissionnaires prendront donc en considération

kwestie. Het gelijkheids-, niet-discriminatie-, transparantie- en proportionaliteitsbeginsel van de wet inzake overheidsopdrachten moet in alle omstandigheden worden nageleefd. De bepalingen inzake belangenconflicten en raming van de waarde van de opdracht blijven ook van toepassing.

Zoals uiteengezet in het eerste deel van dit artikel is het dus raadzaam dat de aanbestedende overheden de procedure via een aanvaarde factuur intern vaststellen teneinde een gezonde concurrentie te waarborgen.

"De economisch meest voordelige offerte" als algemeen beginsel van opdrachtgunning

De aanbesteding is geschrapt maar het concept is onmiddellijk opnieuw ingevoerd, zonder het als zodanig te benoemen, aangezien het is toegestaan om de prijs te hanteren als enig gunningscriterium⁶.

Voor bepaalde opdrachten van diensten van intellectuele aard, zoals de opdrachten van bedrijfsrevisoren, zou het verstandig zijn geweest om gebruik te maken van de door richtlijn 2014/24/EU geboden optie om het hanteren van de prijs als enig criterium te verbieden⁷. Deze optie werd echter niet gelicht door de Belgische wetgever.

Toegenomen prijzendruk

Voor opdrachten strekkende tot aanstelling van een commissaris, is er daarenboven een verhoogde prijzendruk door een andere parameter dan de oproep tot mededinging, namelijk de openbaarmaking van de erelonen van de commissaris⁸. Dit gecombineerde

6 Memorie van toelichting, *Parl.St.* Kamer 2015-16, doc. 54 1541/001, p. 134.

7 Art. 67, 2^e Richtlijn 2014/24/EU.

8 Op grond van artikel 134, § 4 van het Wetboek van vennootschappen wordt het bedrag van de erelonen van de

est vecteur de risques, notamment en termes de qualité des prestations.

L'audit n'étant pas un service standardisé évaluable uniquement, ni même principalement, par le prix, l'aspect qualitatif des services proposés doit être pris en considération. *Il est donc essentiel de prévoir d'autres critères d'attribution que le prix.*

Les critères proposés dans différents modèles de cahier spécial des charges spécifiques à la profession à disposition sur le site internet de l'IRE, à savoir le prix, la méthodologie et le « nombre d'heures équivalent réviseur d'entreprises » (NHER) ont, dernièrement, à la lecture de certains procès-verbaux d'attribution, parfois été remis en question.

L'IRE mène par conséquent, en ce moment même, une réflexion approfondie sur les critères d'attribution les plus adéquats à prévoir en complément du critère prix.

L'une des pistes envisagées consiste à écarter les offres dont l'estimation du nombre d'heures paraît sous-évaluée ou au contraire exagérément gonflée⁹.

D'autre part, dans certaines circonstances et notamment dans des secteurs très spécialisés, la *composition de l'équipe dédiée à la mission et son expérience* pourraient désormais être retenues au titre de critère d'attribution (cf. *infra*)¹⁰.

le montant des honoraires du commissaire en place dont ils peuvent très facilement prendre connaissance en consultant les comptes annuels publiés et auront tendance à chercher un avantage concurrentiel en proposant un prix inférieur à celui du commissaire en place.

9 Actuellement, les modèles de cahiers des charges de l'IRE proposent de n'écarter que les offres qui n'atteignent pas au minimum 75 % de la moyenne du « Nombre d'heures équivalents réviseur d'entreprises » ; aucune limite à la hausse n'est par contre prévue, ce qui a parfois été regretté par des pouvoirs adjudicateurs lors de l'analyse des offres.

10 La loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics autorise dorénavant l'utilisation de l'expérience au titre de critère d'attribution moyennant le respect de certaines conditions. L'impact de cette nouveauté pour les marchés de réviseurs est

effect is een risicofactor, meer bepaald voor de prestatiekwaliteit.

Aangezien de audit geen gestandaardiseerde dienst is die uitsluitend, zelfs niet hoofdzakelijk, meetbaar is door de prijs, moet het kwaliteitsaspect van de aangeboden diensten in overweging worden genomen. *Het is daarom van essentieel belang om te voorzien in andere gunningscriteria dan de prijs.*

De criteria voorgesteld in verschillende op de website van het IBR beschikbare modellen van een bijzonder bestek die specifiek zijn voor het beroep, namelijk de prijs, de methodologie en het Aantal Uren Equivalent Bedrijfsrevisor (AUEB) werden onlangs – zoals uit bepaalde gunningsverslagen blijkt – soms in vraag gesteld.

Het IBR voert derhalve op dit moment een grondige denkoefening over de meest geschikte gunningscriteria die naast het prijs criterium dienen te worden voorzien.

Een mogelijke denkpiste die werd geopend bestaat erin om geen rekening te houden met de offertes waarvan de raming van het aantal uren te laag of daarentegen kunstmatig hoog lijkt⁹.

Bovendien zouden in bepaalde omstandigheden en meer specifiek in zeer gespecialiseerde sectoren, de *samenstelling van het opdrachtteam en zijn ervaring* voortaan als gunningscriteria kunnen worden weerhouden (cf. *infra*)¹⁰.

commissaris vermeld in de toelichtingen bij de jaarrekening. De inschrijvers zullen daarom rekening houden met het bedrag van de erelonen van de in functie zijnde commissaris, waarvan ze zeer gemakkelijk kennis kunnen nemen door het raadplegen van de openbaar gemaakte jaarrekening en zullen geneigd zijn om een concurrerend voordeel te behalen door een prijs aan te bieden die lager is dan die van de in functie zijnde commissaris.

9 Momenteel stellen de modellen van bestek van het IBR voor om enkel de offertes die niet minstens 75 % van de quotering van het gemiddelde "Aantal Uren Equivalent Bedrijfsrevisor" behalen, niet te weerhouden. Er werd echter niet voorzien in een opwaartse limiet, hetgeen soms werd betreurd door aanbestedende overheden in het kader van de analyse van de inschrijvingen.

10 Krachtens de wet van 17 juni 2016 inzake overheidsopdrachten

L'analyse circonstanciée des risques clés du secteur par le soumissionnaire constitue également un critère de choix permettant au pouvoir adjudicateur de se forger une opinion sur la qualité de l'offre.

Il importe avant tout que le pouvoir adjudicateur définisse le plus précisément possible ses besoins et adapte ses critères d'attribution en fonction de ceux-ci. Il n'est par exemple pas interdit de modifier la pondération habituellement retenue des différents critères. Diminuer significativement le poids du critère prix peut ainsi agir comme un véritable effet de levier : l'espace libéré pour les critères qualitatifs s'accroît et donne l'occasion au pouvoir adjudicateur de se montrer exigeant à l'égard du professionnel.

Bien sûr il est nécessaire d'objectiver les critères d'attribution et il est plus fastidieux pour un pouvoir adjudicateur de motiver la cotation de critères qualitatifs que d'appliquer une formule mathématique pour déterminer le prix le plus bas. Mais l'enjeu – la certification de l'information financière de l'entité – ne doit pas être perdu de vue. Un temps de réflexion suffisant aux stades de la rédaction du cahier des charges et ensuite lors de l'analyse des offres, ne doit donc pas apparaître comme un luxe superflu.

Prévoir des « honoraires maximum à peine de nullité » est incompatible avec le principe d'indépendance de la profession

Une pratique observée à plusieurs reprises et à l'encontre de laquelle l'IRE, par l'intermédiaire de son Observatoire des marchés publics¹¹,

abordé au point suivant de la présente contribution.

¹¹ L'Observatoire des marchés publics travaille sous l'égide du Conseil de l'IRE et a pour but premier d'aider les pouvoirs adjudicateurs à rédiger le cahier spécial des charges de désignation d'un réviseur d'entreprises. https://www.ibr-ire.be/fr/la_profession/le_reviseur_dentreprises/marches-publics/Pages/Default.aspx

Verder is ook de uitvoerige analyse van de kernrisico's van de sector door de inschrijver een selectie criterium dat de aanbestedende overheid in staat stelt zich een oordeel te vormen over de kwaliteit van de offerte.

Het is vooral belangrijk dat de aanbestedende overheid haar behoeften zo nauwkeurig mogelijk vaststelt en haar gunningscriteria in functie hiervan aanpast. Het is bijvoorbeeld niet verboden om het gewoonlijk gebruikte relatieve gewicht van de verschillende criteria te wijzigen. Het aanzienlijk verlagen van het gewicht van het prijs criterium kan aldus een echt hefboomeffect veroorzaken. Er komt meer ruimte vrij voor de kwalitatieve criteria en hierdoor kan de aanbestedende overheid hoge eisen stellen aan de beroepsbeoefenaar.

De gunningscriteria moeten natuurlijk worden geobjectiveerd en het is voor een aanbestedende overheid iets lastiger om de quotering van kwalitatieve criteria te motiveren dan om een wiskundige formule toe te passen voor het bepalen van de laagste prijs. De uitdaging, zijnde de certificering van de financiële informatie van de entiteit, mag hierbij echter niet uit het oog worden verloren. Voldoende tijd uittrekken voor reflectie in de fasen van het opstellen van het bestek en vervolgens tijdens de analyse van de inschrijvingen, is dus geen overbodige luxe.

Het voorzien in "maximumbedragen voor het ereloon op straffe van nietigheid" is onverenigbaar met het onafhankelijkheidsbeginsel van het beroep

Een herhaaldelijk vastgestelde praktijk waartegen het IBR, via zijn Observatorium van de openbare aanbestedingen¹¹, telkens

mag de ervaring van het bij de uitvoering van de opdracht betrokken personeel voortaan als gunningscriterium worden gebruikt mits naleving van bepaalde voorwaarden. De impact van deze nieuwigheid op de opdrachten van bedrijfsrevisoren wordt besproken in het volgende punt van dit artikel.

¹¹ Het Observatorium van de openbare aanbestedingen werkt onder de auspiciën van de Raad van het IBR en heeft als hoofddoel de aanbestedende overheden bij te staan bij het

réagit chaque fois avec force, consiste à prévoir dans le cahier des charges visant à désigner un commissaire, des honoraires maximum à peine de nullité. *Une telle pratique méconnaît fondamentalement le principe d'indépendance inhérent à la profession de réviseur d'entreprises ainsi que les dispositions du Code des sociétés¹² et de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises¹³.*

La rémunération de toute mission de révision, et en particulier du mandat de commissaire, doit garantir le respect des normes techniques imposées par l'IRE. Sa détermination doit tenir compte de la nature de la mission, de son étendue et de sa complexité. Le nombre d'heures nécessaires afin de mener à bien la mission dépend aussi naturellement de l'expérience du réviseur d'entreprises en question. En tout état de cause, c'est au réviseur d'entreprises qu'il appartient de fixer le nombre d'heures nécessaire à l'accomplissement de sa mission conformément aux normes professionnelles.

Dans le même ordre d'idées, il est exclu de prévoir pour le réviseur désigné en tant que commissaire un marché à bordereau de prix, c'est-à-dire dont la rémunération est variable en fonction de quantités présumées à ajuster sur base des quantités approuvées par le pouvoir adjudicateur¹⁴.

krachtadig optreedt, bestaat erin om in het bestek voor de aanstelling van een commissaris, maximumbedragen voor het ereloon vast te leggen op straffe van nietigheid. *Een dergelijke praktijk negeert fundamenteel het onafhankelijkheidsbeginsel dat inherent verbonden is aan het beroep van bedrijfsrevisor, alsook de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen¹² en van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren¹³.*

De bezoldiging van elke revisorale opdracht, en inzonderheid van het commissarismandaat, moet de naleving van de door het IBR opgelegde technische normen waarborgen. Bij het bepalen van deze bezoldiging dient rekening te worden gehouden met de aard, de omvang en de complexiteit van de opdracht. Het aantal uren nodig om de opdracht naar behoren te kunnen uitvoeren hangt natuurlijk ook af van de ervaring van de betrokken bedrijfsrevisor. Het is in ieder geval de bedrijfsrevisor die het aantal uren moet vaststellen die nodig zijn om zijn/haar opdracht uit te voeren in overeenstemming met de beroepsnormen.

In dezelfde gedachteorde is het uitgesloten om voor de als commissaris aangestelde bedrijfsrevisor te voorzien in een opdracht tegen prijslijst, dat wil zeggen een opdracht waarvan de bezoldiging variabel is, afhankelijk van vermoedelijke hoeveelheden die moeten

12 Art. 134, § 2 C. Soc. : « Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels. »

13 Art. 14, § 3, 1° et 3° de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises : « Le réviseur d'entreprises doit : 1° disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement ; (...) 3° ne pas accepter de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de son exercice ; »

14 Conformément à l'article 134, § 2 du Code des sociétés, la rémunération du commissaire doit être fixe.

opstellen van een bijzonder bestek tot aanstelling van een bedrijfsrevisor. https://www.ibr-ire.be/nl/het_beroep/de_bedrijfsrevisor/openbare-aanbestedingen/Pages/Default.aspx

12 Art. 134, § 2 W.Venn.: "Bij de aanvang van de opdracht van de commissarissen wordt hun bezoldiging vastgesteld door de algemene vergadering. Deze bezoldiging bestaat in een vast bedrag dat de naleving van de controlenormen uitgevaardigd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren waarborgt. De bezoldiging kan niet worden gewijzigd dan met instemming van partijen. Ze wordt vermeld in de toelichting bij de jaarrekening."

13 Art. 14, § 3, 1° en 3° van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren: "De bedrijfsrevisor moet:

1° vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren; (...)

3° geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen;"

La composition de l'équipe dédiée à la mission et son expérience comme critère d'attribution

Voilà également une nouveauté dont on peut s'attendre à ce qu'elle ait une certaine répercussion sur les marchés de réviseurs. Alors qu'auparavant la jurisprudence de la Cour de Justice européenne¹⁵ posait en interdiction le fait de prévoir l'expérience en tant que critère d'attribution, une évolution, tant au niveau de la jurisprudence belge qu'europpéenne, s'amorçait dernièrement en ce qui concerne les services intellectuels¹⁶.

L'article 81, § 2, 3° b) de la nouvelle loi consacre cette évolution et place l'organisation, les qualifications et l'expérience du personnel assigné à l'exécution du marché au rang des critères d'attribution qualitatifs potentiels. Il s'imposera toutefois dans ce cas de justifier du fait que la qualité du personnel assigné est déterminante pour le niveau d'exécution du marché et qu'elle peut affecter la qualité de

15 C.J.C.E., (1^e ch.), 24 janvier 2008 (*Lianakis*), C-532/06, point 30.

16 Voyez notamment les arrêts suivants :

- C.E. (6^e ch.), 25 mai 2010, s.a. de droit luxembourgeois AUBAY, n° 204.259, p. 8 ;
- C.E. (6^e ch.), 2 avril 2012, s.a. PERSPECTIVE CONSULTING, n° 218.804, p. 21 ;
- C.J.U.E. (5^e ch.), 26 mars 2015 (*Ambisig*), C-601/13, point 35 : « (...) pour la passation d'un marché de fourniture de services à caractère intellectuel, de formation et de conseil, l'article 53, paragraphe 1, sous a), de la directive 2004/18 ne s'oppose pas à l'établissement par le pouvoir adjudicateur d'un critère qui permet d'évaluer la qualité des équipes concrètement proposées par les soumissionnaires pour l'exécution de ce marché, critère tenant compte de la constitution de l'équipe ainsi que de l'expérience et du cursus de ses membres. ». Voyez également les conclusions de l'avocat général M. WATHELET au point 91 : « Cependant, l'exercice de cette faculté n'est compatible avec les objectifs de la directive 2004/18 que lorsque les caractéristiques et les qualités spécifiques du personnel qui compose l'équipe constituent un élément déterminant de la valeur économique de l'offre soumise à l'évaluation du pouvoir adjudicateur. »

worden aangepast aan de hand van de door de aanbestedende overheid goedgekeurde hoeveelheden¹⁴.

De samenstelling van het opdrachtteam en zijn ervaring als gunningscriterium

Dit is ook een nieuwigheid waarvan kan worden verwacht dat ze bepaalde gevolgen zal hebben voor de opdrachten van bedrijfsrevisoren. Terwijl de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie¹⁵ voorheen niet toeliet om de ervaring als gunningscriterium toe te passen, heeft zich onlangs een ontwikkeling afgetekend met betrekking tot de intellectuele diensten en dit zowel in de Belgische als Europese rechtspraak¹⁶.

Artikel 81, § 2, 3° b) van de nieuwe wet voorziet in deze ontwikkeling en vermeldt de organisatie, de kwalificatie en de ervaring van het personeel voor de uitvoering van de opdracht als één van de mogelijke kwalitatieve gunningscriteria. In dit

14 Overeenkomstig artikel 134, § 2 van het Wetboek van vennootschappen moet de bezoldiging van de commissaris bestaan uit een vast bedrag.

15 HvJ EG (Eerste kamer), 24 januari 2008 (*Lianakis*), C-532/06, punt 30.

16 Zie meer bepaald de volgende arresten:

- EG (Zesde kamer), 25 mei 2010, N.V. Aubay Luxembourg, nr. 204.259, p. 8;
- EG (Zesde kamer), 2 april 2012, N.V. Perspective Consulting, nr. 218.804, p. 21;
- HvJ EU (Vijfde kamer), 26 maart 2015 (*Ambisig*), C-601/13, punt 35:
 "(...) artikel 53, lid 1, onder a), van richtlijn 2004/18 niet eraan in de weg staat dat de aanbestedende dienst, voor het plaatsen van een opdracht voor intellectuele diensten van opleiding en adviesverlening, voorziet in een criterium aan de hand waarvan een beoordeling kan worden verricht van de kwaliteit van de teams die de inschrijvers specifiek hebben voorgesteld voor de uitvoering van die opdracht, waarbij dat criterium rekening houdt met de samenstelling van het team alsook met de ervaring en de curricula van de leden ervan." Zie ook de conclusies van de advocaat-generaal M. WATHELET in punt 91:
 "De uitoefening van deze mogelijkheid is echter enkel verenigbaar met de doelstellingen van richtlijn 2004/18 wanneer de kenmerken en specifieke kwaliteiten van het personeel waaruit het team bestaat, een element vormen dat beslissend is voor de economische waarde van de inschrijving die door de aanbestedende dienst moet worden beoordeeld."

l'exécution du marché et par conséquent, la valeur économique de l'offre¹⁷.

Dans le cadre d'un marché de services de réviseurs d'entreprises, apporter une justification de cet ordre ne paraît pas insurmontable du moins pour des marchés particulièrement complexes et/ou relevant d'un secteur spécifique dans lesquels une spécialisation du professionnel est nécessaire afin d'assurer le niveau de qualité des prestations attendu.

L'usage de ce critère doit donc se faire de façon sélective, dans des cas appropriés.

Les membres de l'équipe proposés ne peuvent dans ce cas être remplacés que moyennant l'accord préalable du pouvoir adjudicateur de sorte qu'il puisse vérifier que le personnel de remplacement offre un niveau de qualité équivalent¹⁸.

La question pourrait se poser de savoir si, dans l'attente de l'entrée en vigueur de la nouvelle législation, il est permis de considérer que l'expérience peut déjà être utilisée en tant que critère d'attribution.

Au vu de l'évolution déjà amorcée de la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de justice en ce qui concerne les marchés de services et pour autant que la pertinence du critère en tant que critère d'attribution soit solidement justifiée dans le cahier spécial des charges, il semble que cela fasse effectivement sens. Un retour vers la jurisprudence antérieure, prenant le contre-pied de la nouvelle législation, apparaît peu probable.

geval zal echter moeten worden verantwoord dat de kwaliteit van het personeel dat de opdracht moet uitvoeren bepalend is voor het prestatieniveau van de opdracht en dat dit van invloed kan zijn op de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht en daarmee ook op de economische waarde van de offerte¹⁷.

In het kader van een opdracht voor diensten van bedrijfsrevisoren lijkt een dergelijke verantwoording niet onoverkomelijk, althans niet voor bijzonder complexe opdrachten en/of opdrachten binnen een specifieke sector waar een specialisatie van de beroepsbeoefenaar vereist is ter waarborging van het verwachte kwaliteitsniveau van de prestaties.

Dit criterium moet dus selectief worden gebruikt, in passende gevallen.

De voorgestelde teamleden kunnen in dit geval alleen worden vervangen met voorafgaande toestemming van de aanbestedende overheid zodat laatstgenoemde zich ervan kan vergewissen dat nieuwe personeelsleden een gelijkwaardig kwaliteitsniveau hebben¹⁸.

De vraag zou kunnen rijzen of, in afwachting van de inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving, gesteld mag worden dat het ervaringscriterium reeds als gunningscriterium kan worden gebruikt.

In het licht van de op gang gebrachte ontwikkelingen in de rechtspraak van de Raad van State en van het Hof van Justitie met betrekking tot de uitvoering van opdrachten voor diensten en voor zover de relevantie van het criterium als gunningscriterium in het bijzonder bestek grondig gerechtvaardigd is, lijkt het erop dat dit ook daadwerkelijk zinvol is. Een terugkeer naar de vorige rechtspraak, die indruist tegen de nieuwe wetgeving, lijkt onwaarschijnlijk.

17 Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2015-16, doc. 54, 1541/001, p. 135.

18 Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2015-16, doc. 54, 1541/001, p. 135.

17 Memorie van toelichting, *Parl.St.* Kamer 2015-16, doc. 54, 1541/001, p. 135.

18 Memorie van toelichting, *Parl.St.* Kamer 2015-16, doc. 54, 1541/001, p. 135.

Les missions légales complémentaires et imprévisibles en cours de mandat

Dans certains cas le commissaire est chargé de plein droit d'effectuer des missions complémentaires telles que par exemple la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément au Code des sociétés.

Que se passe-t-il lorsqu'en cours de mandat, le commissaire désigné suite à un marché public, doit effectuer des prestations complémentaires, parfois substantielles mais qui n'étaient pas annoncées dans le cahier spécial des charges car imprévisibles au moment de l'attribution du marché ?

Comme il a déjà été exposé dans la première partie de la présente contribution, l'article 11 de la loi du 17 juin 2016 constitue désormais l'ancrage légal de la théorie de l'imprévision. La révision du marché est permise pour les cas de bouleversement contractuel lorsque cette révision résulte de circonstances imprévisibles.

Les mécanismes de révision en question seront toutefois définis par le biais des arrêtés royaux d'exécution. Les textes des arrêtés royaux n'étant pas encore disponibles, il est prématuré de se prononcer sur cette question particulièrement délicate.

Le principe de l'allotissement

Désormais pour les marchés dont le montant estimé est supérieur à 135.000 €, le pouvoir adjudicateur doit envisager la division du marché en lots et justifier le cas échéant son choix de ne pas diviser le marché en lots.

L'impact de ce nouveau principe sur le marché de l'audit légal ne devrait *a priori* pas être

Onvoorziene bijkomende wettelijke opdrachten tijdens de uitvoering van het mandaat

In sommige gevallen is de commissaris van rechtswege belast met het uitvoeren van bijkomende opdrachten zoals de controleopdracht inzake een inbreng in natura of een quasi-inbreng, overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen.

Wat gebeurt er indien de commissaris die naar aanleiding van een overheidsopdracht werd aangesteld, in de loop van zijn mandaat bijkomende – soms aanzienlijke – prestaties moet verrichten die niet in het bijzonder bestek werden vermeld omdat ze op het ogenblik van de opdrachtgunning nog niet konden worden voorzien?

Zoals reeds uiteengezet in het eerste deel van dit artikel, vormt artikel 11 van de wet van 17 juni 2016 voortaan de wettelijke basis van de theorie van de onvoorzienbaarheid. De herziening van de opdracht is toegestaan voor de gevallen van ontwrichting van het contractueel evenwicht indien deze herziening het gevolg is van onvoorzienbare omstandigheden.

De betrokken herzieningsmechanismen zullen evenwel worden vastgesteld via koninklijke uitvoeringsbesluiten. Aangezien de teksten van de koninklijke besluiten nog niet beschikbaar zijn, is het nog te vroeg om zich over deze bijzonder gevoelige kwestie uit te spreken.

Beginsel van de verdeling in percelen

Voor opdrachten waarvan de geraamde waarde de drempel van 135.000 € overschrijdt, moet de aanbestedende overheid voortaan de verdeling van de opdracht in percelen overwegen en, in voorkomend geval, de keuze om dat niet te doen, verantwoorden.

Dit nieuw beginsel zou *a priori* geen significante impact op de wettelijke auditmarkt hebben in

significatif dans la mesure où cela ne concerne qu'une petite partie des mandats de commissaire (d'au moins 45.000 € par an) et qu'il est bien évident qu'un mandat de commissaire ne peut être fractionné.

La jurisprudence affinera sans doute à l'avenir la portée du principe en Belgique et déterminera si l'objectif poursuivi d'ouvrir davantage les marchés aux PME, et donc aux petits cabinets d'audit, est atteint.

L'appel d'offres public dans le cadre du règlement européen n° 537/2014 portant sur la désignation du contrôleur légal des comptes dans les entités d'intérêt public

L'appel d'offres public au sens de l'article 17 du règlement européen n° 537/2014 (ci-après, « Règlement audit ») constitue une procédure *sui generis* en dehors du champ d'application de la loi relative aux marchés publics du 17 juin 2016.

Le Règlement audit s'applique en effet uniquement aux entités d'intérêt public, concept qui devrait prochainement être défini dans le Code des sociétés et qui comprend les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises de (ré)assurances ainsi que les organismes de liquidation ou assimilés.

En outre, la procédure telle que prévue par l'article 17 du Règlement audit est à situer dans le cadre des nouvelles obligations des entités d'intérêt public en matière de rotation externe de leur commissaire. Elle doit être suivie par les entités d'intérêt public qui souhaitent, le cas échéant, prolonger le mandat de leur commissaire à l'issue de la période maximale autorisée pour ces entités (neuf ans en Belgique).

de mate dat het slechts betrekking heeft op een beperkt aantal commissarismandaten (van ten minste 45.000 € per jaar) en het voor zich spreekt dat een commissarismandaat niet kan worden opgesplitst.

De rechtspraak zal waarschijnlijk in de toekomst de draagwijdte van het beginsel in België verder uitwerken en bepalen of de beoogde doelstelling van de verdere openstelling van de opdrachten voor KMO's en dus voor kleine auditkantoren, is bereikt.

De openbare aanbesteding in het kader van de Europese verordening nr. 537/2014 inzake de benoeming van de wettelijke auditor in organisaties van openbaar belang

De openbare aanbesteding in de zin van artikel 17 van de Europese verordening nr. 537/2014 (hierna "auditverordening") is een *sui generis*-procedure buiten de reikwijdte van de wet inzake overheidsopdrachten van 17 juni 2016.

De auditverordening is immers enkel van toepassing op organisaties van openbaar belang, een concept dat binnenkort nader zou moeten worden bepaald in het Wetboek van vennootschappen en dat de beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen en (her)verzekeringsondernemingen, alsook de vereffeningsinstellingen en daarmee gelijkgestelde instellingen omvat.

Daarnaast wordt de procedure zoals bepaald in artikel 17 van de auditverordening in het kader van de nieuwe verplichtingen van de organisaties van openbaar belang inzake de externe rotatie van hun commissaris geplaatst. Ze dient te worden nageleefd door organisaties van openbaar belang die, in voorkomend geval, het mandaat van hun commissaris willen verlengen na afloop van de toegestane maximumtermijn voor deze entiteiten (negen jaar in België).

D'après les informations obtenues jusqu'à présent, le caractère « public » pourrait résulter par exemple de la publication sur le site internet de l'entité en question du fait que le mandat de commissaire arrive à échéance.

Le Règlement audit prévoit donc une procédure spécifique et allégée, totalement distincte de toutes les procédures de passation prévues par la directive sur les marchés publics ou la loi belge de transposition¹⁹.

En conclusion, de nombreuses questions en suspens

De nombreuses questions se posent encore, notamment au sujet de l'entrée en vigueur de la loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics, les arrêtés d'exécution devant encore être pris et le Roi fixant la date d'entrée en vigueur de la loi.

Les spécificités de la profession de réviseur d'entreprises dans le cadre de la nouvelle législation sur les marchés publics et notamment l'inadaptation du critère prix comme critère d'attribution unique aux marchés visant à désigner un commissaire pourraient être détaillées prochainement dans un outil

¹⁹ Le Règlement audit étant entré en vigueur le 17 juin 2016, dès l'entrée en vigueur de la loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics, un conflit de lois se présentera par conséquent en Belgique pour certaines entités qui sont à la fois des entités d'intérêt public et des pouvoirs adjudicateurs au sens de la loi sur les marchés publics. En application du principe « *lex specialis derogat legi generali* », le règlement audit prime sur la directive marchés publics et cette dernière, de même que la loi de transposition, ne devraient pas s'appliquer aux missions de contrôle légal des comptes dans les entités d'intérêt public tombant sous le champ d'application de la loi relative aux marchés publics. Or, il paraît particulièrement discriminatoire de prévoir une procédure d'appel d'offres allégée pour la désignation du commissaire des entités d'intérêt public, lesquelles sont généralement de grandes ou très grandes entreprises, et par ailleurs, des modes de passation plus complexes (ceux prévus par la loi relative aux marchés publics) pour les missions de contrôle légal des comptes dans toutes les sociétés, associations, entreprises qui ne sont pas des entités d'intérêt public.

Volgens de tot nog toe verkregen informatie zou het "openbaar" karakter bijvoorbeeld vervuld zijn indien het verstrijken van het commissarismaandaat wordt gepubliceerd op de website van de betrokken entiteit.

De auditverordening voorziet dus in een specifieke en vereenvoudigde procedure die volledig los staat van alle andere gunningsprocedures vastgelegd in de richtlijn inzake overheidsopdrachten of in de Belgische omzettingwet¹⁹.

Kortom: vele onbeantwoorde vragen

Er blijven nog vele vragen onbeantwoord, meer bepaald met betrekking tot de inwerkingtreding van de wet van 17 juni 2016 inzake overheidsopdrachten, de nog te nemen uitvoeringsbesluiten en de door de Koning te bepalen datum van inwerkingtreding van de wet.

De bijzonderheden van het beroep van bedrijfsrevisor in het kader van de nieuwe wetgeving inzake overheidsopdrachten, en meer bepaald het feit dat het prijs criterium als enig gunningscriterium ontoereikend is voor de opdrachten strekkende tot aanstelling van

¹⁹ Aangezien de auditverordening in werking is getreden op 17 juni 2016, na de inwerkingtreding van de wet van 17 juni 2016 inzake overheidsopdrachten, zal er bijgevolg in België een wetsconflict ontstaan voor bepaalde entiteiten die zowel organisaties van openbaar belang als aanbestedende overheden in de zin van de wet inzake overheidsopdrachten, zijn. In toepassing van het beginsel "*lex specialis derogat legi generali*" heeft de auditverordening de overhand op de richtlijn inzake overheidsopdrachten die, net zoals de omzettingwet, niet van toepassing zou mogen zijn op de wettelijke controle van de jaarrekening in organisaties van openbaar belang die vallen binnen het toepassingsgebied van de wet inzake overheidsopdrachten. Het lijkt echter bijzonder discriminerend om te voorzien enerzijds in een vereenvoudigde aanbestedingsprocedure voor de aanstelling van de commissaris van organisaties van openbaar belang, die in het algemeen grote of zeer grote ondernemingen zijn, en anderzijds in meer complexe (in de wet inzake overheidsopdrachten vastgestelde) gunningswijzen voor de wettelijke controle van de jaarrekening in alle vennootschappen, verenigingen en ondernemingen andere dan organisaties van openbaar belang.

pédagogique, de type circulaire, à destination des pouvoirs adjudicateurs. Ceci devrait permettre de fournir une aide pour l'estimation du marché, le choix du mode de passation adapté et la définition de critères d'attribution appropriés.

L'Observatoire des marchés publics de l'IRE reste également plus que jamais à l'écoute et à disposition des pouvoirs adjudicateurs et des réviseurs d'entreprises dans cette matière complexe et en constante évolution.

een commissaris, zouden binnenkort uitvoerig kunnen worden toegelicht in een didactisch hulpmiddel – zoals een omzendbrief – voor de aanbestedende overheden. Deze tool zou kunnen helpen bij het ramen van de waarde van de opdracht, het kiezen van de gunningswijze en het bepalen van geschikte gunningscriteria.

Verder blijft het Observatorium van de openbare aanbestedingen van het IBR meer dan ooit ter beschikking van de aanbestedende overheden en bedrijfsrevisoren in deze complexe en voortdurend veranderende materie.

* * *

Résumé

La loi du 17 juin 2016, publiée au *Moniteur belge* du 14 juillet 2016, relative aux marchés publics vise à transposer à la fois la directive 2014/24/UE concernant la passation des marchés publics dans les secteurs classiques et la directive 2014/25/UE relative aux marchés publics passés dans les secteurs spéciaux (eau, énergie, transports et services postaux), chacune datée du 26 février 2014.

Dans la première partie de la présente contribution, Yves LIBERT, Inspecteur générale de Finances et membre de la Commission fédérale des marchés publics, présente les principales nouveautés de la nouvelle loi sur les marchés publics, notamment :

- l'abandon des concepts d'« adjudication » et d'« appel d'offres » ;
- le principe général d'attribution du marché public à l'offre économiquement la plus avantageuse, fondé soit sur le meilleur rapport qualité/prix, soit sur le prix, soit sur le coût selon une approche fondée sur le rapport coût/efficacité ;
- de nouvelles exclusions spécifiques telles que certains marchés de services juridiques ;
- l'introduction des exceptions « *in house* » et de coopération entre services publics ; et
- la fixation d'un nouveau plafond (30.000 €, HTVA) pour les marchés publics constatés par facture acceptée.

L'auteur fait ensuite une sélection des éléments positifs et négatifs de la loi.

Samenvatting

De wet van 17 juni 2016 inzake overheidsopdrachten (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 14 juli 2016) beoogt de omzetting in Belgisch recht van zowel richtlijn 2014/24/EU betreffende het plaatsen van overheidsopdrachten in de klassieke sectoren, als richtlijn 2014/25/EU betreffende het plaatsen van overheidsopdrachten in de bijzondere sectoren (water- en energievoorziening, vervoer en postdiensten), beiden van 26 februari 2014.

In het eerste deel van dit artikel wijst Yves LIBERT, Inspecteur-generaal van Financiën en lid van de federale Commissie voor de overheidsopdrachten, op de belangrijkste nieuwigheden van de nieuwe wet inzake overheidsopdrachten, meer bepaald:

- het schrappen van de begrippen "aanbesteding" en "offerteaanvraag";
- het toepassen van het algemeen beginsel van gunning van de overheidsopdracht aan de economisch meest voordelige offerte, vastgesteld op basis van hetzij de beste prijs-kwaliteitsverhouding, hetzij de prijs, hetzij de kosten, rekening houdend met de kosteneffectiviteit;
- het invoeren van nieuwe specifieke uitsluitingen zoals voor bepaalde opdrachten voor juridische diensten;
- het invoeren van "in-house"-uitsluitingen en van samenwerking tussen openbare diensten; en
- het vaststellen van een nieuw plafond (30.000 €, exclusief btw) voor de overheidsopdrachten tot stand gekomen via een aanvaarde factuur.

De auteur maakt vervolgens een selectie van de positieve en negatieve elementen van de wet.

La seconde partie, consacrée à l'impact de la nouvelle loi sur les marchés publics réservés aux réviseurs d'entreprises, est traitée par Alexia CAUWE, conseillère à l'IRE.

Outre les principales nouveautés pour le secteur de l'audit, l'attention des lecteurs est attirée sur certaines particularités des marchés publics de réviseurs d'entreprises.

La pression sur les prix, extrême dans ces marchés, conduit ainsi à une réflexion sur les critères d'attribution à prévoir dans le modèle de cahier spécial des charges de l'IRE, actuellement en révision.

L'inadaptation du critère prix comme critère d'attribution unique aux marchés visant à désigner un commissaire est également développée.

En guise de conclusion, il est référé aux nombreuses questions se posant encore, notamment au sujet de l'entrée en vigueur de la loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics, les arrêtés d'exécution devant encore être pris.

Il est également proposé de travailler à l'élaboration d'une circulaire à destination des pouvoirs adjudicateurs, fournissant une aide pour l'estimation des marchés, le choix du mode de passation adapté et la définition des critères d'attribution des marchés publics de réviseurs d'entreprises.

Het tweede deel, gewijd aan de impact op de nieuwe wet inzake overheidsopdrachten voorbehouden aan de bedrijfsrevisoren, wordt behandeld door Alexia CAUWE, adviseur bij het IBR.

Naast de belangrijkste nieuwigheden voor de auditsector, wordt de aandacht van de lezer gevestigd op bepaalde bijzondere kenmerken van overheidsopdrachten van bedrijfsrevisoren.

De voor dergelijke opdrachten extreme prijzending heeft geleid tot een debat over de gunningscriteria die dienen te worden opgenomen in het model van bijzonder bestek van het IBR, dat momenteel wordt herzien.

Verder wordt ook de ontoereikendheid van het prijs criterium als enig gunnings criterium voor de opdrachten strekkende tot aanstelling van een commissaris uiteengezet.

Bij wijze van conclusie wordt verwezen naar de nog vele onbeantwoorde vragen, meer bepaald met betrekking tot de inwerkingtreding van de wet van 17 juni 2016 inzake overheidsopdrachten en de nog te nemen uitvoeringsbesluiten.

Er wordt ook voorgesteld om een omzendbrief uit te werken voor de aanbestedende overheden als hulp bij het ramen van de waarde van de opdrachten, het kiezen van de gepaste gunningswijze en het bepalen van de gunningscriteria voor overheidsopdrachten van bedrijfsrevisoren.

Summary

The Law of 17 June 2016 concerning Public Procurement (*Wet van 17 juni 2016 inzake overheidsopdrachten/Loi du 17 juin 2016 relative aux marches publics*), published in the Belgian Official Journal (*Belgisch Staatsblad/Moniteur belge*) of 14 July 2016, aims to implement into Belgian law Directive 2014/24 /EU on public procurement in the classical sectors and Directive 2014/25/EU on public procurement in the special sectors (water, energy, transport and postal services), each dated 26 February 2014.

In the first part of this paper, Yves LIBERT, Inspector general of Finances and member of the federal public procurement Commission, presents the main innovations of the new law on public procurement, more specifically:

- the repeal of the distinction between "adjudication" (*aanbesteding/adjudication*) and "call for tender" (*offerteaanvraag/appel d'offres*);
- the general principle of awarding public contracts to the most economically advantageous tender, on the basis of the best price-quality ratio, the price or the lowest cost using a cost-effectiveness approach;
- the new specific exclusions for certain legal service contracts;
- the new exceptions relating to "in house" services and cooperation between public services; and
- the setting of a new ceiling (30,000 €, excluding VAT) for public procurement recognised by accepted invoice.

The author then mentions a number of positive and negative elements of the law.

In the second part of this paper, Alexia CAUWE, advisor at IBR-IRE deals with the impact of the new law on public contracts reserved for registered auditors.

Besides the main innovations for the audit sector, the reader's attention is drawn to certain specificities of public contracts for registered auditors.

The extreme price pressure in this context has given rise to discussions on the award criteria to be included in the model of special specifications of the IBR-IRE, which is currently under review.

The inadequacy of the price criterion as the sole award criterion for contracts regarding appointment of statutory auditors is also set out.

In conclusion, reference is made to the many remaining unanswered questions, more specifically on the entry into force of the Law of 17 June 2016 concerning Public Procurement and the implementing decrees which still have to be adopted.

It is also proposed to develop a circular for contracting authorities, providing assistance in estimating the contract value, choosing the adapted procurement method and defining the award criteria for public contracts for registered auditors.

RELATED SHAREHOLDERS TRANSACTIONS AND THE SHAREHOLDER RIGHTS PROPOSAL: A PLEA FOR AUDITOR AND AUDIT COMMITTEE INVOLVEMENT*

CHRISTOPH VAN DER ELST

Professor Tilburg and Gent University



Introduction

Related party transactions are common practice in business. According to OECD research, the majority of the large businesses reported their involvement in significant related party transactions¹. These transactions are often considered to be suspicious because the impartiality of the party that acts in name and behalf of the company is undermined due to its direct or indirect self-interest. While many of these transactions can be beneficial to the company, the risk of opportunistic behaviour in these transactions is considered (too) significant to be left uncontrolled. Consequently many countries developed specific procedures to mitigate the negative consequences of a related party transaction.

Most of these rules look after the behaviour of directors in related party transactions, less common are the regulatory limitations of transactions with the shareholders of the company. In Europe these transactions should be disclosed in the financial statements of the company. In its proposal for a new shareholder

rights directive the European Commission wants to further reduce the conflict of interest risks of these transactions and have the transactions approved by disinterested parties. Whatever the final directive will provide, the process for related party transactions will significantly change. In this paper I provide an assessment of the current reporting of shareholder transactions by European companies and find that the system does not allow the assessment of the fairness of the transaction for the company. However, I doubt that the new European proposal will provide a more efficient and harmonized approach of related party transactions in Europe. I provide an alternative mechanism that can help to reduce the likelihood that a company enters into detrimental transactions.

This article proceeds as follows. First, I address the current European disclosure regime for related party transactions. Then I study the reporting of shareholder transactions with 200 smaller European companies and find that reporting significantly differs between companies and transparency is often not obtained. Next section briefly studies how the current proposal of the shareholder directive want to mitigate the conflicts of interests in related party transactions. Thereafter, I evaluate the proposal and provide an alternative mechanism. The final section contains my conclusion.

* This article is a short version of the book chapter "The Duties of Significant Shareholders in Transactions with the Company" in H. BIRKMOSE (ed.), *Shareholders' Duties in Europe*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2016, in press.

1 OECD, *Related Party Transactions and Minority Shareholder Rights*, OECD Publishing, 31 (2012).

The Current European Context of Related Party Transactions (IAS 24)

While many of the European Members states follow the route of a procedure of disclosure in combination with a corporate decision process, like it is the case in Belgium, excluding the conflicted director or, less intense, shareholders, the European legislation is more limited. Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council² states that the consolidated financial statements of listed EU companies must be presented according to the International Financial Reporting Standards (International Accounting Standards) of which International Accounting Standard 24 (IAS 24), addresses the disclosure rules of related party transactions. The current edition of the standard was issued in 2009 and endorsed by the European Commission in Commission Regulation (EC) No 632/2010³. After this enactment came into force, the two (fourth and seventh) accounting directives are amended aligning the disclosure requirements for related party transactions with these financial reporting standards.

IAS 24 provides a disclosure regime of related party relationships. A related party includes – but is not limited to – persons and close members of that person’s family that has (joint) control over the company or has a significant influence over the company. The standard further identifies what *control* is as well as what comprises *significant influence*.

When shareholders are controlling the company or have a significant influence in the company, the company is required to disclose in the notes to the financial statements the nature of the relationship as well as “information

about those transactions and outstanding balances, including commitments, necessary for users to understand the potential effect of the relationship on the financial statements”. “This information should include at least (a) the amount of the transactions; (b) the amount of outstanding balances, including commitments, and: (i) their terms and conditions, including whether they are secured, and the nature of the consideration to be provided in settlement; and (ii) details of any guarantees given or received; (c) provisions for doubtful debts related to the amount of outstanding balances; and (d) the expense recognised during the period in respect of bad or doubtful debts due from related parties.”

IAS 24 offers significant discretionary power to the reporting company as it can take into account, for determining the level of detail in reporting these transactions, the closeness of the related party relationship as well as other factors in establishing the level of significance of the transaction. Overall, while the reporting standard requires the disclosure of related party transactions, it is far from certain that third parties will be duly informed on the exact nature, size and effect of the related party transactions when the company limits its reporting to the strict minimum level of compliance with IAS 24, as we will illustrate in the next section.

Reporting under IAS 24: Shareholder Transactions with the Company

A. IAS 24 Reporting by Stoxx Europe Small 200 Companies

In this section, I report the findings of my study of the disclosures of shareholder’s transactions with a company of the Stoxx Europe Small 200 Index. This index is composed of 200 smaller capitalisation companies in Europe and is derived from the larger Stoxx Europe 600 Index. It is more likely that among the smaller listed companies there are more blockholders and hence more related party transactions take place between these shareholders and the company. Of each company I downloaded the

² Regulation (EC) N° 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, O.J. L. 243 of Sep. 11, 2002.

³ Commission Regulation (EC) N° 632/2010 of 19 July 2010 amending Regulation (EC) N° 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) N° 1606/2002 of the European Parliament and of the Council as regards International Accounting Standard (IAS) 24 and International Financial Reporting Standard (IFRS) 8 (Text with EEA relevance), O.J. L. 186/1 of Jul. 20, 2010.

2014 financial report including the consolidated financial statement and studied the section on related party transactions.

While almost all companies disclosed related party transactions, the majority of the cases of the exhibited transactions involved directly or indirectly director related transactions. Less than one out of three companies (28,5 per cent) divulged specific shareholder related transactions. Indeed, often directors are controlling large voting blocks of a company through another legal entity or – at least – represent that shareholder. Of the companies communicating specific shareholder related transactions, close to half of the companies have a controlling shareholder, another third of the companies have a controlling blockholder of 30 to 50 per cent, significantly different from the overall composition of the Stoxx Europe Small 200 Index.

In our further analysis I only focused on the notes to the accounts regarding IAS 24 of companies of which shareholder related transactions are separately unveiled.

B. Types of Shareholder Transactions

Companies report a wide variety of transactions with their major shareholders. However the reporting takes place through different methods. First, some companies provide an overview of the financial considerations related to the shareholder transactions. Glanbia provides an illustrative example of this approach (Table 1). The company's minority controlling shareholder is Glanbia Co-Operative Society Ltd. The company entered into sales and purchases for relatively small amounts and had at year end a claim of 192.000 euro.

Table 1: Transactions between Glanbia and Glanbia Co-operative Society Limited

	Group € 000
Sales of services	511
Purchases of services	290
Year-end balances - Receivables	192
receivables are due two months after the date of sale	
receivables are unsecured in nature	
sales and purchases carried out under normal commercial terms and conditions	

Source: Glanbia, *Annual Report 2014*, p. 184-185

Other companies consolidate all transactions that took place with the related shareholder and disclose only the non-eliminated considerations on consolidated level. Gamesa, a company that Iberdrola S.A. controls, provides an example of this type of reporting (see Table 2). The Iberdrola group is a major supplier of Gamesa. The second and the third column of Table 2 – receivables and payables – are extracted from the balance sheet of Gamesa, while the fourth and fifth column – services rendered

and services received – are part of the income statement of Gamesa. At the end of the year the trade liabilities vis-à-vis the parent group accounted for 12 per cent of the total current trade liabilities and 11 per cent of the revenues came from sales and services Gamesa delivered to the group Iberdrola. As the numbers are only limited to non-eliminated transactions the real dependence on Iberdrola can be expected to be significantly higher.

Table 2: Transactions and Balance Sheet Results of Gamesa related to Iberdrola

	in € 000			
	Receivables	Balances Payables	Sales and services rendered	Services received
Iberdrola SA and subsidiaries	50351	209508	313312	5519

Source: Gamesa, *Annual Report 2014*, p. 148

Another approach can be found in the report of BPost, the Belgian postal offices company. The Belgian government holds a controlling voting block in the company and BPost offers a wide variety of services to the government. It summarizes its relationship with the government in the report by referring to the sales of 17 per cent that flow from services to the government as customer⁴.

Further, while many companies explicitly state that all transactions take place at arm's length, some companies report the conditions of the transactions with the shareholders. Auto Trader Group made additional loans to its two largest shareholders. These loans are unsecured, non-interest bearing and repayable on demand. No information is available as to the interest of the company for providing these loans to the shareholder.

Other companies extensively report on the different transactions between the company and its significant or controlling shareholder. An example of this type of reporting can be found in the annual report of the Norwegian company Seadrill (Figure 1)⁵. With the subsidiaries of the associated company Ship Finance, Seadrill entered into different sale and lease back operations (1.). The operations are structured in such a way that the company consolidates the entities that control the vessels. The total lease costs are considerable and add up to \$300 million. This operation goes hand in hand with charter contracts (4.). There is no information disclosed as to the strategic interest of the company for entering in this type of transaction

and neither regarding the conditions (at arm's length) of the operations.

At the penultimate day of the accounting period the company acquired one of the companies controlling one of the vessels from Ship Finance accompanied with the "purchase" of the outstanding loan of \$97 million (2. and 3.). The price "for the shares and for the loan" amounted to \$111 million. Again, any information on the arm's length of the transactions is missing. In 2013 a variable interest entity of NADL sold the "West Linus" to a subsidiary of Ship Finance and chartered it back from this subsidiary for a term of 15 years (5. and 6.). The transaction consideration of \$600 million reflected the market value. The transaction was accompanied with a loan agreement between Ship Finance and its subsidiary of \$195 million but reduced to \$125 million, an amount reported as long term debt in the consolidated balance sheet of Seadrill. Finally, Frontline, a subsidiary of Hemen, the significant shareholder of Seadrill provided management and administration services.

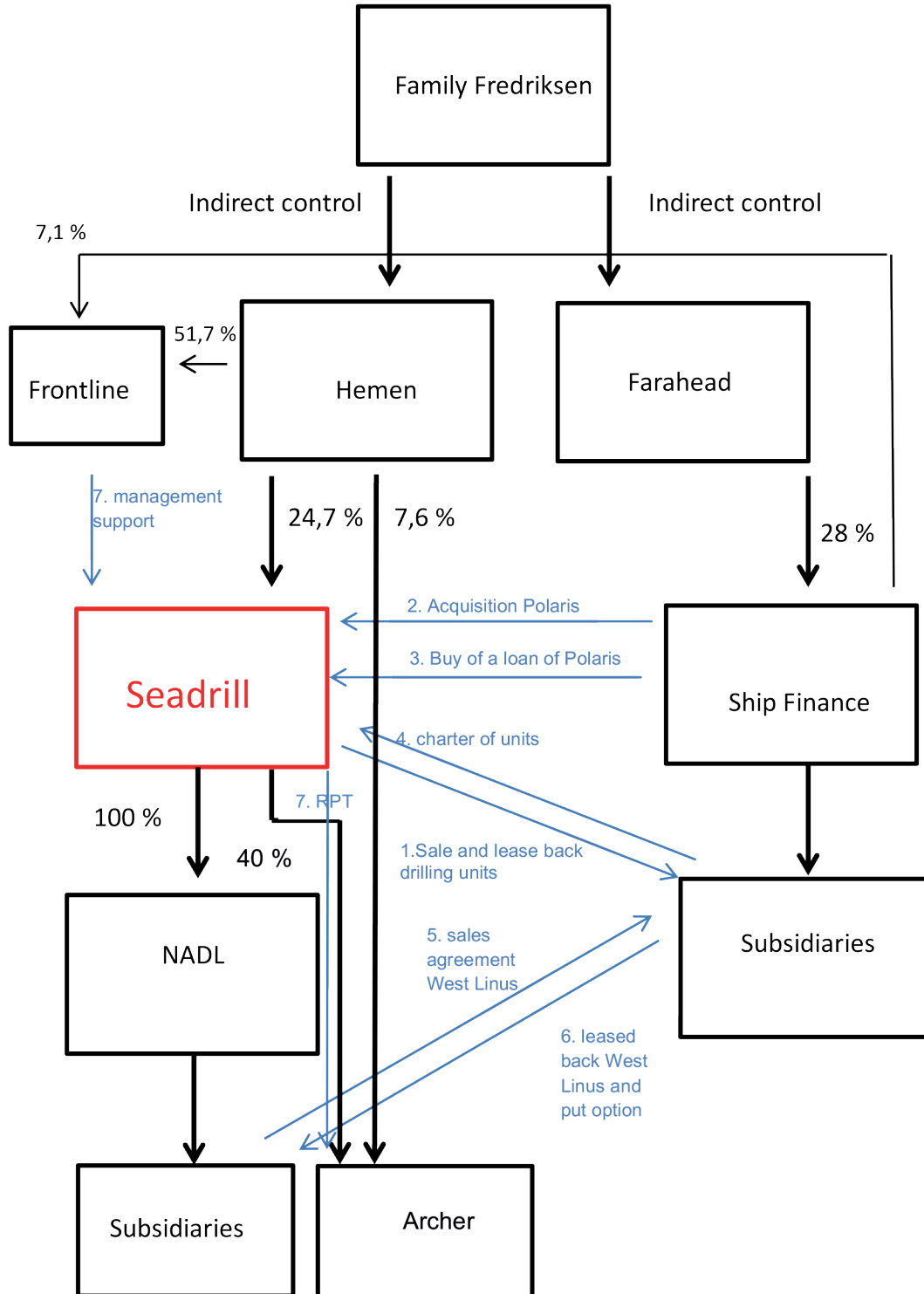
Next to these transactions, Seadrill entered in related party transaction with Archer, an associated company in which it holds an equity interest of 40 per cent (7.) and with Metrogas for which I could not identify in the report which relationship exists between this company and Seadrill.

Overall, our finding is that the information that companies disclose regarding its transactions with the shareholders do generally not allow to assess whether all transactions took place at arm's length, let alone whether the transactions are fair to the company and in the company's interest.

⁴ BPost, *Annual Report 2014*, p. 86.

⁵ Seadrill has its headquarters in London and is also listed at the NYSE.

Figure 1: Reported Related Party Transactions of Seadrill (2014)



Source: based on chapter on related party transaction in the annual report of Seadrill and Ship Finance 2014

Current European Commission's View on Related Party Transactions

At the European level, the European Commission opined that the disclosure requirements in IAS 24 and the national rules, for listed companies, are not sufficient for addressing appropriately the potential conflicts of interests that result from these transactions. The Commission addresses this issue in the proposal for a new shareholder rights directive. In the original proposal of the Commission of April 2014, the company must not only announce transactions with related parties that represent more than 1 % of their assets accompanied with an assessment report of a third party, but also invite the non-interested shareholders to vote on these transactions with related parties representing more than 5 % of the companies' assets or transactions which can have a significant impact on profits or turnover. These transactions can only be concluded under the condition of a future shareholder approval or the company can only enter in this agreement after the approval has been granted. The proposal heavily relied on the statement of the European Corporate Governance Forum on related party transaction of 2011 which provided a similar approach and according thresholds⁶.

This approach is criticized⁷ and in the meantime the pending proposal changed the approval approach. Under the European's Parliament approved proposal of 8 July 2015, the Member States can have the non-interested shareholders approve the material transactions with related parties but can also make use of procedures involving the administrative or supervisory body "in accordance with procedures which prevent a related party from taking advantage of its position and provide adequate protection for the interests of the company and of shareholders

which are not related parties, including minority shareholders."⁸. Exceptions are provided for transactions with wholly owned subsidiaries and transactions in the ordinary course of business concluded on normal market terms.

When the general meeting of shareholders is invited to vote on the transaction(s), the conflicted shareholder shall be excluded from the voting. Next, Member States can opt for allowing the conflicted shareholder to participate in the vote if there are adequate safeguards to protect the interests of the other shareholders. While the proposal only protects the interests of the other shareholders (and hence not these of the company itself), these safeguards must guarantee that the transaction will not be approved if the majority of the non-conflicted shareholders oppose the transaction or the opinion of the majority of the independent board members is opposing. If the Member States have opted for the approval by the administrative or the supervisory board, the representatives of the related party or the related party (*i.e.* the shareholder) must be excluded from preparing the report accompanying the announcement of the material transaction.

At the moment of writing, the Directive is not yet approved and it is more than likely that major modifications will change the current proposal. Hence I do not address the specificities of the current proposal but provide next a number of general considerations and observations that partially follow from our findings of the disclosure of related party transactions as well as an alternative system to mitigate related party transactions with negative effects.

6 For the statement of the ECGF see http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/ecgforum/ecgf_related_party_transactions_en.pdf, last accessed 1 March 2016.

7 LUCA ENRIQUES, *Related Party Transactions: Policy Options and Real-World Challenges (with a Critique of the European Commission Proposal)*, European Business Organisation Law Review, 16, 27-31 (2015).

8 Article 9c (2), Amendments adopted by the European Parliament on 8 July 2015 on the proposal for a directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2007/36/EC as regards the encouragement of long-term shareholder engagement and Directive 2013/34/EU as regards certain elements of the corporate governance statement (COM(2014)0213 – C7-0147/2014 – 2014/0121(COD)), <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0257+0+DOC+XML+V0//EN>, last accessed 25 February 2016.

An Alternative Procedure for addressing Related Party Transactions

There are no convincing arguments to forbid related party transactions overall. It would also be very difficult to comply with this kind of prohibition and enforce every breach. However, there is sufficient evidence that leaving related party transactions unregulated can open doors for expropriation.

The European Commission opines that this problem can be addressed with a regulatory framework combining a disclosure regime and an approval mechanism. Disinterested parties must approve the transaction. However, in case the shareholders are assigned with this task, there seems to be a lack of information which can be considered pivotal for the decision process. The nature of the transaction, the amount of the transaction and the name of the related party must be provided as well as other information necessary to assess the economic fairness of the transaction. As the transaction will predominantly be part of the operational business of the company, the shareholders should also be informed on the (operational) usefulness for the company, so as to allow the shareholders to provide an informed vote⁹. This information should not be provided according to the current proposal.

I suggest to simplify the proposal significantly and make use of the external auditor for assessing the related party transaction and of the audit committee for the approval of the transaction.

The current disclosure system and the proposed system do insufficiently distinguish the transactions that take place in the group downstream which can shift assets or revenues to another party without an effect on the

group's position and the transactions that take place between a company with an "external" related party, increasing the likelihood of "tunnelling" and other adverse behaviour. The current reported accounting information is barely sufficient for third parties to assess the importance of the transactions for companies, let alone the assessment of the interests of the transactions for corporate performance. The aforementioned example of Seadrill (figure 1), can illustrate the different types of transactions between related parties. Transactions between 1) Seadrill and NADL or subsidiaries of NADL, 2) between Seadrill and other (not-fully owned) subsidiaries, between 3) NADL and its subsidiaries, 4) between Seadrill and Hemen, 5) between Seadrill and Archer, 6) between Seadrill and Ship Finance or its subsidiaries and 7) between Seadrill's subsidiaries and Ship Finance or its subsidiaries can all have a different positive or negative effect on the position of Seadrill. These examples already set aside corporate opportunities in the group controlled by the Family FREDRIKSEN which are not necessarily known by the company Seadrill or any of its other minority shareholders. While transactions under 1) and 3) and in a lesser degree 2) primarily can affect the position of creditors of the involved companies and unlikely that of the minority shareholders of Seadrill, the other transactions can negatively affect the results of the company and shift advantages to the related party and similarly the corporate opportunity if passed on to another company, or can deprive the company of future business. There can be valid reasons for entering into many different kinds of related party transactions or for having the opportunity developed by another party. However, the current accounting rules leave ample room for any kind of assessment reporting, triggering suspicion over efficiency. The proposal for a new regulated party transaction procedure excludes the first type of transactions from the reporting and approval requirements, which lowers the administrative red tape. It will partially address the related party transactions under 2), 3) 4), 5) and 6) as transactions between the company

⁹ This information is less necessary to be provided explicitly for the other approval bodies of which it must be assumed that they are well informed on the operational activities and business lines of the company.

and a related party. However, many of the other transactions will be excluded too as the proposal only envisages material transactions between the listed company and its related parties and not between related parties mutually. Consequently, when controlling shareholders want to expropriate assets of the company, it is more than likely that the transaction will be wrapped up in a transaction that is not submitted to the new legislation. More generally, some scholars argue that related party transactions between group members are less “visible” than transactions with the directors and the officers¹⁰. In short, I do not think the proposal can curb detrimental related party transactions. I believe that an alternative approach with a specific control by the external auditor can simplify the process but at the same time be more efficient and effective.

Currently, the auditor must control the related party transactions, both those reported in the accounts as well as those that are not reported for rendering his opinion of the financial statements of the company. Therefore the external auditor should already have obtained a reasonable amount of information regarding related party transactions. This control must allow the external auditor to “obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error.”¹¹. This work can be further extended to include an assessment of the fair and reasonableness of the transaction to be provided in the report that the proposal is envisaging. Currently, the audit must not include this kind fairness assessment. An “unfair” transaction, duly reported in the financial statements, does not affect the true and fair view of the financial statement and the latter is still “free from misstatement”. However,

it is not illogical to provide the external auditor with this assurance task as in some member states he is already responsible for a comparable task, *i.e.* controlling contributions in kind of a capital increase (Article 602 Belgian Companies Code). This kind of control does not impede the independence of the auditor. I therefore argue that auditors are both appropriately equipped and adequately positioned for assessing the fairness of the transactions.

Under the Audit Regulation (EU) N° 537/2014 and Audit Directive 2014/56/EC¹², the audit committee of the company is provided with specific duties both regarding the audit of the financial statement as well as regarding the work of the external auditor. The audit committee must monitor the (performance of the) statutory audit of the annual and consolidated financial statements. Consequently, the audit committee is familiar with the work of the auditor. As the committee is composed of board members, it is also familiar with the operational activities of the company and can efficiently evaluate the transaction before providing or rejecting the approval. The composition of the audit committee can guarantee the independence of the members as to the transaction submitted for approval. Directive 2014/56/EC identifies the audit committee as a subcommittee of the (supervisory) board, composed solely of non-executive directors and the majority of the members must be independent. Furthermore, at least one member of the audit committee must be competent in accounting and/or auditing and the committee members as a whole must have competence relevant to the sector in which the audited entity is operating¹³. The Directive 2014/56/EC provides in a number of exceptions regarding the establishment

10 Klaus HOPT, *Groups of Companies*. In Jeffrey GORDON and Georg RINGE, *Oxford Handbook of Corporate Law and Governance*, chapter 25, p. 14-15 (Oxford University Press, in press 2016).

11 International Auditing and Assurance Standards Board, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, Vol. I, p. 76 (IFAC, New York, 2014).

12 Regulation (EU) N° 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 Apr. 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC, O.J. L. 158/77 of May 27 2014; Directive 2014/56/EC of the European Parliament and of the Council of 16 Apr. 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, O.J. L. 158/196 of May 27 2014.

13 Article 39 of the amended Directive 2006/43/EC.

of the committee or the composition of the committee. Some of these exceptions as well as the condition that only the majority of members of the audit committee must be independent, can impede the goals of the proposal preventing the approval of the transaction by unrelated parties and/or representatives. This hurdle can be mitigated with the requirement that an audit committee can only serve as the approving body for related party transactions if the condition of independence vis-à-vis the transaction is complied with.

The audit opinion of the external auditor is made publicly available. It can contain a provision whereby the external auditor explicitly confirms that he has investigated the related party transactions in accordance with the legal requirements and can confirm that the related party transactions have taken place in accordance with the legal requirements. This information can comfort the shareholders and the investors. This type of reporting is already provided in the Czech Republic as well as in Belgium.

Finally, there must also be provided a duty of the large shareholder for the disclosure of the aimed related party transaction. In the current version of the European accounting legislation as well as in the proposals for a new shareholder rights directive any active role for the significant shareholder is denied. It is the responsibility of the board for complying with the accounting legislation and, if the general meeting is invited to vote on the related party transaction, the significant shareholder should – in principle – refrain from voting. It is in my opinion logic that there is an active duty for the significant shareholder (as a related party) to inform the board of directors (and consequently the audit committee) of the aimed related party transaction. It is obvious that in many cases this information duty is superfluous as the board of directors is closely related to the significant shareholder, but there are situations where the board is not necessarily aware that the transaction is with a related party. It can

be the case when the company enters into a transaction with another (overseas) company that shortly before had been acquired by the parent of the company. An analogous disclosure duty of the significant shareholder like the existing disclosure duty for board members entering in related party transactions with the listed company is reasonable. I will leave it open for further discussion whether this shareholder disclosure duty should be extended to some of the corporate opportunities that the shareholder discovers but has the opportunity exploited by another entity.

Conclusion

According to the accounting rules, companies must provide in a (financial) summarized overview of related party transactions, among which are transactions with shareholders. Our study has shown that transactions with large shareholders are common and a significant number of these transactions are material compared to the size of the company. I also found that the reporting standards are not in accordance with the information that is necessary to assess whether the potential conflicts of interests are mitigated.

In its proposal to revise the shareholder rights directive, the European Commission provides – in its current version – in a process of disclosure of the transaction, the assessment of the fairness of the transaction for the company and its minority shareholders by an independent body and an approval by the (supervisory) board and/or the shareholders. This process, with many opt-ins and opt-outs, will more than likely not result in a further harmonisation of a business phenomenon that, at least from a regulatory perspective, deserves a common procedure, overcoming the major concerns of the capital market regarding conflicts of interest.

Therefore I suggest involving the external auditor and the audit committee. The external auditor must be independent and its audit duties

already include the control over the related party transactions. Consequently, the audit duties can be broadened as to include the reasonable assurance that the envisaged related party transactions are economic fair transactions. Further the audit committee, composed of non-executive and in majority independent directors, must be established in public interest entities with a duty to monitor *i.a.* the performance of the work of the auditor. Consequently, it can

(and already partially does) include the work of the auditor regarding related party transactions. The audit committee can serve as the body that approves the related party transaction. Every year the auditor can provide in his report the results of his assessment of the fairness of the related party transactions. I am of the opinion that this procedure is less burdensome and can help to mitigate the conflicts of interests in related party transactions.

Samenvatting

Overeenkomstig IAS 24 moeten ondernemingen een (financieel) beknopt overzicht verstrekken van de transacties met verbonden partijen, waaronder transacties met aandeelhouders. Uit onze analyse van de jaarrekeningen 2014 van de *STOXX Europe small 200 companies* (index "kleinste" 200 ondernemingen) blijkt dat transacties met grote aandeelhouders gebruikelijk zijn. Verder stelden we vast dat de huidige verslaggevingsstandaard niet kan worden gebruikt voor het beoordelen van potentiële belangenconflicten en van de wijze waarop ze worden beperkt. Het huidige voorstel tot herziening van de richtlijn betreffende aandeelhoudersrechten zal meer dan waarschijnlijk de belangrijkste bezwaren van de kapitaalmarkt inzake belangenconflicten binnen ondernemingen niet kunnen wegnemen.

Ik stel voor om in dit verband de externe auditor en het auditcomité in te schakelen. De taken van de externe auditor kunnen worden uitgebreid tot het verstrekken van redelijke zekerheid over de mate waarin de voorgenomen transacties met verbonden partijen eerlijke economische transacties zijn. Verder kunnen de toezichtstaken van het auditcomité ook worden uitgebreid tot de werkzaamheden van de auditor met betrekking tot transacties met verbonden partijen. Het auditcomité kan fungeren als goedkeuringsorgaan voor transacties met verbonden partijen. Deze procedure kan helpen om belangenconflicten in transacties met verbonden partijen te beperken.

Résumé

Conformément à la norme IAS 24, les entreprises doivent fournir un bref aperçu (financier) des transactions avec des parties liées, dont les transactions avec les actionnaires. Notre analyse des rapports annuels 2014 du *STOXX Europe small 200 companies* (indice des 200 « petites » entreprises) montre que les transactions avec les grands actionnaires sont courantes. Nous avons également constaté que l'actuelle norme d'information financière ne permet pas d'évaluer des conflits d'intérêt potentiels et la façon dont ils sont atténués. Il est plus que probable que la proposition de directive actuelle sur les droits des actionnaires ne saura remédier aux préoccupations majeures du marché des capitaux en ce qui concerne les conflits d'intérêt au sein des entreprises.

A cet égard, je suggère de faire appel à l'auditeur externe et au comité d'audit. Les tâches de l'auditeur externe peuvent être élargies pour fournir l'assurance raisonnable que les transactions avec des parties liées envisagées sont des transactions économiques équitables. En outre, les tâches de surveillance du comité d'audit peuvent comprendre les travaux de l'auditeur concernant les transactions avec des parties liées. Le comité d'audit peut servir d'organe d'approbation des transactions avec des parties liées. Cette procédure peut aider à atténuer les conflits d'intérêt dans les transactions avec des parties liées.

PERIODIEKE INFORMATIE IFRS – JANUARI 2016 TOT JUNI 2016

INFORMATIONS PÉRIODIQUES IFRS – JANVIER 2016 À JUIN 2016

THOMAS CARLIER

Deloitte Brussels IFRS Centre of Excellence



FOUAD ELOUCH

Deloitte Brussels IFRS Centre of Excellence



VÉRONIQUE WEETS

*FSMA Dienst boekhoudkundige en financiële aangelegenheden
FSMA Service des Affaires comptables et financières*



Meer dan 10 jaar na het opstarten van het project heeft het IASB in januari 2016 de nieuwe standaard IFRS 16 met betrekking tot lease-overeenkomsten gefinaliseerd. Deze standaard vervangt de huidige standaard IAS 17 en de daarmee gepaard gaande interpretaties. Op voorwaarde van de goedkeuring op Europees

Plus d'une décennie après l'initiation du projet, l'IASB a finalisé en janvier 2016 la nouvelle norme IFRS 16 sur les contrats de location, remplaçant ainsi la norme IAS 17 et les interprétations associées. Entrant en vigueur sur l'exercice 2019 moyennant son adoption au niveau européen, la nouvelle norme impose de constater

niveau vereist de nieuwe standaard met ingang van het boekjaar 2019 het systematisch opnemen van de rechten en verbintenissen verbonden aan leaseovereenkomsten in het overzicht van de financiële positie van de lessee, behalve uitzonderingen voor kortetermijnleases (minder dan 1 jaar) of activa met een lage waarde. In principe retrospectief van toepassing zal IFRS 16 effecten creëren die buiten het boekhoudkundig kader gaan. We denken onder meer aan prestatie-indicatoren, zoals EBITDA, de gevolgen op verloningsystemen (bonus), het respecteren van bankcovenanten als gevolg van de toename van de schuldgraad, de informaticasystemen voor het verzamelen en verwerken van de gegevens nodig voor het verwerken van de leaseovereenkomsten op de balans, de beslissing tussen aankoop en huur, enz.

Verder heeft het IASB in de loop van het eerste semester van 2016 verschillende aanpassingen aan standaarden gepubliceerd, waarvan de gevolgen veel beperkter zijn.

IASB

1. 13/01/2016: Nieuwe standaard over leaseovereenkomsten (IFRS 16)

Het IASB heeft IFRS 16 – *Leaseovereenkomsten* gepubliceerd. Deze standaard vervangt IAS 17 – *Leaseovereenkomsten*, IFRIC 4 – *Vaststelling of een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat*, SIC 15 – *Operationele leases – Incentives* en SIC 27 – *Evaluatie van de economische realiteit van transacties in de juridische vorm van een leaseovereenkomst* en is van toepassing vanaf 1 januari 2019. Vervroegde toepassing is toegelaten indien IFRS 15 – *Opbrengsten uit contracten met klanten* ook wordt toegepast.

De standaard is het gevolg van een convergentieproject opgezet door het IASB en het FASB, de Amerikaanse regelgever en geeft een antwoord op bezorgdheden van gebruikers in verband met:

systématiquement dans le bilan du preneur les droits et engagements résultant de l'ensemble des contrats de location, sauf exceptions pour les locations de courte durée (moins d'un an) ou portant sur des actifs non significatifs. D'application rétrospective par principe, la norme IFRS 16 va produire des effets qui vont bien au-delà des aspects comptables. On pense notamment aux indicateurs de performance tels que l'EBITDA et aux conséquences sur les systèmes d'intéressement aux résultats (bonus), au respect des covenants bancaires suite notamment à l'augmentation du niveau des dettes, aux systèmes d'information afin de collecter et traiter la quantité de données nécessaires, aux décisions achat/location, etc.

L'IASB a également finalisé au cours du premier semestre 2016 plusieurs amendements dont la portée est bien plus limitée.

IASB

1. 13/01/2016 : Publication de la nouvelle norme sur les contrats de location (IFRS 16)

L'IASB a publié la nouvelle norme IFRS 16 – *Contrats de location* qui remplace IAS 17 – *Contrats de location*, IFRIC 4 – *Déterminer si un accord contient un contrat de location*, SIC 15 – *Avantages dans les contrats de location simple* et SIC 27 – *Evaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location*.

La norme est l'aboutissement d'un projet de convergence mis sur pied par l'IASB et le FASB, le normalisateur américain, qui vise à répondre aux préoccupations soulevées par les utilisateurs des états financiers concernant :

- beperkte vergelijkbaarheid van de jaarrekeningen als gevolg van de significant verschillende benadering van operationele en financiële leaseovereenkomsten; en
 - beperkte informatieverschaffing over operationele leaseovereenkomsten en over de risico's die verbonden zijn met deze contracten.
- la faible comparabilité des états financiers en raison de la comptabilisation radicalement différente appliquée aux contrats de location simple et aux contrats de location-financement ; et
 - les informations limitées qui sont fournies sur les contrats de location simple et sur l'exposition des entités aux risques émanant de ces contrats.

Toepassingsgebied

De standaard is van toepassing op alle leaseovereenkomsten, inclusief de gebruiksrechten in het kader van onderverhuring, met uitzondering van specifieke contracten die onder het toepassingsgebied van andere standaarden vallen zoals:

- leaseovereenkomsten voor de exploratie of het gebruik van uitputbare hulpbronnen;
- concessieovereenkomsten;
- licenties met betrekking tot intellectuele eigendommen voor de lessors; en
- voor lessees, leaseovereenkomsten met betrekking tot biologische activa en rechten aangehouden in het kader van licentieovereenkomsten die onder het toepassingsgebied van IAS 38 – *Immateriële activa* vallen. Verder hebben lessees de mogelijkheid om IFRS 16 toe te passen op leaseovereenkomsten die betrekking hebben op andere immateriële activa.

Bovendien mag een lessee er als uitzonderingsregel voor kiezen om de leasebetalingen in verband met volgende leaseovereenkomsten in kosten op te nemen via een lineaire methode (wat overeenkomt met de verwerking van operationele leases volgens IAS 17) of een andere systematische methode:

- leaseovereenkomsten met een leaseperiode van 12 maanden of

Champ d'application

La nouvelle norme s'applique à tous les contrats de location, y compris les contrats de location de droits d'utilisation d'un actif dans le cadre d'une sous-location, à l'exception de contrats spécifiques entrant dans le champ d'application d'autres normes, notamment :

- les contrats de location portant sur la prospection ou l'utilisation de ressources non renouvelables ;
- les contrats de concession de services ;
- pour les bailleurs, les licences de propriété intellectuelle ; et
- pour les preneurs, les contrats de location liés aux actifs biologiques ainsi que les droits détenus dans le cadre d'accords de licence entrant dans le champ d'application de la norme IAS 38 – *Immobilisations incorporelles*. Les preneurs ont également l'option d'appliquer IFRS 16 aux contrats de location portant sur d'autres immobilisations incorporelles.

Par ailleurs, sous un régime d'exception, un preneur peut choisir de comptabiliser en charges les paiements locatifs selon la méthode linéaire sur toute la durée du contrat de location (ce qui correspond au traitement des locations simples sous la norme IAS 17) ou selon une autre méthode systématique pour les deux types de contrats de location suivants :

- les contrats ayant une durée de 12 mois ou moins – et qui ne contiennent

- minder – en die geen aankoopoptie omvatten – deze keuze wordt gemaakt per categorie van onderliggend actief; en
- lease-overeenkomsten waarvoor het onderliggend actief een beperkte nieuwwaarde heeft (zoals personal computers en klein bureaumaterieel) – deze keuze wordt gemaakt per contract.

- aucune option d'achat – ce choix est fait pour toute la catégorie d'actifs sous-jacents ; et
- les contrats pour lesquels l'actif sous-jacent a une faible valeur à neuf (comme les ordinateurs personnels ou du matériel de bureau de petite envergure) – ce choix est fait contrat par contrat.

Definitie van een leaseovereenkomst

De standaard maakt een verschil tussen dienstverleningscontracten en lease-overeenkomsten op basis van de aanwezigheid van zeggenschap door de klant over het gehuurde actief.

Een contract is, of bevat, een leaseovereenkomst indien dat contract het recht op zeggenschap over het gebruik van een geïdentificeerd actief verleent voor een bepaalde periode in ruil voor een vergoeding. Zeggenschap wordt verleend indien de klant:

- het recht heeft om het gebruik van een geïdentificeerd actief te bepalen; en
- ongeveer alle economische voordelen uit dat gebruik verkrijgt.

Verwerking van leaseovereenkomsten door de lessee

Bij de aanvang van de leaseperiode neemt de lessee een "recht op gebruik" actief en een leaseverplichting op. De aanvang van de leaseperiode is de datum waarop de lessor het onderliggend actief ter beschikking van de lessee stelt.

De leaseverplichting wordt initieel gewaardeerd tegen de nog niet betaalde leasebetalingen verdisconteerd tegen de impliciete interestvoet. Indien deze interestvoet niet betrouwbaar

Définition d'un contrat de location

La norme vise à distinguer un contrat de location d'un contrat de service selon que le client soit ou non capable de contrôler l'actif loué.

Un contrat est, ou contient, un contrat de location s'il confère au client le droit de contrôler l'utilisation de l'actif identifié pour une certaine période en échange d'une contrepartie. On considère que le contrôle existe si le client a :

- le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques tirés de l'utilisation d'un actif identifié ; et
- le droit de décider de l'utilisation de cet actif.

Comptabilisation des contrats de location par les preneurs

Au début de la période de location, un preneur comptabilise un actif au titre du droit d'utilisation et une dette de location. La date de début de la période de location est définie par la norme comme la date à laquelle un bailleur met l'actif sous-jacent à la disposition d'un preneur.

La dette de location est évaluée à la valeur actualisée des paiements de loyers qui n'ont pas encore été versés. La valeur actualisée des paiements de loyers doit être calculée à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de location

kan bepaald worden, moet de incrementele interestvoet van de lessee gebruikt worden.

Het "recht op gebruik" actief wordt gewaardeerd aan kostprijs, bestaande uit:

- het initiële bedrag van de leaseverplichting;
- de bedragen die vooraf of bij de start van de leaseperiode werden betaald;
- de direct toewijsbare kosten; en
- een schatting van de te betalen ontmantelings- en restauratiekosten met betrekking tot het herstellen van het gebruikte actief in zijn originele staat in overeenstemming met de contractvoorwaarden.

Hierna moet de entiteit het "recht op gebruik" actief verwerken volgens het kostprijsmodel, tenzij het reële-waardemodel in overeenstemming met IAS 40 – *Vastgoedbeleggingen*, of het herwaarderingsmodel in overeenstemming met IAS 16 – *Materiële vaste activa* wordt gebruikt.

De leaseverplichting wordt:

- verhoogd met interestlasten op de leaseverplichting;
- verminderd met de leasebetalingen; en
- geherwaardeerd indien een nieuwe schatting nodig is of indien de leaseovereenkomst wordt gewijzigd.

Een nieuwe schatting van de leaseverplichting is nodig in geval van:

s'il est possible de déterminer facilement ce taux. Sinon, le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal.

L'actif au titre du droit d'utilisation est évalué au coût, comprenant :

- le montant initial de la dette de location ;
- le cas échéant, les paiements de loyers versés à la date de début de la période de location ou avant cette date ;
- le cas échéant, les coûts directs initiaux engagés par le preneur ; et
- le cas échéant, une estimation des coûts que le preneur devra engager pour le démantèlement et l'enlèvement de l'actif sous-jacent ainsi que la restauration du site ou pour la remise de l'actif sous-jacent dans l'état exigé par les termes et conditions du contrat de location.

Ultérieurement, le preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation en appliquant le modèle du coût, à moins qu'il n'applique le modèle de la juste valeur conformément à la norme IAS 40 – *Immeubles de placement* ou le modèle de réévaluation conformément à la norme IAS 16 – *Immobilisations corporelles*.

Le preneur évalue la dette de location de la manière suivante :

- augmenter la valeur comptable pour refléter les intérêts sur la dette de location ;
- réduire la valeur comptable pour refléter les paiements de loyers effectués ; et
- réévaluer la valeur comptable pour refléter toute nouvelle appréciation de la dette de location ou toute modification du contrat de location.

Un preneur est tenu de réévaluer la dette de location dans les circonstances suivantes :

- een wijziging van het bedrag dat zal worden betaald in het kader van de waarborg van de restwaarde;
 - een wijziging van de toekomstige leasebetalingen als gevolg van een wijziging van een index of rente die wordt gebruikt om de betalingen vast te leggen;
 - een wijziging van de geschatte leaseperiode; of
 - een wijziging van de kans waarop een aankoopoptie op het onderliggend actief zal worden uitgeoefend.
- variation du montant attendu à payer par le preneur au titre d'une garantie de valeur résiduelle ;
 - modification des paiements de loyers futurs visant à refléter une variation d'un indice ou d'un taux utilisé pour fixer ces paiements ;
 - réévaluation de la durée du contrat de location résultant d'un changement de la période non résiliable du contrat ; ou
 - variation dans l'évaluation de l'exercice d'une option d'achat de l'actif sous-jacent.

Verwerking van leaseovereenkomsten door de lessor

De standaard behoudt ongeveer alle bepalingen uit IAS 17 – *Leaseovereenkomsten* met betrekking tot de verwerking van leaseovereenkomsten door de lessor.

Dit wil zeggen dat lessors de leaseovereenkomsten moeten classificeren als operationele of financiële leaseovereenkomsten op basis van hun aard.

Ingangsdatum en overgangsbepalingen

De nieuwe standaard is van toepassing op jaarperiodes die starten op of na 1 januari 2019. Vervroegde toepassing is mogelijk voor entiteiten die op dat moment IFRS 15 ook reeds toepassen.

De entiteiten mogen voor de vergelijkende periodes kiezen tussen de retrospectieve toepassing (met enkele vereenvoudigingen) of een aangepaste toepassing van de nieuwe standaard.

Comptabilisation des contrats de location par les bailleurs

La norme conserve la quasi-totalité des exigences concernant la comptabilisation par le bailleur contenues dans la norme IAS 17 – *Contrats de location*.

Ainsi, la norme exige du bailleur qu'il classe un contrat de location soit comme un contrat de location simple, soit comme un contrat de location-financement.

Date d'entrée en vigueur et transition

La nouvelle norme doit être appliquée pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 et son application anticipée est permise pour les entités qui appliquent la norme IFRS 15 à la date de première application de la norme IFRS 16 ou préalablement à celle-ci.

En ce qui concerne les périodes comparatives, les entités peuvent choisir entre l'application rétrospective (assortie de certaines mesures de simplification) ou une méthode modifiée d'application de la nouvelle norme.

2. 19/01/2016: Aanpassingen aan IAS 12 met betrekking tot uitgestelde belastingvorderingen

Op 19 januari 2016 heeft het IASB aanpassingen aan IAS 12 – *Winstbelastingen* gepubliceerd. Het IASB had een gebrek aan uniformiteit opgemerkt in de verwerking van uitgestelde belastingen op schuldinstrumenten gewaardeerd tegen reële waarde. Dit gebrek was voornamelijk het gevolg van onzekerheid met betrekking tot bepaalde principes in IAS 12. Om deze onzekerheden weg te werken, werd IAS 12 aangepast om te verduidelijken dat:

- niet gerealiseerde verliezen als gevolg van schuldinstrumenten gewaardeerd tegen reële waarde in overeenstemming met IFRS en tegen kostprijs voor belastingdoeleinden leiden tot verrekenbare tijdelijke verschillen. Het feit of de boekwaarde zal worden gerealiseerd door gebruik of door verkoop is niet van belang;
- de boekwaarde van een actief de schatting van waarschijnlijke toekomstige belastbare winsten niet beperkt;
- schattingen van toekomstige belastbare winsten geen rekening houden met belastingverminderingen als gevolg van het terugnemen van verrekenbare tijdelijke verschillen; en
- uitgestelde belastingvorderingen samen geanalyseerd moeten worden. Indien de belastingwetgeving het gebruik van fiscale verliezen beperkt, moet de entiteit een uitgestelde belastingvordering samen met andere uitgestelde belastingvorderingen van dezelfde aard analyseren.

De aanpassing is van toepassing op jaarrekeningen over periodes die starten op of na 1 januari 2017. Vervroegde toepassing is toegelaten.

2. 19/01/2016 : Amendements à la norme IAS 12 liés aux actifs d'impôts différés

Le 19 janvier 2016, l'IASB a publié des amendements à la norme IAS 12 – *Impôts sur le résultat*. L'IASB a observé un manque d'uniformité dans les pratiques liées à la comptabilisation d'un actif d'impôts différés sur un instrument de dette évalué à la juste valeur. Selon l'IASB, ce manque d'uniformité découle principalement de l'incertitude entourant l'application de certains principes de la norme. Afin de répondre à ces incertitudes, l'IASB a modifié la norme IAS 12 afin de clarifier les éléments suivants :

- des pertes non réalisées sur un instrument de dette évalué à la juste valeur et évalué au coût à des fins fiscales donnent lieu à une différence temporelle déductible, indépendamment du fait que le détenteur de l'instrument s'attende à recouvrer la valeur comptable de l'instrument par sa vente ou son utilisation ;
- la valeur comptable d'un actif ne limite pas l'estimation des bénéfices imposables futurs probables ;
- l'estimation des bénéfices imposables futurs exclut les déductions d'impôts résultant de la reprise des différences temporelles déductibles ; et
- une entité détermine un actif d'impôts différés collectivement avec d'autres actifs d'impôts différés. Si la législation fiscale limite l'utilisation des pertes fiscales, une entité doit apprécier un actif d'impôts différés collectivement avec d'autres actifs d'impôts différés du même type.

Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2017. Une application anticipée est autorisée.

3. 29/01/2016: Wijzigingen aan IAS 7 in het kader van het project over informatieverstrekking

Het IASB heeft op 29 januari 2016 wijzigingen aan IAS 7 – *Het kasstroomoverzicht* gepubliceerd. Volgende wijzigingen verduidelijken IAS 7 met betrekking tot de te verstrekken informatie aan de gebruikers van de jaarrekening over de financieringsactiviteiten en de liquiditeiten van een onderneming:

Bijkomende informatie om de veranderingen van de schulden uit de financieringsactiviteiten beter te kunnen evalueren. Entiteiten moeten daarom informatie verstrekken over veranderingen in financiering als gevolg van:

- o wijzigingen van de kasstromen uit financieringsactiviteiten;
- o wijzigingen als gevolg van het verkrijgen of verliezen van zeggenschap over dochterondernemingen of andere entiteiten;
- o wisselkoersverschillen;
- o wijzigingen van de reële waarde; en
- o andere wijzigingen.

Dit kan door een aansluiting te geven tussen de bedragen in het overzicht van de financiële positie van de schulden als gevolg van financieringsactiviteiten.

De wijzigingen in de schulden uit financieringsactiviteiten moeten afzonderlijk worden gepresenteerd.

Deze wijzigingen zijn van toepassing op jaarperiodes die starten op of na 1 januari 2017. Vervroegde toepassing is toegelaten. De vergelijkende informatie moet niet aangepast worden.

3. 29/01/2016 : Amendements à la norme IAS 7 dans le cadre du projet sur les informations à fournir

Le 29 janvier 2016, l'IASB a publié des amendements à la norme IAS 7 – *Tableau des flux de trésorerie*. Ces amendements visent à clarifier la norme afin d'améliorer les informations qui sont fournies aux utilisateurs des états financiers concernant les activités de financement d'une entité.

Informations additionnelles qui permettent aux utilisateurs des états financiers d'évaluer les changements des dettes découlant des activités de financement. Afin d'atteindre cet objectif, l'IASB impose la présentation des informations suivantes concernant les variations de dettes provenant des activités de financement :

- o variations dans les flux de trésorerie découlant d'activités de financement ;
- o variations liées à l'obtention ou à la perte du contrôle de filiales ou d'autres entreprises ;
- o effet des variations de taux de change ;
- o variations des justes valeurs ; et
- o autres variations.

L'un des moyens de satisfaire à ces nouvelles obligations d'information consiste à effectuer un rapprochement entre les soldes d'ouverture et les soldes de clôture dans l'état de la situation financière à l'égard des passifs découlant d'activités de financement.

Les variations dans les passifs découlant d'activités de financement doivent être présentées séparément des variations dans les autres actifs et passifs.

Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Néanmoins, les informations comparatives ne sont pas requises.

4. 12/04/2016: Verduidelijking van IFRS 15

Op 12 april 2016 heeft het IASB volgende wijzigingen gepubliceerd ter verduidelijking van IFRS 15 – *Opbrengsten uit contracten met klanten*:

- De identificatie van prestatieverplichtingen. Het IASB heeft verduidelijkt dat de entiteit bij het bepalen van een verplichting als “afzonderbaar” (*distinct*), moet nagaan of, binnen de context van het contract, de aard van de verplichting erin bestaat om elk van de goederen of diensten afzonderlijk over te dragen, of dat het de bedoeling is om een gecombineerd element over te dragen waarvoor de goederen en diensten *inputs* zijn.
- Principaal versus agent overwegingen. Indien een andere partij betrokken is bij de levering van goederen of diensten aan een klant, vereist IFRS 15 dat de entiteit nagaat of de entiteit ageert als principaal of agent op basis van wie de zeggenschap over de goederen of diensten heeft voordat deze worden overgedragen aan de klant. Het IASB benadrukt dat:
 - o een entiteit moet bepalen of ze een agent of principaal is voor elk goed of elke dienst die wordt overgedragen en dat ze dus agent kan zijn voor bepaalde goederen en diensten, en principaal voor andere;

4. 12/04/2016 : Clarifications de la norme IFRS 15

Le 12 avril 2016, l'IASB a publié des amendements visant à clarifier la norme IFRS 15 – *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*.

- Identification des obligations de prestation. Les entités doivent identifier les obligations de prestation sur la base des biens ou services distincts promis. Afin de clarifier le concept « distinct », l'IASB a précisé que l'objectif de l'évaluation de la promesse de fournir des biens ou des services à un client est de déterminer si la nature de la promesse prévue au contrat est de fournir chacun de ces biens ou services séparément ou plutôt de transférer un élément combiné ou un groupe d'éléments pour lequel les biens ou services promis constituent des *inputs*.
- Distinction entre une entité agissant pour son propre compte (« principal ») ou une entité agissant comme mandataire (« agent »). La norme exige de procéder à une évaluation afin de déterminer si une entité agit pour son propre compte ou comme mandataire en déterminant si celle-ci a le contrôle du bien ou du service promis avant de le fournir au client. Afin de clarifier comment cette évaluation doit être réalisée, l'IASB a modifié le guide d'application sur cette question afin d'insister sur le fait que :
 - o une entité doit déterminer si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire pour chaque bien ou service spécifié promis au client et qu'il se peut que l'entité agisse pour son propre compte pour certains biens ou services spécifiés, et comme mandataire pour d'autres ;

- o de indicatoren om te bepalen wie de zeggenschap heeft niet exhaustief zijn; en
 - o afhankelijk van de aard van de goederen en de karakteristieken van het contract bepaalde indicatoren relevanter zijn dan andere.
- Licenties. Indien een entiteit een licentie verleent aan een klant die afzonderbaar (*distinct*) is van andere beloofde goederen en diensten moet de entiteit bepalen of deze licentie wordt overgedragen op een bepaald moment of over een periode. Dit gebeurt op basis van de vereisten in het contract met betrekking tot de verplichtingen van de entiteit om activiteiten te ondernemen die de intellectuele eigendom waarop de klant recht heeft significant veranderen. Activiteiten veranderen de intellectuele eigendom significant indien:
- o de activiteiten de vorm of de functionaliteit van het intellectuele eigendom significant veranderen; of
 - o de mogelijkheden van de klant om voordelen uit het intellectuele eigendom te verkrijgen significant afhangen van deze activiteiten.
- o les indicateurs sur l'appréciation du contrôle ne sont pas conclusifs ; et
- o les indicateurs fournis peuvent être plus ou moins pertinents pour l'appréciation du contrôle selon la nature du bien ou du service spécifié et les modalités du contrat, et qu'il se peut que certains indicateurs constituent des éléments probants plus ou moins convaincants selon le contrat.
- Licences. Si une entité octroie à un client une licence qui est distincte des autres biens ou services promis, l'entité doit déterminer si la licence est octroyée à un moment précis ou sur une certaine période. Cette détermination dépendra du fait que le contrat impose à l'entité de mener des activités qui affectent significativement la propriété intellectuelle sur laquelle le client possède des droits. Afin de clarifier les circonstances dans lesquelles les activités de l'entité peuvent avoir une incidence significative sur la propriété intellectuelle, l'IASB modifie le guide d'application pour y apporter les précisions suivantes :
- o ces activités sont susceptibles de changer significativement la forme ou la fonctionnalité de la propriété intellectuelle ; ou
 - o la capacité du client d'obtenir des avantages de la propriété intellectuelle provient en majeure partie de ces activités, ou en dépend.

De IASB heeft ook de toepassingsleidraad gewijzigd met betrekking tot de beperking van royalties (*royalty constraint*).

L'IASB modifie également le guide d'application concernant l'application des limitations liées aux redevances (*royalty constraint*).

Verder heeft het IASB twee bijkomende optionele uitzonderingen voorzien om de overgang naar de nieuwe standaard te vereenvoudigen:

- de financiële verslaggeving over contracten die volledig afgewerkt zijn aan het begin van de vroegst gepresenteerde periode moeten niet worden herwerkt (enkel voor entiteiten die de volledige retrospectieve methode toepassen); en
- een entiteit kan de kennis *a posteriori* gebruiken in een overeenkomst die werd gewijzigd voor het begin van de eerste periode.

Deze wijzigingen moeten worden toegepast op het moment dat IFRS 15 voor het eerst wordt toegepast, dit wil zeggen 1 januari 2018. Vervroegde toepassing is toegelaten.

5. 20/06/2016: Wijzigingen aan IFRS 2

Classification and measurement of share-based payment transactions (Amendments to IFRS 2) werd door het IASB gepubliceerd op 20 juni 2016 en heeft betrekking op bepaalde transacties waarbij de betaling gebaseerd is op aandelen.

De publicatie bevat de volgende verduidelijkingen en wijzigingen:

- Prestatievoorwaarden ("*vesting conditions*") in op aandelen gebaseerde transacties die worden afgewikkeld in geldmiddelen. Tot nu toe behandelde de standaard niet de manier waarop prestatievoorwaarden de reële waarde van verplichtingen uit hoofde van op aandelen gebaseerde transacties die worden afgewikkeld in geldmiddelen beïnvloeden. Het IASB verduidelijkt dat deze voorwaarden worden verwerkt zoals prestatievoorwaarden in

De plus, l'IASB propose deux allègements pour simplifier la transition vers la nouvelle norme :

- une entité qui choisit l'application rétrospective complète n'a pas à appliquer la norme IFRS 15 de façon rétrospective aux contrats achevés au cours de la première période présentée ; et
- une entité peut utiliser les connaissances *a posteriori* dans un contrat qui a été modifié avant le début de la première période.

Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2018 (soit la date d'entrée en vigueur de la norme IFRS 15). Une application anticipée est autorisée.

5. 20/06/2016 : Amendements à la norme IFRS 2

Le 20 juin 2016, l'IASB a publié des amendements à la norme IFRS 2 – *Paiement fondé sur des actions*, qui précisent comment comptabiliser certaines transacties dont le paiement est fondé sur des actions.

Les amendements visent les sujets suivants :

- Comptabilisation de transacties dont le paiement est fondé sur des actions réglées en trésorerie et qui comportent une condition de performance. Jusqu'à présent, la norme restait muette sur la façon dont les conditions d'acquisition des droits affectent la juste valeur des passifs liés à des paiements fondés sur des actions réglés en trésorerie. L'IASB précise désormais que la comptabilisation en cas de règlement en trésorerie doit suivre la même

- op aandelen gebaseerde transacties die worden afgewikkeld in eigenvermogensinstrumenten.
- Classificatie van op aandelen gebaseerde transacties met netto afwikkeling. Het IASB heeft een uitzondering in de standaard geïntegreerd zodat een op aandelen gebaseerde betaling waarvoor de entiteit de transactie op netto basis afwikkelt, wordt geclassificeerd als afgewikkeld in eigenvermogensinstrumenten indien deze transactie zonder deze netto afwikkeling als dusdanig zou geclassificeerd worden.
 - Verwerking van de wijziging van een transactie die oorspronkelijk werd geclassificeerd als een in geldmiddelen afgewikkelde op aandelen gebaseerde transactie waardoor de transactie nu wordt geclassificeerd als een in eigenvermogensinstrumenten afgewikkelde transactie. Op het moment van de wijziging van de voorwaarden van een op aandelen gebaseerde betaling wordt de verplichting voor de in geldmiddelen afgewikkelde transactie niet langer opgenomen en de in eigenvermogensinstrumenten afgewikkelde transactie wordt gewaardeerd op basis van de reële waarde van de instrumenten op datum van de wijziging voor zover de diensten werden geleverd voor de wijziging. Het verschil tussen de boekwaarde van de verplichting op datum van de wijziging en het bedrag dat in het eigen vermogen wordt opgenomen op dezelfde datum wordt onmiddellijk in resultaat opgenomen.
- approche que celle utilisée pour les règlements en capitaux propres.
- Classification de transactions dont le paiement est fondé sur des actions qui comportent des caractéristiques de règlement net. L'IASB a intégré une exception dans la norme de sorte qu'un paiement fondé sur des actions pour lequel l'entité règle l'accord sur une base nette soit classé comme étant réglé en instruments de capitaux propres dans sa totalité si le paiement fondé sur des actions avait été classé comme étant réglé en instruments de capitaux propres s'il n'avait pas comporté la caractéristique de règlement net.
 - Comptabilisation des modifications de comptabilisation de transactions dont le paiement est fondé sur des actions d'un règlement en trésorerie vers un règlement en capitaux propres. Au moment d'une modification des termes et conditions d'un paiement fondé sur des actions faisant passer une transaction réglée en trésorerie vers une transaction réglée en instruments de capitaux propres, le passif d'origine comptabilisé à l'égard du paiement réglé en trésorerie est décomptabilisé et le paiement fondé sur des actions réglé en instruments de capitaux propres est comptabilisé à la juste valeur à la date de la modification pour autant que les services aient été rendus jusqu'à la date de modification. Tout écart entre la valeur comptable du passif à la date de la modification et le montant comptabilisé en capitaux propres à la même date est immédiatement comptabilisé en résultat.

De wijzigingen zijn prospectief van toepassing vanaf 1 januari 2018. Vervroegde toepassing is toegelaten.

Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2018. Une application anticipée est autorisée.

6. 28/06/2016: Voorstel van standaard met betrekking tot IFRS 3 en IFRS 11

Op 28 juni 2016 publiceerde het IASB ED/2016/1 – *Definition of a business and accounting for previously held interests* met volgende voorstellen om IFRS 3 – *Bedrijfscombinaties* en IFRS 11 – *Gezamenlijke overeenkomsten* te wijzigen:

- Definitie van een bedrijf. Een bedrijf bestaat uit inputs en processen die, wanneer ze worden toegepast op de inputs, de mogelijkheid hebben om bij te dragen aan outputs. Een bedrijf omvat niet noodzakelijk alle inputs of alle processen die de verkoper gebruikte om dat bedrijf uit te baten en moet niet noodzakelijk outputs bevatten. Indien er echter geen outputs zijn, moet het geheel georganiseerde werkkrachten omvatten die de competenties, kennis en ervaring hebben om een substantieel overgenomen proces uit te voeren die bepalend is voor de mogelijkheid om een andere input om te zetten in output. Indien ongeveer de volledige reële waarde van de bruto verworven activa geconcentreerd is in één actief of in een groep vergelijkbare identificeerbare activa, is het geheel van activa en activiteiten geen bedrijf.
- Verwerking van voordien aangehouden belangen. De verwerving van de zeggenschap over een gemeenschappelijke activiteit die voldoet aan de definitie van een bedrijf betreft een belangrijke economische gebeurtenis die vereist dat de voorheen aangehouden belangen in de activa en verplichtingen van de

6. 28/06/2016 : Amendements proposés aux normes IFRS 3 et IFRS 11

Le 28 juin 2016, l'IASB a publié un exposé-sondage (ED/2016/1) proposant de modifier la norme IFRS 3 – *Regroupements d'entreprises* et la norme IFRS 11 – *Partenariats*. L'exposé-sondage vise à clarifier la définition d'une entreprise et la comptabilisation des intérêts détenus antérieurement.

- Définition d'une entreprise. Une entreprise (*business*) consiste en des entrées (*inputs*) et des processus appliqués à ces entrées qui ont la capacité de contribuer à la création de sorties (*outputs*), sachant qu'une entreprise n'inclut pas nécessairement toutes les entrées ou tous les processus que le vendeur utilisait pour l'exploitation de cette entreprise et qu'une entreprise ne doit pas nécessairement avoir des sorties. Cependant, s'il n'y a pas de sorties, l'ensemble est une entreprise uniquement s'il comprend de la main-d'œuvre organisée avec les compétences, connaissance et expérience nécessaires permettant d'accomplir un processus substantiel acquis qui est déterminant dans la capacité de développer ou de transformer une autre entrée en sortie. Si la quasi-totalité de la juste valeur des actifs bruts acquis est concentrée dans un même actif identifiable ou dans un groupe d'actifs identifiables semblables, l'ensemble des activités et des actifs ne répond pas à la définition d'une entreprise.
- Comptabilisation des intérêts détenus auparavant. L'obtention du contrôle dans une entreprise commune (*joint operation*) qui répond à la définition d'une entreprise représente un événement économique important nécessitant une réévaluation à la juste valeur des intérêts détenus antérieurement dans les actifs et passifs de l'entreprise commune

gemeenschappelijke activiteit moeten gewaardeerd worden tegen hun reële waarde op de datum waarop de zeggenschap wordt verworven.

à la date d'obtention du contrôle. L'obtention d'un contrôle conjoint dans une entreprise commune qui répond à la définition d'une entreprise n'est pas un événement économique important nécessitant une réévaluation des intérêts détenus antérieurement dans les actifs et passifs de l'entreprise commune à la date d'obtention du contrôle conjoint.

Commentaren worden verwacht tegen 31 oktober 2016.

Les commentaires sont attendus pour le 31 octobre 2016.

Het woord van de Hoofdredacteur

OVERHEIDSOPDRACHTEN: NAAR EEN ECHTE HERVORMING!

Le mot du Rédacteur en chef

MARCHÉS PUBLICS : POUR UNE VRAIE RÉFORME !

Dit nummer bevat twee artikelen: een uiteenzetting over enerzijds de belangrijkste wijzigingen in de Belgische wetgeving inzake overheidsopdrachten en anderzijds de impact ervan op de bedrijfsrevisoren.

Ce numéro contient deux articles exposant d'une part les principales modifications à la législation belge sur les marchés publics, et leur impact pour les réviseurs d'entreprises d'autre part.

Officiële doelstellingen van de Europese hervorming

De Belgische hervorming vloeit voort uit een initiatief van de Europese Commissie, die in 2011 vooraf een beoordeling heeft gemaakt, alsook een openbare raadpleging heeft georganiseerd omtrent de Europese richtlijnen inzake overheidsopdrachten.

Les objectifs officiels de la réforme européenne

La réforme belge découle d'une initiative de la Commission européenne, qui a procédé à une évaluation et à une consultation publique préalables en 2011.

Veelzeggend in dit verband is de verklaring van de Commissie in een toenmalig persbericht (IP/11/785) (vrije vertaling):

Il est intéressant de relire ce que la Commission déclarait à ce sujet dans un communiqué de presse de l'époque (IP/11/785) :

"De beoordeling is gebaseerd op uitgebreid bewijsmateriaal en nieuw onafhankelijk onderzoek. Uit de beoordeling blijkt dat de Europese richtlijnen inzake overheidsopdrachten het tot stand brengen van een op transparantie gebaseerde cultuur en van resultaatgerichte overheidsopdrachten in de Europese Unie hebben bevorderd. Dit resulteerde in het creëren van mededinging tussen de inschrijvers, het doorvoeren van besparingen en het verbeteren van de kwaliteit van de resultaten van overheidsopdrachten. De openstelling van dergelijke opdrachten voor mededinging resulteerde in een kostenverlaging van ongeveer 4 %, hetzij een besparing van

« L'évaluation repose sur des éléments de preuve exhaustifs et de nouveaux travaux de recherche indépendants. Il en ressort que les directives européennes sur les marchés publics ont favorisé l'émergence d'une culture de la transparence et de marchés publics axés sur les résultats dans l'Union ; elles ont permis d'instaurer une concurrence entre les soumissionnaires, de réaliser des économies et d'améliorer la qualité des résultats des marchés publics. L'ouverture à la concurrence de ces marchés s'est traduite par une baisse des coûts d'environ 4 %, soit une économie d'environ 20 milliards d'euros, ce qui dépasse de loin le

ongeveer 20 miljard euro, hetgeen veel hoger is dan de kosten van de regelgevende maatregelen (geschat op 5 miljard euro).

De deelnemers aan de raadpleging hebben uiteenlopende meningen over de prioriteit die aan de diverse hervormingsdoelstellingen dient te worden gegeven, maar stemmen allemaal in met vereenvoudigde procedures, een betere toegang tot overheidsopdrachten (meer bepaald voor KMO's) en het promoten van innovatie. Ze zijn verder ook van mening dat het van primordiaal belang is om de gunningsprocedures te stroomlijnen en te versoepelen en dat alle actoren van overheidsopdrachten er baat bij zouden hebben.

(...)

Uit de beoordeling blijkt ook dat het mogelijk is om een beter evenwicht tot stand te brengen tussen de kosten en de voordelen van de regelgeving, meer bepaald voor wat de bestellingen voor lage bedragen betreft. Gemiddeld duurt een aanbestedingsprocedure 108 dagen en kost ze 28.000 euro, waarvan drie vierde kan worden toegerekend aan de voorbereiding van de inschrijvingen (gemiddeld 5,4 inschrijvingen per aanbesteding) en een vierde aan de aanbestedende overheid. De procedure duurt drie keer langer in de slechtst presterende lidstaten dan in de lidstaten met de beste resultaten."

In dit persbericht is de Europese Commissie, die in het algemeen terecht heel trots is op haar verwezenlijkingen, bescheidener. Ze erkent immers de complexiteit, de lange duur en de hoge kosten van de door de richtlijnen opgelegde procedures, de specifieke moeilijkheden voor KMO's, alsook het niet stimuleren van innovatie (hierbij denken we aan de met het huidig systeem gepaard gaande standaardisering en het in wezen kwantitatieve oordeel over de inschrijvingen).

coût des mesures de réglementation (estimé à 5 milliards d'euros).

Les participants à la consultation ont des avis partagés sur la priorité à donner à chacun des objectifs de la réforme, mais la simplification des procédures, l'amélioration de l'accès aux marchés (notamment pour les PME) et la promotion de l'innovation emportent leur adhésion. Tous considèrent aussi qu'il est particulièrement important de rationaliser et d'assouplir les procédures de passation, et que tous les acteurs des marchés publics auraient à y gagner.

(...)

L'évaluation révèle également qu'il est possible d'assurer un meilleur équilibre entre les coûts du système réglementaire et les avantages qu'il procure – notamment en ce qui concerne les commandes d'un faible montant. En moyenne, une procédure d'attribution dure 108 jours et coûte 28 000 euros – $\frac{3}{4}$ imputables à la préparation des offres (5,4 offres par appel en moyenne) et $\frac{1}{4}$ au pouvoir adjudicateur. La procédure est trois fois plus longue dans les États membres les moins performants que dans ceux affichant les meilleurs résultats. »

Dans ce communiqué, la Commission européenne, généralement, et à raison, très fière de ses réalisations, est ici plus modeste, reconnaissant la complexité, la longueur et le coût des procédures imposées par les directives, les difficultés spécifiques pour les PME, le dés-incident à l'innovation (l'on connaît la standardisation et le jugement essentiellement quantitatif sur les offres qui découle du système actuel).

Een zekere blijk van falen en een wellicht kortzichtige opvatting

Deze bekentenis is ook terug te vinden in een aanvullend memorandum (MEMO/11/455) waaraan de persdienst van de Europese Commissie weinig ruchtbaarheid heeft gegeven en dat, voor zover wij weten, overigens enkel in het Engels beschikbaar is:

“The Directives have been less successful in supporting cross-border procurement. Cross-border suppliers account for only 3.5 % of the value of contracts which are advertised at EU level. Suppliers remain reluctant to pursue opportunities in other Member States for a number of practical and administrative reasons.”

Het opheffen van de binnengrenzen voor de “grote Europese markt voor overheidsopdrachten” was echter de belangrijkste beweegreden voor het uitvaardigen van een relevante Europese wetgeving. Het was immers de bedoeling om te vermijden dat overheidsbestuurders voorrang geven aan lokale leveranciers. Dergelijke verleiding is in feite heel begrijpelijk vanuit het oogpunt van een bestuurder die bekommerd is om zijn herverkiezing (of die van degenen die hem hebben aangesteld) en de daarmee gepaard gaande voorkeur voor de tewerkstelling van lokale werknemers-kiezers.

In dit verband dient te worden opgemerkt dat de Verenigde Staten van Amerika erin geslaagd zijn om een grote interne markt te creëren ZONDER uitvaardiging van een wetgeving inzake overheidsopdrachten die vergelijkbaar is met de in de Europese Unie ingevoerde wetgeving.

Bovendien kan de kwantitatieve beoordeling van de overheidsfinanciën uitgevoerd in opdracht van de Commissie worden gerelativeerd. Afgezien van de indirecte wetgevingskosten (proceskosten, overschrijding van de oorspronkelijke contractuele begroting die niet

Un certain aveu d'échec et une vision peut-être tronquée

Dans un mémorandum complémentaire (MEMO/11/455), on retrouve encore cet aveu – que le service de presse s’est bien gardé de rendre trop public et qui, à notre connaissance, n’est du reste disponible qu’en anglais :

« The Directives have been less successful in supporting cross-border procurement. Cross-border suppliers account for only 3.5 % of the value of contracts which are advertised at EU level. Suppliers remain reluctant to pursue opportunities in other Member States for a number of practical and administrative reasons. »

Or la suppression des frontières internes au « grand marché européen des marchés publics » constitue pourtant la justification première de la promulgation d’une législation européenne en la matière. Il s’agissait en effet d’éviter, grâce à elle, que le dirigeant public ne favorise les fournisseurs locaux. Ce type de tentation est de fait bien compréhensible dans le chef d’un dirigeant soucieux de sa réélection (ou de celle des personnes qui l’ont désigné), avec tout ce que cela suppose de préférence pour l’emploi de travailleurs électeurs locaux.

A cet égard, observons que les Etats-Unis d’Amérique sont parvenus à constituer un grand marché intérieur SANS édicter de législation sur les marchés publics équivalente à celle mise en place dans l’Union européenne.

Par ailleurs, on peut relativiser le bilan quantitatif pour les finances publiques commandité par la Commission. Sans même évoquer les coûts indirects induits par la législation (frais de contentieux, dépassements des budgets contractuels initiaux rendus inéluctables

kon worden vermeden, meer bepaald vanwege fouten in bestekken, enz.), kan de relevantie van een louter budgettaire redenering in vraag worden gesteld. De (Europese) automobilist die zich vaak op de wegen van de hoofdstad (van Europa) begeeft, kan zich dagelijks vergewissen van de neveneffecten en indirecte schade van een monomaan begrotingsbeheer: tunnels en viaducten, die wellicht minder duur in bouw zijn, blijken geen halve eeuw bestand tegen slijtage door veroudering en door de goedkopere aanleg ervan.

Nu de wereld van de boekhoudkundige beroepen terecht het "algemeen verslag" promoot boven het louter financieel verslag, en dit met het oog op de duurzaamheid van de beslissingen, kan men zich afvragen of een in wezen budgettaire korte termijnbeoordeling van een wetgeving ons niet terugvoert naar de prehistorie.

Potentiële maatregelen

Op basis van het niet erg overtuigende verweer van de Commissie en de talrijke opeenvolgende hervormingen, kan men niet anders dan concluderen dat de wetgeving inzake overheidsopdrachten nog te wensen overlaat.

Maar daarom moeten we nog niet het kind met het badwater weggoien.

Zoals aangegeven door de Commissie hebben de ingevoerde mechanismen geleid tot een transparantiecultuur.

Deze op transparantie gebaseerde cultuur moet ongetwijfeld worden gevrijwaard. Transparantie van de overheidsopdrachten en -rekeningen maakt immers sociale controle – een krachtige factor van deugdelijk bestuur – mogelijk.

Laten we dus de verplichte bekendmaking van overheidsopdrachten handhaven en het beginsel van de oproep tot mededinging, alsook de verplichte verantwoording van gunningsbeslissingen bekrachtigen.

notamment en raison d'erreurs dans les cahiers des charges, etc.), il y a lieu de s'interroger sur la pertinence d'un raisonnement purement budgétaire. Tous les jours, l'automobiliste (européen) amené à fréquenter la capitale (de l'Europe) peut s'apercevoir des effets secondaires et des dégâts collatéraux provoqués par une gestion budgétaire monomaniaque : les tunnels et les viaducs, sans doute moins coûteux lors de leur construction, ne résistent pas un demi-siècle à l'usure du temps et de leur construction au moindre prix...

A l'heure où, à raison, le monde des professions comptables promeut le « rapport global » au-delà du rapport purement financier, et cela dans une perspective de durabilité des décisions, une évaluation essentiellement budgétaire et à court terme d'une législation ne nous fait-elle pas remonter à la préhistoire ?

Que faire alors ?

De la défense assez peu convaincante de la Commission... à la simple multiplicité des réformes successives, on doit conclure à un bilan, au mieux, mitigé de la législation sur les marchés publics.

Mais il ne s'agit pas pour autant de jeter le bébé avec l'eau du bain.

Comme l'indique la Commission, les mécanismes mis en place ont conduit à une culture de transparence.

Celle-ci doit très certainement être sauvegardée : la transparence, dans ce domaine comme dans celui des comptes, permet le contrôle social, lequel constitue un facteur puissant de bonne gouvernance.

Donc, poursuivons avec les publications obligatoires des marchés. Confirmons le principe de mise en concurrence. Ainsi que l'obligation de motivation des décisions d'attribution.

Laten we in principe gewoon de openbare overheden verplichten tot bedrijfsvoering zoals dat gebeurt in de beste private handels- en non-profitondernemingen. Topondernemingen schrijven eerst een aanbesteding uit en wegen vervolgens de argumenten voor de offertekeuze af, in de mate van het mogelijke rekening houdend met zowel kwalitatieve als kwantitatieve aspecten. Steeds vaker trachten ze bij hun keuzes ook rekening te houden met het houdbaarheids- en duurzaamheidsaspect. En ze leggen hun beslissing en verantwoording vast in een document.

Daarenboven mogen personen in belangenconflict niet aan de beslissing deelnemen en worden ze, in voorkomend geval, met harde hand gesanctioneerd, soms met een louter ontslag ...

Maar in het algemeen sluiten ze een aanbieder niet uit op grond van kleine gebreken in zijn offerte. Ze trachten niet om een bestek op te stellen dat ontmoedigend is voor nieuwe kandidaten of op maat van de uittredende leverancier is. Ze laten rechtstreeks contact tussen hun technici en potentiële leveranciers toe, zodat laatstgenoemden hun offertes beter kunnen afstemmen op de reële behoeften. In voorkomend geval geven ze echter meer gewicht aan de suggesties van de leveranciers en aan de kwaliteit van de besprekingen die plaatsvonden vóór het opstellen van de offerte.

Au fond... obligeons tout simplement les autorités publiques à gérer comme le font les meilleures entreprises privées, marchandes et non marchandes. Les championnes font appel à la concurrence, puis soupèsent les arguments en faveur de l'un ou de l'autre, en prenant en compte, si possible, autant les aspects qualitatifs que quantitatifs. De plus en plus souvent aussi, elles intègrent dans leurs choix les questions de durabilité et de soutenabilité. Et elles consignent leur décision et sa motivation dans un document.

Egalement, elles prohibent la participation à la décision des personnes en conflit d'intérêt – qu'elles sanctionnent le cas échéant durement, parfois par un licenciement pur et simple...

Mais généralement, elles n'excluent pas un offrant pour des défauts mineurs dans son offre. Elles ne tentent pas de rédiger un cahier des charges décourageant pour tout nouveau candidat, ou fait sur mesure pour le fournisseur sortant. Elles autorisent les contacts directs entre leurs techniciens et les candidats fournisseurs, pour que ceux-ci puissent mieux adapter leurs propositions aux besoins réels. Le cas échéant, elles donnent au contraire du poids aux suggestions des fournisseurs, et à la qualité des entretiens qui ont eu lieu avant la rédaction de l'offre.

Conclusie

We zijn ervan overtuigd dat de wetgeving inzake overheidsopdrachten zich zou kunnen beperken tot een klein aantal degelijke regels: oproep tot mededinging en openbaarmaking van overheidsopdrachten, verantwoording en multidimensionale rationaliteit van gunningsbeslissingen, verbod op belangenconflicten en sanctienering bij overtreding hiervan. En voor het overige zal de kiezer oordelen.

Conclusion

Nous sommes convaincus que la législation sur les marchés publics pourrait se contenter d'un petit nombre de règles, peu nombreuses mais solides : mise en concurrence et publicité des marchés, motivation et rationalité multidimensionnelle des décisions d'attribution, prohibition et sanction des conflits d'intérêt. Et pour le reste, l'électeur jugera.



Prof. Dr. Michel DE WOLF
Decaan van de *Louvain School of Management*
Erevoorzitter van het Instituut van de
Bedrijfsrevisoren

Prof. Dr. Michel DE WOLF
Doyen de la *Louvain School of Management*
Président honoraire de l'Institut des réviseurs
d'entreprises

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

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