

TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

NR
N° **44**

JAARGANG 9 / 9e ANNEE
NOVEMBER / NOVEMBRE
2014
4X/JAAR / 4X/AN



IBR-Studiedag Onafhankelijke audit in de publieke sector Journée d'études IRE Audit indépendant dans le secteur public

- Interview with Mr Philippe Maystadt**
- Rondetafel Effective Governance in Private Organizations**
- Responsabilité fiscale de l'expert-comptable et du conseil fiscal – la vision du Président de l'IEC**
- IFRS: periodieke informatie – information périodique**

SOMMAIRE

INHOUD

01	Forum van de voorzitter van het IBR In een periode van budgettair noodweer hebben de stuurlui behoefte aan betrouwbare financiële informatie <i>Tribune du président de l'IRE</i> <i>En ces temps de tourmente budgétaire, les dirigeants ont besoin d'informations financières fiables</i>
09	Interview with Mr Philippe Maystadt
13	Rondetafel: "Effective Governance in Private Organizations"
23	<i>La vision du Président de l'IEC sur la responsabilité de l'expert-comptable et du conseil fiscal en matière fiscale</i>
36	IFRS Periodieke informatie – januari 2014 – juni 2014 <i>Informations périodiques IFRS – janvier 2014 – juin 2014</i>
52	Het woord van de Hoofdredacteur Kan deugdelijk bestuur als groeifactor worden beschouwd? <i>Le mot du Rédacteur en chef</i> <i>La bonne gouvernance, facteur de croissance ?</i>
57	Samenvattingen van op de ICCI website gepubliceerde belangrijkste adviezen van juni tot en met augustus 2014 <i>Résumé des principaux avis publiés sur le site internet de l'ICCI de juin à août 2014</i>
67	IBR-Berichten <i>Info IRE</i>
67	Werkzaamheden van de Raad <i>Travaux du Conseil</i>
76	Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren <i>Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises</i>
77	Wijzigingen in het openbaar register juni, juli en augustus 2014 <i>Modifications apportées au registre public en juin, juillet et août 2014</i>
81	IBR-Evenementen <i>Événements IRE</i>
84	Nieuws in het kort <i>Actualités en bref</i>

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

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

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

COMITE DE REDACTION *REDACTIECOMITÉ*

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

SECRETARIAT DE REDACTION *REDACTIESECRETARIAAT*

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

EDITEUR RESPONSABLE *VERANTWOORDELIJKE UITGEVER*

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

MISE EN PAGE *VORMGEVING*

die Keure/la Charte
Brugge

Forum van de voorzitter van het IBR

IN EEN PERIODE VAN BUDGETTAIR NOOD- WEER HEBBEN DE STUURLUI BEHOEFTÉ AAN BETROUWBARE FINANCIËLE INFORMATIE

Inleiding

Gezonde overheidsfinanciën zijn onontbeerlijk voor de creatie van groei en welvaart waarmee, bijvoorbeeld, de pensioenen en de sociale zekerheid worden gefinancierd. We hebben vandaag een probleem met onze overheidsfinanciën. We moeten het probleem oplossen. We mogen onze moeilijkheden niet naar de volgende generaties verschuiven.

Over deze overheidsfinanciën moet op transparante wijze worden gecommuniceerd; op deze wijze wordt verantwoording afgelegd aan de burgers over het mandaat dat de politieke wereld ontvangen heeft om in deze moeilijke periode de overheidsbegroting te besturen.

Onze stuurlui hebben nu meer dan ooit nood aan betrouwbare financiële informatie teneinde goed en efficiënt te kunnen besturen en de publieke middelen optimaal te besteden. Besparen op de kwaliteit van deze informatie zou strijdig zijn met de beginselen van behoorlijk bestuur.

Tribune du président de l'IRE

EN CES TEMPS DE TOURMENTE BUDGÉTAIRE, LES DIRIGEANTS ONT BESOIN D'INFORMATIONS FINANCIÈRES FIABLES

Introduction

Des finances publiques saines sont indispensables pour la croissance et la prospérité, qui permettent notamment le financement des retraites et de la sécurité sociale. Nous faisons aujourd'hui face à un problème dans nos finances publiques. Nous devons résoudre ce problème. Nous ne pouvons pas reporter ces difficultés sur les générations à venir.

Ces finances publiques doivent faire l'objet d'une communication transparente, qui permet de rendre des comptes aux citoyens sur le mandat qu'a reçu le monde politique pour gérer le budget du gouvernement en ces temps difficiles.

Nos dirigeants ont plus que jamais besoin d'informations financières fiables pour pouvoir mener une gestion efficace et de qualité et assurer une affectation optimale des ressources publiques. Rogner sur la qualité de ces informations contreviendrait aux principes de bonne gestion.



In recente persartikels werd een scala aan problemen inzake financiële rapportering in de publieke sector aangekaart, gaande van gebrekkiige boekhoudkundige organisatie tot discussies over de getrouwe toepassing van boekhoudkundige referentiekaders. Zo berichtte de krant L'Echo van 19 juni dit jaar dat de Waalse schuld mogelijks met 5,5 miljard euro zou kunnen stijgen om op 16,7 miljard euro uit te komen. Zeer recent meldde de krant De Morgen op 2 september dat de Vlaamse begroting dit jaar dan toch niet in evenwicht zou zijn en enkele honderden miljoenen euro's in het rood zou gaan als gevolg van de herkwalificatie van Publiek Private Samenwerking (PPS)-investeringen in de bouw van scholen, rusthuizen en ziekenhuizen.

Het moge duidelijk zijn dat de Belgische overheden in een moeilijk budgettair kader werken.

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft reeds bewezen een partner te zijn van de overheid bij het streven naar betrouwbare financiële informatie. De studiedag van het Instituut van 19 september 2014 "Onafhankelijke audit van de rekeningen en begrotingen van de Staat" had tot doel in te gaan op de realisaties op dit vlak. Op die manier wensen we aan alle overheden inspiratie te geven bij hun zoektocht naar kwalitatieve beleidsinformatie.

Artikel 3 van richtlijn 2011/85

Europa zet de Lidstaten onder druk en vereist controle en een betrouwbare boekhouding. De Europese Richtlijn 2011/85 **vraagt immers niet alleen** dat overheden een betrouwbare boekhouding voeren die volledig en coherent alle subsectoren van de overheid bestrijkt en informatie bevat die nodig is voor het genereren van transactiegegevens ter voorbereiding van

La presse a récemment recensé une longue série de problèmes en matière d'informations financières du secteur public, que ce soit une organisation comptable déficiente ou des débats sur l'application fidèle des cadres référentiels comptables. Ainsi, l'édition du 19 juin 2014 du quotidien L'Echo a annoncé que la dette wallonne pouvait augmenter de 5,5 milliards d'euros pour atteindre 16,7 milliards. Le 2 septembre 2014, le journal *De Morgen* a fait savoir que le budget flamand serait cette année finalement en déséquilibre et accuserait un déficit de quelques centaines de millions d'euros suite à la requalification des investissements Partenariat Public Privé (PPP) dans la construction d'écoles, de maisons de repos et d'hôpitaux.

Il est évident que les autorités belges œuvrent dans un contexte budgétaire difficile.

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises s'est déjà engagé en tant que partenaire des pouvoirs publics dans leur effort d'obtenir des informations financières fiables. La journée d'études de l'Institut « L'audit indépendant des comptes et des budgets de l'Etat » du 19 septembre 2014 avait pour objectif de faire le point sur les mesures prises à cet égard. Nous souhaitions de cette façon fournir à l'ensemble des autorités publiques des pistes de réflexion dans leur quête d'une production d'informations financières fiables et de qualité.

Article 3 de la directive 2011/85

L'Europe met la pression sur les états membres, exige une comptabilité fiable et demande du contrôle. En effet, la directive européenne 2011/85 **ne se contente pas** de demander aux autorités de tenir une comptabilité fiable qui couvre de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques et qui contient les informations nécessaires à la

rekeningen opgesteld op basis van de normen inzake het Europees Systeem van Rekeningen (ESR), maar gaat nog verder. De richtlijn vereist eveneens dat de stelsels voor overheidsboekhouding worden onderworpen aan een doeltreffende interne controle en een onafhankelijke audit, uitgevoerd door een onafhankelijke openbare instelling (zoals het Rekenhof) of door bedrijfsrevisoren, in overeenstemming met de internationale normen.

In België heeft deze drievoudige vereiste betrekking op de volgende subsectoren: de Federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten, de provincies, de gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn (OCMW's), de intercommunales, de politiezones, enz.

Betrouwbare overheidsboekhoudingen

Aan de eis van een volledig en coherent boekhoudsysteem kan worden voldaan door het invoeren van voor de publieke sector ontwikkelde internationale boekhoudnormen. In dit verband wordt het idee naar voren gebracht van een geharmoniseerd systeem van *accruals-based accounting*-standaarden die gebruikt kunnen worden door alle overheidsniveaus in de Europese Unie. De Raad van het Instituut gaat akkoord met de stelling dat de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) een geschikte referentiebasis vormen om een reeks Europese normen voor overheidsboekhouding ("EPSAS") te ontwikkelen.

Wat de Vlaamse gemeenten, OCMW's en provincies betreft, werden nieuwe beleids- en beheerscycli uitgewerkt en aangenomen in het besluit van de Vlaamse Regering van 25 juni 2010. Deze verandering beoogt een verbetering van de transparantie en in het bijzonder van de verslaggeving over het beheer. Daarom

production de données fondées sur les droits constatés en vue de la préparation de comptes établis sur la base des normes du Système Européen des Comptes (SEC) mais va plus loin. Cette directive impose également que les systèmes de comptabilité publique soient soumis à un contrôle interne efficace et à un audit indépendant, réalisé par une institution publique indépendante (telle que la Cour des comptes) ou par des réviseurs d'entreprises, conformément aux normes internationales.

En Belgique, cette triple exigence porte sur les sous-secteurs suivants : l'État fédéral, les Communautés et les Régions, les provinces, les communes, les centres publics d'aide sociale (CPAS), les intercommunales, les zones de police, etc.

Des comptabilités publiques fiables

L'exigence d'un système comptable exhaustif et cohérent peut être réalisée par l'adoption de normes comptables internationales spécifiques au secteur public. A ce sujet, l'idée d'un système harmonisé de normes de comptabilité d'engagement qui peuvent être utilisées par l'ensemble des niveaux de gouvernement au sein de l'Union européenne est avancée. Le Conseil de l'Institut adhère à la thèse selon laquelle les *International Public Sector Accounting Standards* (normes IPSAS) forment une base de référence appropriée pour le développement d'une série de normes européennes sur la comptabilité publique (les EPSAS).

Dans le cas des communes, des CPAS et des provinces flamandes, de nouveaux cycles stratégiques et de gestion ont été développés et adoptés dans l'arrêté du Gouvernement flamand du 25 juin 2010. Ce changement vise à améliorer la transparence et surtout l'établissement de rapports sur la gestion. Pour cette raison, une



werd gekozen voor een geïntegreerde aanpak, waarbij de begrotingsboekhouding beter overeenstemt met de informatie in het kader van het ESR (vorderingssaldi, schulden, financiële stromen tussen economische sectoren, enz.). De herziene vermogensboekhouding is zo veel mogelijk gebaseerd op de IPSAS.

Wat de Vlaamse Gemeenschap betreft, werden er soortgelijke vernieuwingen doorgevoerd door het Rekendecreet van 8 juli 2011. Dit decreet heeft betrekking op de Vlaamse ministeries en hun diensten met afzonderlijk beheer, alsook op een aantal Vlaamse rechtspersonen en organisaties die als het ware deel uitmaken van de Vlaamse administratie volgens de ESR-regels.

Onder impuls van het Rekenhof hebben de diverse controleactoren voorzien in het Rekendecreet zich ingeschreven in de notie *single audit*. Dit engagement gaat verder dan het toepassen van enkele principes: alle actoren hebben dezelfde referentiekaders aanvaard, de communicatielijnen zijn uitgetekend, de coherentie van de controlebenadering wordt verzekerd doordat het Rekenhof als groepsauditor het auditproces aanstuurt. We kunnen onvoldoende benadrukken dat de idee dat bedrijfsrevisoren zouden werken in functie van instructies gegeven door het Rekenhof enkele jaren geleden als dagdromen zou bestempeld worden. De Raad van het Instituut steunt de concrete samenwerking tussen de controleactoren. We kunnen van elkaar leren. Samen staan we sterker in onze controleaanpak.

Onafhankelijke audit

Met betrekking tot de onafhankelijke audit wordt in de derde overweging van de aanhef

approche intégrée a été retenue dans laquelle la comptabilité budgétaire correspond mieux à l'information dans le cadre du SEC (soldes de financement, dettes, flux financiers entre secteurs économiques, etc.). La comptabilité patrimoniale repensée est basée autant que faire se peut sur les normes IPSAS.

Au niveau de la Communauté flamande, des rénovations similaires ont été réalisées par le décret des comptes du 8 juillet 2011 (le *Rekendecreet*). Ce dernier concerne les ministères flamands ainsi que leurs services à gestion distincte, de même qu'un nombre de personnes morales flamandes et partiellement des organisations qui, selon les règles SEC, font pour ainsi dire partie de l'administration flamande.

Sous l'impulsion de la Cour des comptes, les différents acteurs de contrôle repris dans le décret des comptes ont souscrit à la notion d'audit unique (*single audit*). Cet engagement implique davantage que la simple application de quelques principes. En effet, tous les acteurs ont accepté les mêmes cadres référentiels, des schémas de communication ont été définis et la cohérence de l'approche d'audit est assurée par le fait que la Cour des comptes se trouve aux commandes du processus d'audit en assumant le rôle d'auditeur de groupe. Nous ne soulignerons jamais assez que l'idée que les réviseurs d'entreprises travaillent selon des instructions données par la Cour des comptes aurait été considérée comme illusoire il y a quelques années. Le Conseil de l'Institut soutient la collaboration concrète entre acteurs de contrôle. Nous pouvons apprendre les uns des autres. L'union fait la force, également pour notre approche d'audit.

L'audit indépendant

Quant à l'audit indépendant, le troisième considérant du préambule de la directive précise

van de richtlijn aangegeven wat moet worden verstaan onder "onafhankelijke audits": het gaat om audits "*uitgevoerd door openbare instellingen zoals rekenkamers of door particuliere auditorganen*".

De Vlaamse overheid heeft via het Rekendecreet en zijn uitvoeringsbesluit van 7 september 2012 de eerste stappen gezet in die richting. Het decreet vertrouwt een uitgebreide opdracht toe aan de bedrijfsrevisor. Naast de klassieke controle van de financiële overzichten stelt hij een verklaring op waarin hij zijn oordeel geeft of de uitvoering van de begroting en de aansluiting van de uitvoering van de begroting bij de jaarrekening correct zijn opgesteld, en levert hij ook een specifieke certificering af van de jaarlijkse ESR-rapportering.

Sinds 1 januari 2014 controleert bovendien uitsluitend de commissaris de financiële toestand, de jaarrekening en de regelmatigheid van de verrichtingen in de jaarrekening van Vlaamse autonome gemeente- en provinciebedrijven.

De Belgische plaatselijke overheden zijn één van de weinige administraties in de Europese Unie die niet onderworpen worden aan een onafhankelijke financiële audit van hun financiële verslaggeving. De controle van de rekeningen van de gemeenten en OCMW's zoals deze nu wordt uitgevoerd door de toezichthoudende overheden – het Agentschap voor Binnenlands Bestuur in Vlaanderen, la Direction générale opérationnelle des Pouvoirs locaux in Wallonië en Brussel Plaatselijke Besturen in Brussel – kan niet worden beschouwd als een onafhankelijke audit in de zin van de Europese wetgeving aangezien de gewestelijke overheid noodzakelijkerwijs afhangt van de overheden die met name tussenkomsten in de goedkeuring van de begrotingen, het toezicht, de consolidatie van de rekeningen, het toestaan van betalingen of de betaalbaarstelling.

ce qu'il faut entendre par audits indépendants : il s'agit des audits « *menés par des institutions publiques telles que les cours des comptes ou des organismes d'audit privés* ».

Par le biais du *Rekendecreet* et de son arrêté d'exécution du 7 septembre 2012, l'autorité flamande a posé les premiers jalons dans cette direction. Le décret confie une mission étendue au réviseur d'entreprises. En plus du contrôle classique des états financiers, il établit une déclaration dans laquelle est évalué l'établissement correct de l'exécution du budget et de l'alignement de l'exécution du budget sur les comptes annuels, ainsi qu'une certification spécifique du reporting annuel SEC.

En outre, depuis le 1^{er} janvier 2014, le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité des opérations à constater dans les comptes annuels de régies communales et provinciales autonomes flamandes est exclusivement réalisé par un commissaire.

Les administrations locales belges sont parmi les rares au sein de l'Union européenne à ne pas être soumises à un audit financier et indépendant de leur reporting financier. Le contrôle sur les comptes des communes et des CPAS tel qu'il est actuellement mené par la tutelle – l'*Agentschap voor Binnenlands Bestuur* en Flandre, la Direction générale opérationnelle des Pouvoirs locaux en Wallonie et Bruxelles Pouvoirs Locaux à Bruxelles – ne peut être qualifié d'audit indépendant au sens de la législation européenne dans la mesure où l'administration régionale dépend inévitablement des pouvoirs publics qui interviennent notamment dans l'approbation des budgets, la tutelle, la consolidation des comptes, l'autorisation ou l'ordonnancement des paiements.



Na een ingebrekestelling op 24 januari 2014 wegens niet-omzetting werden twee wetten van 10 april 2014 aangenomen, met het oog op de gedeeltelijke omzetting, tot wijziging van de begrotings- en boekhoudwetten van 16 mei 2003 (Gemeenschappen en Gewesten) en 22 mei 2003 (Federale Staat) waarbij het Rekenhof bevoegd wordt, uiterlijk vanaf de rekeningen over het begrotingsjaar 2020, voor de certificering van hun algemene rekeningen. Volgens de memorie van toelichting kan het Rekenhof zich met deze limietdatum van 2020 voorbereiden op deze nieuwe taak en waarborgen dat de rekeningen op voldoende wijze de respectieve consolidatiekringen dekken. Dit uitstel is volgens de Raad van State strijdig met artikel 15.1. van de richtlijn dat in een omzetting uiterlijk op 31 december 2013 voorziet.

Toekomstige ontwikkelingen

Het Instituut heeft vastgesteld dat de Waalse regering en de regering van de Federatie Wallonië-Brussel zich in hun nieuwe beleidsverklaringen verbinden tot het oprichten van een onafhankelijk auditcomité en het opstellen van een controleplan verbonden aan een risicoanalyse bijgewerkt door het management, meer bepaald door middel van de bestuursovereenkomsten, een gemeenschappelijke auditdienst FWB-SPW (*Service Public de Wallonie*) en een uniformering van het statuut van de auditors.

Wat de boekhouding van de Brusselse plaatselijke overheden betreft, zal hun regering "overgaan tot een herziening van het algemeen reglement inzake gemeentelijke comptabiliteit en zich inzetten om de boekhouding van de OCMW's en die van de gemeenten nader op elkaar af te stemmen. Er zal bijzondere aandacht uitgaan naar het laten aansluiten van de boekhoudkundige normen bij de ESR-normen. In de lijn van de logica die op gewestelijk niveau ge-

Après la mise en demeure adressée par l'Europe le 24 janvier 2014 pour défaut de transposition, la Belgique a adopté le 10 avril 2014 deux lois visant une transposition partielle et modifiant les lois budgétaires et comptables du 16 mai 2003 (Communautés et Régions) et du 22 mai 2003 (Etat fédéral) qui confient à la Cour des comptes la compétence de certifier leurs comptes généraux au plus tard à partir des comptes de l'année budgétaire 2020. Il est expliqué dans l'exposé des motifs que cette date butoir permet à la Cour des comptes de se préparer à cette nouvelle mission et de garantir que les comptes couvriront de manière suffisante les périmètres de consolidation respectifs. Le Conseil d'Etat estime que cette prolongation est contraire à l'article 15.1. de la directive, qui prévoit une transposition au plus tard le 31 décembre 2013.

Evolutions futures

L'Institut a constaté que dans leurs nouvelles déclarations, les Gouvernements wallon et de la Fédération Wallonie-Bruxelles « s'engagent à mettre en place un comité d'audit indépendant, un plan d'audit lié à une analyse de risques actualisées [sic] par le management via notamment les contrats d'administration, un service commun d'audit FWB-SPW et une uniformisation du statut des auditeurs. »

En ce qui concerne la comptabilité des pouvoirs locaux bruxellois, leur gouvernement « reverra le règlement général de comptabilité communale et s'attachera à rapprocher la comptabilité des CPAS et celle des communes. Une attention particulière sera portée aux normes comptables afin de les rendre compatibles aux normes SEC. Dans la même logique que celle mise en place au niveau régional, à savoir une optimisation de l'utilisation des moyens budgétaires et une

hanteerd wordt, met name een optimalisering van het gebruik van de budgettaire middelen en een evaluatie van de duurzame beleidsfinancieringen, zullen de gemeenten, de gemeentelijke vzw's en de intercommunales tijdens deze legisluur ondersteuning geboden krijgen door middel van een sterkere opvolging en financiële controle.”.

Ook de Vlaamse Regering “*zal in overleg met de gemeenten, het decreet op de intergemeentelijke samenwerking evalueren en aanpassen*”.

We wensen geen vergelijking te maken met de privésector. De publieke sector heeft zijn eigenheid. Deze eigenheid wordt op het vlak van de controle van financiële informatie onderkend door de *International Standards on Auditing* (ISAs).

Maar net als in de privésector vormen betrouwbare gegevens de basis voor een welfordacht beleid. De Europese Unie heeft de contouren van betrouwbare financiële verslaggeving aangegeven. De Vlaamse Gemeenschap heeft hieraan concrete vorm gegeven middels het single audit concept.

Het auditberoep is bereid zich te organiseren om te kunnen voldoen aan de vraag om de door de richtlijn vereiste audit te leiden of op een geleidelijke wijze aan de invoering ervan mee te werken, zoals bijvoorbeeld een “*quick scan*” (de conformiteit (compliance) van het wettelijk kader, de interne controle (aanwezigheid van minimale beheersmaatregelen), de coherentie van de gegeneerde financiële informatie en de inschatting van het frauderisico).

Een organisatie die wordt gecontroleerd, weet dat er voortdurend aan verbetering en efficiëntie moet worden gewerkt. De besparingen zullen ruimte creëren voor nieuwe overheidsinvesteringen en groeimaatregelen. Laat ons aan de volgende generaties denken.

évaluation des financements durables des politiques, les communes, les ASBL communales et les intercommunales feront l'objet d'un soutien à travers un suivi et un contrôle financier renforcés durant cette législature. »

Le Gouvernement flamand procédera également à l'évaluation et à l'adaptation du décret en matière de coopération intercommunale, en concertation avec les communes.

Il n'est pas de notre propos d'établir une comparaison avec le secteur privé. Le secteur public est propre à lui-même. Ce caractère propre est reconnu, sur le plan de l'audit et de l'information financière, par les *International Standards on Auditing* (normes ISA).

Tout comme dans le secteur privé, des données fiables forment la base d'une gestion responsable. L'Union européenne a délimité les principes d'un *reporting* financier fiable. La Communauté flamande a concrétisé cela au moyen du concept d'*audit unique*.

La profession d'audit est prête à s'organiser pour être en mesure de satisfaire à la demande de mener l'audit exigé par la directive ou pour participer étape par étape à sa mise en œuvre, par exemple par le biais d'un « *quick scan* » (la conformité (compliance) avec le cadre légal, le contrôle interne (présence de mesures minimales de gestion), la cohérence des informations financières générées et l'appréciation du risque de fraude).

Une organisation qui fait l'objet d'un contrôle est consciente de la nécessité constante de s'améliorer et de gagner en efficacité. Les économies faciliteront les nouveaux investissements publics et la mise en place de mesures de croissance. Pensons aux générations futures.



Het Instituut hoopt dat de verschillende Belgische wetgevende vergaderingen niet tot 2020 zullen wachten om de overheidsrekeningen voor het eerst te onderwerpen aan een onafhankelijke audit uitgevoerd overeenkomstig internationale standaarden, teneinde tegemoet te komen aan de terechte verwachting van alle stakeholders in een moderne samenleving omtrent transparantie en betrouwbare financiële informatie van overheden en een daling van de kostprijs van de totale overheidsschuld als gevolg van een audit van deze informatie.

Daniel KROES
Voorzitter IBR

Afin de répondre aux attentes légitimes de l'ensemble des parties prenantes au sein d'une société moderne concernant la transparence et la fiabilité des informations financières et une baisse du coût de la dette publique globale grâce à l'audit de ces informations, l'Institut espère que les diverses assemblées législatives belges n'attendront pas 2020 pour soumettre les comptes publics pour la première fois à un audit indépendant réalisé conformément aux normes internationales.

Daniel KROES
Président IRE



INTERVIEW WITH MR PHILIPPE MAYSTADT (21 April 2014)

PHILIPPE MAYSTADT

*Professor at Université catholique de Louvain
Special Adviser to enhance EU's role in promoting high quality
accounting standards – European Commission*



On 19 March 2013, EU Commissioner for Internal Market and Services Mr Michel BARNIER appointed Mr Philippe MAYSTADT as Special Adviser to reinforce the EU's contribution to International Financial Reporting Standards (IFRS), and to improve the governance of the current EU structures in the field of financial reporting and accounting – the European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) and the Accounting Regulatory Committee (ARC).

Mr Philippe MAYSTADT presented his final recommendations at the ECOFIN Council meeting of 15 November 2013.

On 2 December 2013, FEE (Fédération des Experts-comptables Européens) and ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants) jointly organized a roundtable « Maystadt Review: ensuring EU influence over global financial reporting standards » hosted by Mr Wolf KLINZ (Member of the European Parliament) in order to discuss how to ensure EU influence over global financial reporting standards. On this occasion, Mr Philippe MAYSTADT presented his report of October 2013 called "Should IFRS standards be more 'European'? Mission to reinforce the EU's contribution to the development of international accounting standards" to EU stakeholders.

In this context, Sandrine VAN BELLINGHEN, IBR-IRE Delegate General for European and International Affairs, caught the opportunity to ask Mr Philippe MAYSTADT whether he would be prepared to respond to IFRS-related questions for an interview to be published in the professional journal of ICCI "Tax, Audit & Accountancy".

Overall objective of IFRS as Global Financial Reporting Standards

The overall objective of IFRS is to provide transparency on the (financial) condition and performance of an entity at a particular date (balance sheet date) and period (reporting period). This is achieved by providing as unbiased and relevant information as possible to investors and other capital market participants in order to provide confidence to them. This confidence is the contribution of IFRS to stability and growth.

Question: What are your views on this overall objective of IFRS reporting? How do you see the interaction between transparency of financial reporting, volatility of a business and stability of an economy?

10

Accounting standards play a key role in the proper functioning of capital markets. High quality IFRS reduce the cost of capital by allowing investors to better assess and compare companies' financial situations and operations, especially for listed companies where most shareholders have no access to inside information. On a global scale, uniform accounting standards can contribute to a better matching of capital-rich investors and capital-hungry entrepreneurs.

Of course accounting standards, like any measurement and disclosure framework, can influence the behaviour of economic actors, even if this was not the intention of the standard-setter. Hence sometimes intense controversies on the economic impact of some standards. In a [paper for the think tank BRUEGEL](#), Nicolas VÉRON lists US examples of such controversies about accounting standards: mergers and acquisitions in the 1950s, leases and conglomerates in the 1960s, exploration costs in the 1970s, pension obligations in the 1980s, stock options in the 1990s... I like to mention these examples as they show that vivid controversies about accounting standards are not an European specialty.

Limitations of financial reporting

Any financial reporting by providing only a snapshot of the financial position and performance of an entity in time is inherently a limitation of its scope. It cannot provide a perfect insight into the effects of macro-economic developments. Where the scope of financial reporting ends, starts the scope of the duties and responsibilities of prudential & market regulators and managers of companies.

Questions: What are your views on these limitations? How do you see the interaction between the responsibilities of standard-setters of financial reporting standards and regulators and policy makers?

As you know, since the financial crisis, the prudential rules have been strengthened and harmonised. Let us finalise as soon as possible the accounting framework on which prudential regulation is based. Indeed, the prudential regulation explicitly states that "valuation of assets and off-balance sheet items shall be effected in accordance with the applicable accounting framework". This connection with accounting figures is important for prudential supervision. It has the advantage for the supervisors of using reliable and audited data. It is also less costly for the banks to present a prudential balance sheet based on the published accounts.

The endorsement of the IFRS in 2002 has introduced more volatility into the prudential calculations. In order to limit this volatility, prudential regulators introduced "prudential filters". However, following the Basel III agreement, the EU decided to remove these filters in the Capital Requirements Directive (CRD IV), making the connection between accounting requirements even closer.

This removal will be somewhat mitigated by additional requirements on "prudential valuation". The banks will have to take into account prudential considerations in the measurement of their assets at fair value. These provisions are additional to the accounting requirements and might lead to some differences between financial statements and prudential statements. In my view, it would be better to strengthen the accounting standard itself so that the accounting standards remain the basis on which supervision is exercised. In other words, we need to adopt rapidly a robust [IFRS 9*](#).

Fair value debate

The fair value accounting debate seems to overemphasize one view that believes that

* Note from the editor: On 24 July 2014 the IASB finalised its project to improve the accounting for financial instruments with the publication of IFRS 9 Financial Statements.

fair value accounting would have caused the financial crisis whereas other views including G20 studies and academic research have concluded that fair value was not at the roots of the financial crisis.

Question: What are your views on this debate? What is your view on economic volatility? Should it be considered as a characteristic of a business and thus reflected in the financial statements or should financial reporting eliminate this volatility?

Indeed, critics argue that fair value accounting has significantly contributed to the financial crisis and exacerbated its severity for financial institutions. The former chairman of the US Federal Deposit Insurance Corporation, William ISAAC, went as far as stating that "fair value accounting was the primary cause of the financial crisis".

In particular, fair value accounting raised two main concerns. The first relates to pro-cyclicality and contagion effects. ALLEN and CARLETTI (2006) have shown that due to mark-to-market accounting, the balance sheets of financial institutions are driven by short-term market fluctuations; this increases volatility but does not always reflect the fundamentals. When liquidity plays a crucial role, as it is often the case in financial crises, asset prices do no longer reflect the asset's future cash flows. Bank assets may therefore fall below the liabilities so that the bank becomes insolvent, despite its capability to fully cover its commitments if allowed to continue until the assets mature. I heard this criticism quite frequently in banking circles.

The second concern, often expressed from another corner, is about the reliability of fair value estimates based on valuation techniques which are problematic when markets are no longer active or do not function properly. Fair value based on these techniques (levels 2 and 3) is less verifiable by investors, subject to greater estimation errors and sometimes manipulation by management. These shortcomings create

information asymmetry between investors and managers and can be a serious threat to financial reporting reliability. For this reason, Warren BUFFET has labelled fair value accounting "a large scale mischief".

On the opposite side, proponents of fair value accounting argued that it merely played the role of the proverbial messenger being shot. Fair value reflects current market conditions, providing timely information and thereby increasing transparency and encouraging prompt corrective action.

In fulfilling my mission for the European Commission, I listened to both sides, sometimes on the same day in the same capital. It is clear that this debate raised the awareness of numerous economic stakeholders and political decision-makers about the potential impact of accounting standards on the listed companies and, thereafter, on the economy as a whole. This resulted in a more general reflection on IFRS standards and on their Conceptual Framework.

Development of new IFRS standards

The development of new standards such as the Revenue standard and the Leasing standard takes a long time due to the extensive due process of the IASB. We understand that your report requests longer periods on consultative documents so that it may take even more time to publish a final new standard in the future.

Question: Is this longer consultation period not in contradiction with the request from market participants to have financial reporting standards being developed in a shorter period of time in order to align them faster to current market developments?

As I already told you about IFRS 9, we need to adopt new standards in a period of time as short as possible. But we could not accept that, for

12

good reasons, the IASB develops a due process which can take years and that, thereafter, the EU and its authorities would have to rush to agree on a new standard without sufficient time to verify that it will contribute to the European public good.

Adoption of IFRS in Europe

The IASB has carried out research on the juridical adoption of IFRS in different territories showing that IFRS is being used in most jurisdictions without significant modifications. This also provides an important contribution to global transparency and the global economy. We understand that your report calls for a more flexible endorsement mechanism.

Questions: Is this not creating a risk for Europe when standards would have to be adapted in such a way that this would result in too many differences and or exceptions versus the other capital markets in the world? As European industries are closely related to emerging markets outside Europe, would it not be better to align European financial reporting standards as such as possible to Global Financial Reporting Standards? Where do you see the benefits of tailor made European financial reporting standards?

Contrary to what you think, my report is very cautious about a more flexible endorsement mechanism. Indeed, several stakeholders in different countries insisted on the fact that more flexibility would result in a stronger leverage on the IASB; the threat of altering an IFRS standard would encourage the IASB to take more into account the European views. However, my re-

port stresses at length the risks associated with more flexibility. I will not repeat here all of them (see pp. 8-10 of my report). The most obvious risk would be to give a negative signal to the rest of the world and to hinder actions that are underway, especially in Asia, for achieving the objective of using global standards.

Another major risk would be to endanger the coherence of the financial reporting framework in the EU. To avoid this, we would have to deal with complex technical, legal and practical issues in order to properly identify, analyse and assess the potential effects of an European-tailored standard. This would require technical resources that go far beyond those currently available within EFRAG. Moreover, the differences of opinion between the Member States could create the temptation to offer some options to Member States and this would give rise to the risk of partial re-nationalisation of accounting standards.

Finally, there is the risk that the United States would not recognise an equivalence for the IFRS standards as amended and adopted by the EU, forcing therefore the European companies listed in the US to draw up again their financial statements under US GAAP.

For these reasons and others mentioned in my report, I recommended great caution: if a qualified majority of Member States would want more flexibility, it should be strictly regulated by precise and restrictive criteria and conditions and it should exclude any kind of "options" for Member States to choose. This cautious and restrictive approach was supported by a vast majority within the Ecofin Council.

RONDETAfel: "EFFECTIVE GOVERNANCE IN PRIVATE ORGANIZATIONS"

Op dinsdag 11 juni 2014 werd in de kantoren van het IBR een rondetafelgesprek georganiseerd onder het voorzitterschap van Erevoorzitter Prof. dr. Michel DE WOLF, met als thema de bevindingen uit het SBO¹-project "Effective Governance in Private Organizations" ("Goed bestuur in private organisaties") (IWT² financiering – SBO project 90061), alsook de meest interessante besluiten van het onderzoek voor het bedrijfsrevisoraat.

Erwin VANDERSTAPPEN, Diensthoofd Juridische Zaken IBR en Algemeen Afgevaardigde van het ICCI, en Steven DE BLAUWE, Adjunct-Adviseur Juridische Zaken IBR, zorgden voor onderhavige neerslag van de gedachtewisselingen.

Voorstelling van de deelnemers (in alfabetische volgorde)

Michel De Wolf (moderator) – Hij is Erevoorzitter van het IBR, bedrijfsrevisor en zaakvoerder van het bedrijfsrevisorenkantoor DGST. Daarnaast is hij decaan van de "Louvain School of Management", buitengewoon hoogleraar aan de Université catholique de Louvain (UCL) en de HEC – Universiteit van Luik (ULg), alsook rechter in handelszaken bij de Rechtbank van Koophandel van Brussel en hoofdredacteur van het tijdschrift Tax, Audit & Accountancy (TAA).

Ann JorisSEN – Zij is hoogleraar aan de Universiteit Antwerpen (UA), Departement Accounting en Financiering, alsook Promotor-Coördinator van het SBO-project "Effective Governance in Private Organizations". Zij was tot voor kort lid van de Hoge Raad voor de Economische Be-

roepen (HREB). Daarnaast is zij ook President van de European Accounting Association (EAA) (2013-2015) alsook voorzitter bij de beroeps-examencommissie bij het IBR.

Christoph Van der Elst – Hij is hoogleraar Business Law and Economics aan de Universiteit van Tilburg (Nederland) en aan de Universiteit Gent (UGent). Daarnaast is hij Promotor van het bovenvermelde SBO-project, en is hij tevens plaatsvervangend lid van de Nederlandstalige kamer van de Tuchtcommissie van het IBR, alsook voorzitter bij de beroepsexamencommissie bij het IBR. Een aantal jaren heeft hij als wetenschappelijk adviseur voor de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) gewerkt.

* * *

Michel De Wolf: Misschien kunnen we beginnen met een samenvatting van het project?

Ann JorisSEN: De financiering voor dit SBO-project rond bestuur in private organisaties werd ontvangen van het Vlaams Agentschap voor Innovatie door Wetenschap en Technologie (IWT). Dit is een agentschap van de Vlaamse Regering dat enerzijds fundamenteel onderzoek financiert dat kan leiden tot valorisatie op economisch vlak of maatschappelijk vlak. Anderzijds sponsort het ook korter en gerichter onderzoek, bijvoorbeeld innovatie binnen bedrijven.

Het project zelf is genaamd "Effective Governance in Private Organizations". Het betreft een multidisciplinair en interuniversitair project waar onderzoek werd gedaan naar deugdelijk bestuur niet alleen in private NV's, maar ook in private vzw's. Hiervoor werd een zeer aanzien-

¹ SBO betekent Strategisch Basis Onderzoek.

² IWT betekent Vlaams Agentschap voor Innovatie door Wetenschap en Technologie.

lijk budget ontvangen voor het uitvoeren van onderzoek over een periode van vier jaar.

Wij hebben het project deugdelijk bestuur opgedeeld in een aantal deelpakketten. Christoph VAN DER ELST en ikzelf hebben gekeken naar het deelpakket dat de kenmerken van de raden van bestuur behelst, alsook de taken van bestuurders, het onderzoek naar de mogelijke link tussen raden van bestuur en de prestaties van de private NV's, enz. Een tweede deelpakket bestaat uit de financieringsstructuur van de private NV's, terwijl een derde deelpakket de ondernemingsraad omvat binnen vennootschappen en vzw's, inclusief hun werking. Ten slotte bestaat een laatste deelpakket uit de studie van *governance* in vzw's. Op basis van de wetenschappelijke resultaten van het project werden een reeks *policy research reports* opgesteld die zeker nuttig zijn om even door te nemen.

Michel De Wolf: Het betreft dus een interuniversitair project van drie universiteiten. Wie waren precies de promotoren van het SBO-project?

Ann JORISSEN: Inderdaad. Er was een team van zes professoren betrokken in het project, met name de professoren Christophe Boone (UA), Marc DELOOF (UA), Marc JEGERS (VUB), Arjen VAN WITTELOOSTUIJN (UA), Christoph VAN DER ELST (UGent) en mezelf. Daarenboven hebben een groep van 3 doctorassistenten, 6 doctorale medewerkers, en 1 communicatiemedewerkster aan het project kunnen werken.

Michel De Wolf: Is het IWT een agentschap dat verbonden is met het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Vlaanderen (FWO) (Franstalige tegenhanger: Fonds National de la Recherche Scientifique (FNRS))?

Ann JORISSEN: Het staat er eigenlijk naast. FWO-Vlaanderen financiert bijna uitsluitend funda-

menteel onderzoek en spitst zich minder toe op de valorisatiemogelijkheden van een project. Daarentegen financiert het IWT zowel toegespast als fundamenteel onderzoek, maar als het fundamenteel onderzoek financiert, moet deze wel steeds gericht zijn aan een economische of maatschappelijke valorisatie.

Michel De Wolf: En nu is het project afgesloten?

Ann JORISSEN: Dat klopt. Sinds januari 2014 is het project volledig afgesloten en de eindrapportering naar het IWT is reeds gebeurd. Deze laatste wenst uiteraard nog dat wij de resultaten verder valoriseren, namelijk deze via allerlei kanalen communiceren en dat de verzamelde resultaten nog voor verder onderzoek gebruikt worden.

Misschien belangrijk om op dit punt te vermelden is dat er vanaf het begin van het project een gebruikersgroep betrokken was die het project mee heeft gevolgd, commentaar heeft gegeven bij de tussentijdse resultaten en de resultaten van het onderzoek mee hebben gevaloriseerd. Deze gebruikersgroep bestond uit de volgende belangrijke maatschappelijke actoren: de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA), het Verbond van Belgische Ondernemingen (VBO), het Vlaams Netwerk van Ondernemingen (VOKA), de Unie van Zelfstandige Ondernemers (UNIZO), de Vlaamse Overheid (Agentschap Ondernemen), Guberna (Instituut voor Bestuurders vzw), het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), het Instituut voor het Familiebedrijf (IFB), Graydon, de Federale Overheidsdienst Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal Overleg (FOD WASO), het Algemeen Belgisch Vakverbond (ABVV), het Algemeen Christelijk Vakverbond (ACV), de Federale Gerechtelijke Politie (Directie Financiële en Economische Criminaliteit), de Vereniging voor Social Profit Ondernemingen (Verso) en het Agentschap voor Innovatie door Wetenschap en Technologie (IWT).

Michel De Wolf: Welke zijn de meest interessante besluiten van het onderzoek voor het bedrijfsrevisoraat?

Ann JORISSEN: Voor het bedrijfsrevisoraat is vooral belangrijk om te weten wanneer zo'n raad van bestuur van een private NV precies actief wordt en wat we zien in relatie tussen de activiteiten van de raad van bestuur en de prestaties van de ondernemingen. We hebben gemerkt dat heel wat raden van bestuur in Belgische vennootschappen helemaal niet actief zijn; zij komen maximaal 2 of 3 maal per jaar samen, zelfs al zetelen er externe bestuurders in. Bovendien hebben wij vastgesteld dat dergelijke raden van bestuur met externe bestuurders heel wat minder informatie krijgen dan raden van bestuur zonder externe bestuurders. Men heeft pas een echt actieve raad van bestuur als hij echt 5 of 6 keren per jaar vergadert. Als er dan externe bestuurders inzitten, krijgen die ook meer informatie.

We stellen ook vast dat, wanneer het goed gaat in de onderneming, deze raden van bestuur eigenlijk bijna niet actief zijn. Pas wanneer het slecht gaat (i.e. dat de vennootschap onder hun eigen sectorgemiddelde presteert), wordt de raad van bestuur actief, komt zij veel meer samen, zitten er ook externe bestuurders in, maar is de vergoeding die de externe bestuurders daar krijgen dan ook een stuk hoger. Deze externe bestuurders krijgen desgevallend ook een grote verantwoordelijkheid. Met andere woorden, er kan worden gesteld dat de externe bestuurders die in vennootschappen zetelen waar het goed gaat niet zoveel worden vergoed, maar zij komen dan ook bijna nooit samen.

Michel De Wolf: En voor u, Professor VAN DER ELST, welke zijn de meest interessante besluiten van het onderzoek voor het bedrijfsrevisoraat?

Christoph VAN DER ELST: Als aanvulling op datgene dat Prof. dr. JORISSEN zopas heeft verteld, vind

ik het ook interessant voor het bedrijfsrevisoraat dat, alhoewel de commissaris over heel wat informatie beschikt van de gecontroleerde private NV's (steekproef van rond de 500), er heel weinig gebruik wordt gemaakt van deze informatievoorsprong die een commissaris heeft. Deze zou op één of andere wijze, zonder weliswaar zijn onafhankelijkheid in het gedrang te gaan brengen, ook moeten kunnen worden gebruikt door in het bijzonder de niet-uitvoerende bestuurders te informeren die, afhankelijk van de structuur van de vennootschap, over weinig informatie beschikken. Zij zijn nu bijna exclusief afhankelijk van de informatie die de uitvoerende bestuurders aan hen ter beschikking stellen, zodanig dat de commissaris in dit verhaal een onafhankelijke bron kan gaan vormen om deze informatie te laten doorstromen, zij het dat het natuurlijk momenteel in België nog niet juridisch geregeld is. Over het algemeen bestaat er eigenlijk heel weinig reglementering over de raad van bestuur en zijn toegang tot informatie, zeker voor wat betreft de individuele bestuurders.

Met andere woorden, een bestuurder, zeker als het gaat over een niet-uitvoerende bestuurder in een overwegend uitvoerende raad van bestuur, is zeer afhankelijk van de goodwill van die overige bestuurders. Het zou eigenlijk heel leuk zijn mocht er kunnen worden nagedacht over het vraagstuk op welke wijze de commissaris daarin een rol zou kunnen spelen.

Michel De Wolf: Meent u dat dit wettelijk mogelijk zou moeten zijn in het kader van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor?

Christoph VAN DER ELST: Dit is een vraag die niet onderzocht werd. Als men dit er natuurlijk bij betrekt, zit men toch nog altijd met een raad van bestuur vis à vis een bedrijfsrevisor. Het is deze laatste die de vennootschap gaat controleren, waarvan er zich tegenover de raad van bestuur strikt genomen geen probleem stelt in het kader van diens beroepsgeheim.

Michel De Wolf: Maar u spreekt van de onafhankelijke bestuurder als een aparte groep van de raad van bestuur. Daar komt het beroepsgeheim misschien terug?

Christoph Van der Elst: Dat zou kunnen, maar ik heb mij nog niet uitgesproken op welke wijze er beter gestalte moet worden gegeven aan een sterkere communicatie tussen die twee. De vraag dient ook te worden gesteld, wanneer er een raad van bestuur plaatsvindt, in welke mate de bedrijfsrevisor dan langskomt om zijn bevindingen te geven, al was het maar omdat men weet heeft van *management letters*. Komen deze ook wel terecht bij de volledige raad van bestuur, of blijven deze veeleer hangen bij enkele bestuurders? Misschien is daar wel nog een mogelijkheid zonder dat onmiddellijk de strenge regels van geheimhouding van de bedrijfsrevisor zouden moeten worden gewijzigd. Ik denk overigens niet dat dit niet hoeft. Ik wil hiermee evenwel ook niet zeggen dat een soort van tweedeling binnen de raad van bestuur moet worden bewerkstelligd, waar niet-uitvoerende bestuurders afzonderlijk gaan beginnen te vergaderen en waarop de bedrijfsrevisor dan zou worden uitgenodigd. Het kan best zijn dat dit op de voltallige raad van bestuur plaatsvindt.

De feitelijke vaststellingen die wij hebben gedaan, met name dat er heel wat verschillen zijn in informatiestromen, niet alleen afhankelijk van de omvang van de vennootschap, maar ook van de positie van de raad van bestuur heeft mij eigenlijk wel verbaasd, vooral omdat er daarvoor geen enkel kader is en er nauwelijks zelfs in *best practices* iets over te vinden is.

Ann Jorissem: We hebben ook vastgesteld dat een raad van bestuur ofwel goed is geïnformeerd op alle vlakken, ofwel slecht is geïnformeerd op alle vlakken. U zou misschien kunnen denken dat de raad van bestuur niet veel financiële informatie zou ontvangen, maar dan wel veel marktgerichte informatie (bv. informatie over interne bedrijfsprocessen, innovatie-elementen) maar dit is niet het geval. Als de raad van bestuur dus informatie bekomt, dan

ontvangt hij informatie zowel over de financiële data, als over de niet-financiële elementen. Met andere woorden, ofwel is er een hoge transparantie naar de raad van bestuur toe, ofwel is dit middelmatig, ofwel is er geen. En deze transparantie omvat dan alle soorten van informatie.

Voor de bedrijfsrevisor hebben wij gekeken of er een verschil is in transparantie naar de raad van bestuur toe in vergelijking met naar de ondernemingsraad toe. Als een raad van bestuur veel informatie bekomt, ontvangt de ondernemingsraad dan ook veel informatie? De mate van transparantie zou misschien afhankelijk zijn van de bedrijfscultuur. We hebben vastgesteld dat er totaal geen correlatie is. Bijgevolg is het niet dat wanneer bestuurders veel informatie bekomen, de ondernemingsraden ook veel informatie zouden ontvangen of omgekeerd.

Michel De Wolf: Er bestaan ook wel bedrijven waar er meer informatie is bij de ondernemingsraad dan bij de raad van bestuur zelf. Ik ken ondernemingen waar de bestuurders de ondernemingsraad bijwonen om gestructureerde informatie te krijgen over de toestand van de onderneming.

Ann Jorissem: Dit is inderdaad perfect mogelijk. Wij dachten eigenlijk vooraf dat de houding van de onderneming naar transparantie toe uniform zou zijn naar alle partijen binnen de onderneming, maar dat is niet het geval. Transparantie is verschillend naargelang het kanaal waaraan men informatie verstrekkt, hetgeen wij trouwens ook hebben vastgesteld.

Ook een eigenaardige bevinding uit de studie is dat kleine ondernemingen die opstarten wel een actieve raad van bestuur hebben met externe bestuurders, maar dat deze externe bestuurders een adviesfunctie hebben. Als de ondernemingen dan een tijdje bestaan, zien wij dat ofwel deze externe bestuurders er weggaan en worden vervangen door interne bestuurders, ofwel blijven maar komt de raad van bestuur veel minder samen. Er is een periode tussen 20

en 50 jaar op vlak van de leeftijd van de onderneming dat deze raad van bestuur als het ware 'in slaapmodus gaat", tenminste als alles goed gaat. Eens boven de 50 jaar, wanneer het aandeelhouderschap meer verspreid is, neemt de raad van bestuur terug zijn taken op, maar dan is het meer de taak van toezicht in plaats van advies. We stellen vast dat de raad van bestuur dus mee evolueert over het leven van de onderneming.

Michel De Wolf: Er zijn met andere woorden drie fasen voor een raad van bestuur van een onderneming over haar levenscyclus: advies, slapen en toezicht?

Ann Jorisсен: Zo lijkt het wanneer wij de empirische gegevens bekijken.

In de Code Buysse II vindt men dikwijls het concept terug dat men start met deugdelijk bestuur, men vervolgens verder groeit naar een raad van advies, en dan pas naar een raad van bestuur. We stellen echter vast dat bij de ondernemingen die pas opstarten er een echte nood is aan een raad van bestuur. Dit omdat het management heel klein is en daar dikwijls niet de nodige kennis op alle vlakken aanwezig is, zodat een raad van bestuur daar aanvullend kan zijn. Toezicht is er misschien minder nodig vermits het aandeelhouderschap geconcentreerd is en de hoofdaandeelhouder meestal ook de CEO van het bedrijf is zodat de belangen van het bedrijf afgestemd zijn op de belangen van de aandeelhouders (eigenaars).

Michel De Wolf: Wat heeft de politieke wereld met uw besluiten gedaan?

Ann Jorisсен: Tot hertoe waren zij vooral geïnteresseerd in het deelluik Belgische dochtervennootschappen van buitenlandse ondernemingen. Welke rol heeft de raad van bestuur in zo'n Belgische dochtervennootschap, en kan hij hier het verschil maken? Kan hij er bijvoorbeeld

voor zorgen dat de Belgische dochtervennootschap hier blijft en niet vertrekt naar een ander land?

Wij hebben vastgesteld dat heel veel raden van bestuur van Belgische dochtervennootschappen in feite papieren raden van bestuur zijn en van zodra ze actief zijn, zij een controlemechanisme uitmaken van de moederaandeelhouder van het hoofdkantoor. Deze raad van bestuur van de dochteronderneming speelt eigenlijk de rol dat het hoofdkantoor wilt dat hij speelt. Hij stelt zich dus niet op als een onafhankelijk orgaan die enkel de belangen van de lokale dochtervennootschap zou bekijken, hoewel men dit wettelijk gezien wel dient te doen.

Christoph Van der Elst: Deze praktijk is voor een stuk te verwachten, maar het staat wel op gespannen voet met het vennootschapsrecht. Dit is weliswaar een federale materie, maar ons onderzoek oversteeg sowieso het regionale niveau. Wij hebben er namelijk over gewaakt dat de verschillende delen van ons land werden vertegenwoordigd in alle enquêtes, dus niet enkel het Vlaamse niveau.

Michel De Wolf: Wat waren uw bevindingen bij de vergelijking tussen de regio's van België onderling?

Ann Jorisseen: Dit hebben wij niet onderzocht omdat wij ons dan op politiek terrein zouden begeven.

In het begin vreesden wij een beetje dat de responsgraad in Wallonië lager zou liggen omdat ons team bestond uit drie Nederlandstalige universiteiten die de enquête uitstuurden over heel België, maar dat was helemaal niet het geval. De respons op onze enquêtes uit Wallonië was gelijkaardig aan de respons uit Vlaanderen. Dit maakt dat de resultaten van het onderzoek echt de resultaten voor België in zijn geheel zijn, dus van Waalse, Brusselse en Vlaamse bedrijven.

Michel De Wolf: *Hebt u uw resultaten voorgesteld aan de Commissie Corporate Governance en de Commissie Buysse?*

Ann JorisSEN: Doordat de studie zich specifiek toespitst op private ondernemingen, dus niet-genoteerde ondernemingen, hebben wij deze resultaten niet voorgesteld aan de Commissie Corporate Governance, maar wel aan de Commissie Buysse. Een paar weken geleden ben ik bij graaf Paul Buysse geweest op aanraden van meester Jozef Lievens. Beide vroegen me om een memo te maken met de belangrijkste resultaten. Eind mei 2014 heb ik deze memo geschreven en aan beide bezorgd. Dus de resultaten van het project werden effectief overgemaakt aan de Commissie Buysse die momenteel aan het kijken is of zij ofwel de Code Buysse II zal herzien ofwel veeleer de aanbevelingen binnen de code zal aanpassen. Indien zij de Code Buysse II wilt herzien, dan vergt dit wel een hele procedure.

Michel De Wolf: *Er bestaat reeds een Commissie belast met de problemen inzake Handels- en Economisch Recht in het federale Parlement. Misschien is het nuttig om ook aan haar uw bevindingen mee te delen?*

Ann JorisSEN: De persoon, die op Vlaams niveau achter dit project stond, was de toenmalige Vlaams minister-president Kris Peeters. Sinds het project is afgelopen, is de kiescampagne begonnen. De vraag is wie de nieuwe minister-president van de Vlaamse Regering zal zijn. De rapportering kan dan aan deze persoon overgegaan worden.

Christoph Van der Elst: Uiteraard is het merendeel van de rapporten ook beschikbaar op de website, waar zij ook te downloaden zijn. Natuurlijk als men ze niet ergens zelf bezorgt, blijft de visibiliteit wel klein.

Erwin Vanderstappen: Vorige week vrijdag werd het Belgisch Centrum voor Vennootschaps-

recht opgericht. Dit centrum heeft als doelstelling om een nieuw Wetboek van vennootschappen en verenigingen op te stellen. Misschien is het een idee om bepaalde bevindingen van jullie onderzoek naar voor te schuiven die momenteel nog niet juridisch werden geregeld in het huidig Wetboek van vennootschappen.

De samenstelling van het Centrum bestaat uit 14 professoren vennootschapsrecht over heel België, die van plan zijn in het najaar van 2014 de sociale partners en de beroepsinstituten en -federaties te bevragen over hun moderniseringsvoorstellen. Het Centrum vraagt momenteel ook input, dus de bevindingen van jullie studie zouden er zeker welkom zijn.

Michel De Wolf: *In vele NV's in België is de corporate governance zeer zwak. In sommige gevallen wordt het vennootschapsrecht er niet geëerbiedigd, er wordt bijvoorbeeld geen enkele vergadering van de raad van bestuur gehouden, enz. Denkt u dat de bedrijfsrevisor hiertegen dient te reageren of niet?*

Strikt juridisch gezien hoeft de bedrijfsrevisor momenteel niet veel te reageren. Als hij de notulen van een vergadering van de raad van bestuur ontvangt, onderzoekt hij niet of er ook effectief een vergadering heeft plaatsgevonden.

Christoph Van der Elst: Eén kleine nuance die wij toch onmiddellijk moeten maken is dat wij in ons onderzoek niet hebben kunnen vaststellen dat, wanneer de respondent in de enquête antwoordt dat er een aantal vergaderingen van de raad van bestuur zijn geweest, deze ook effectief hebben plaatsgevonden. Op één enkele vennootschap na hebben de respondenten netjes geantwoord dat men minstens een aantal (minimaal 2) vergaderingen hield. Dit is het wettelijk minimum voor private ondernemingen om te kunnen voldoen aan de verplichtingen.

Wel blijkt hieruit dat de werking van de raad van bestuur in heel veel gevallen beperkt is. Voor

ons is het dan een merkwaardige vaststelling dat, wanneer er een commissaris werd aangesteld, hij een heel uitdrukkelijk uitgeschreven formele rol heeft naar de ondernemingsraad toe (als er één dient te worden opgericht), naar de algemene vergadering van aandeelhouders toe, maar geen ten opzichte van de raad van bestuur toe; met uitzondering van de feitelijke uitvoering van zijn werkzaamheden die meestal met aan aantal uitvoerende bestuurders wordt besproken. Bijgevolg zou moeten worden gekeken op welke wijze men hier een sterker rol kan voorschrijven. Men zou kunnen nadenken over het verplichten van het versterken van de rol van de raad van bestuur jegens de commissaris. Met name dat men, ook in private ondernemingen, zegt in welke mate de leden van de raad van bestuur voldoende expertise en *know-how* moeten hebben om actief met hun job bezig te zijn en informatie op te vragen die ontbreekt. Dit is er waarschijnlijk onvoldoende. De bewustwording daaromtrent zal ook moeten plaatsvinden. Ik denk vanuit die wijze dat daar toch nog een verbeterslag te maken is, maar er is jammer genoeg geen kader voor.

Ann JORISSEN: Wij hebben ook een studie gedaan die hiermee verband hield. Meer bepaald was het een studie die gericht was op de kenmerken van de raden van bestuur in ondernemingen die failliet zijn gegaan, en deze vergeleek met een analoge steekproef van bedrijven die niet failliet zijn gegaan (zelfde sector, zelfde grootte). Significant meer aanwezig in de steekproef van bijna failliete ondernemingen was het samenvallen van de taak van CEO en voorzitter van de raad van bestuur, alsook het feit dat de bestuurders die een langer mandaat hadden er beter in slaagden om de onderneming verder te leiden uit de crisis. Kennis van de sector is dus belangrijk.

Een andere bevinding was dat bestuurders in de steekproef met failliete bedrijven significant meer mandaten cumuleerden dan in de bedrijven die gewoon voortbestaan. Deze vaststelling staat in tegenstelling met verspreide opinie dat bestuurders met een groot netwerk eventueel

nieuwe bronnen voor de onderneming zouden aanboren, waardoor deze onderneming uit de neerwaartse spiraal kan komen. Wij hebben deze resultaten geïnterpreteerd als zijnde dat een bestuurder die relatief veel mandaten heeft, misschien veel minder tijd heeft om door te dringen tot de echte problemen van de bijna failliete onderneming. Bestuurders die heel veel andere mandaten hebben, zijn misschien minder geneigd om heel veel tijd te investeren om na te gaan wat er precies aan de hand is. Zij kunnen dan ook veel minder efficiënt hun netwerk aanspreken omdat ze niet genoeg tijd spenderen in het echt doorgronden van het probleem.

Christoph VAN DER ELST: Ook dient nog te worden genuanceerd dat in deze studie ruim tweehonderd private vennootschappen werden onderzocht, dus het gaat niet over de genoteerde vennootschappen en al zeker niet over banken. Wij pleiten er dus zeker niet voor dat de regels die nu al vervat zijn in de "Capital Requirements Directive" (CRD IV) voor wat de betreft de significante financiële instellingen, ook in andere bedrijven verplicht zouden moeten worden ingevoerd. CRD IV stelt dat een uitvoerende bestuurder maximaal twee niet-uitvoerende mandaten mag houden dan wel dat men niet-uitvoerend lid mag zijn van maximaal vier raden van bestuur. Zo strikt kan men de regels niet opstellen. Tevens ging het onderzoek over heel veel mandaten, dus niet over slechts twee of drie mandaten.

Michel DE WOLF: *Ik kom nog even terug op de mogelijke reacties van de commissaris op een zwakke corporate governance binnen de gecontroleerde onderneming.*

Bijvoorbeeld als u als commissaris in de notulen van de vergadering van de raad van bestuur leest dat de raad van bestuur bestaat uit in totaal 5 leden, van wie er op de vergadering slechts 2 aanwezig, 2 gevormachtigd en 1 afwezig waren. Denkt u dat de commissaris moet reageren?

Ann JORISSEN: Destijds heb ik de verslagen van de raad van bestuur van een grote onderneming die uiteindelijk failliet is gegaan, doorgenomen en kwam ik tot de bevinding dat dikwijls belangrijke punten van deze vennootschap onder het laatste punt van de agenda "overige" waren geplaatst. De CEO en voorzitter hebben zoveel macht dat zij een bepaalde volgorde bepalen in de agenda. In het begin van de vergadering zijn er nog vele bestuurders aanwezig en op het moment dat het punt "overige" aan bod komt, dus waar een heel belangrijk thema onder is opgenomen, zijn deze bestuurders al weg. Dit gaat dus nog verder dan te stellen dat bepaalde bestuurders van het begin niet aanwezig waren. Zij waren er wel in het begin, maar op het moment dat het punt ter sprake kwam, hadden ze allen hun volmacht aan een andere bestuurder gegeven.

Christoph VAN DER ELST: Over de vraag of wij denken dat de commissaris desgevallend moet reageren, mogen wij op basis van de resultaten van ons onderzoek geen uitspraak doen. Wij hebben geen data over hoe die raden van bestuur daar concreet mee omgaan.

Mijn persoonlijke mening sluit aan bij datgene dat wij zo-even hebben aangehaald, namelijk dat de commissaris niet op de stoel van de raad van bestuur mag gaan zitten. Toch hebben wij een groot vermoeden dat, afhankelijk van de samenstelling van die raad van bestuur, de informatiedoorstroming onvolmaakt is. Daar zou de rol van de commissaris wel eens kunnen zijn dat als hij bepaalde zaken vaststelt, en hij moet daarover geen oordeel vellen vermits hij dan op de stoel van de raad van bestuur zit, hij deze wel dient te vermelden in zijn verslag. Zo zou het commissarisverslag eventueel een *management report* gericht document zijn dat dan niet alleen verstuurd zou worden naar de CFO of de gedeleerde bestuurder, maar ook naar de voltallige raad van bestuur. Op deze manier weet men zeker dat alle leden van de raad van bestuur op de hoogte zijn van bepaalde aspecten; hiermee bedoel ik de *facts & figures* en niet noodzakelijk het waardeoordeel. Hiermee zou

de commissaris naar mijn mening geen deontologische fout begaan zolang hij zich niet in de plaats stelt van de raad van bestuur.

Michel DE WOLF: **Zou een mondeling verslag aan de algemene vergadering eventueel ook een piste kunnen zijn?**

Christoph VAN DER ELST: Neen, dat kan de commissaris niet onmiddellijk gaan doen. Dit zou een aanzienlijke wijziging van het vennootschapsrecht met zich meebrengen. Op de gewone algemene vergadering geeft de commissaris antwoorden over zijn verslag en over zijn bevindingen, maar niet over de situatie dat er een welbepaald agendapunt "overige" zou zijn geweest tijdens de vergadering van de raad van bestuur.

Michel DE WOLF: **Zouden de aandeelhouders niet wensen te weten dat er een zeer belangrijke beslissing werd genomen onder agendapunt "miscellaneous" / overige en dit zonder de aanwezigheid van de meerderheid van de raad van bestuur, enz.?**

Christoph VAN DER ELST: Als men zonder een meerderheid binnen de raad van bestuur beslist, dan is de beslissing niet rechtmatig genomen. Dan is er weldegelijk een fout begaan.

Ann JORISSEN: In de praktijk zal de beslissing wel rechtmatig worden genomen maar dan steeds met volmachten.

Michel DE WOLF: **Als er een inbreuk op het vennootschapsrecht wordt begaan en de commissaris heeft kennis van deze inbreuk, dan moet hij dit in zijn publiek commissarisverslag vermelden, uiteraard na het voorafgaand inlichten van de raad van bestuur. Nu spreken we echter over een toestand waar er geen inbreuk werd gepleegd op het vennootschapsrecht, maar de voormelde praktijk is wel tegen deugdelijk**

bestuur, goede corporate governance. Beslissingen genomen met 2 aanwezige bestuurders en 6 volmachten, dat is naar mijn mening geen goed management.

Christoph VAN DER ELST: Akkoord, maar mijn persoonlijk standpunt is dat dit niet behoort tot de taak van de commissaris.

Ann JORISSEN: Dan moet de commissaris hier voor heel veel bewijsmateriaal (*audit evidence*) vergaren om zo'n *statements* te kunnen maken, denk ik. Guberna, het Instituut voor Bestuurders, stuurt er echter regelmatig op aan om een individuele bestuurdersevaluatie te organiseren binnen de onderneming. Ook het functioneren van een raad van bestuur is iets speciaals. Deze omvat een groep van mensen, en als er daar één niet de filosofie van al de rest volgt, ligt hij/zij eruit bij de volgende herbenoeming.

Michel DE WOLF: Zo weten de aandeelhouders niet dat de raad van bestuur in werkelijkheid niet functioneert. De enige die dat wel weet, is de commissaris. Hij neemt kennis van de notulen van de raad van bestuur, hetgeen een normale auditprocedure uitmaakt, en hij weet dat de raad van bestuur enkel op papier bestaat.

Christoph VAN DER ELST: Ik ben heel weigerachtig tegenover deze piste, want dit is toch wel zeer vergaand. De commissaris zou evenwel een aantal indirecte waarschuwingen kunnen laten notuleren.

In de huidige *Code Corporate Governance* voor genoteerde ondernemingen staat er een bepaling om de aanwezigheden op de raad van bestuur en de comités in de corporate governance verklaring op te nemen. Misschien moet daar even over worden nagedacht, aangezien de wetgever verschrikkelijk in detail gaat nu in artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen. Het is maar één regel toe te voegen om te zeggen dat men de aanwezigheden op de vergadering van de raad van bestuur dient op

te nemen, waarbij men dient aan te duiden of een bestuurder ofwel gevoldmachtigd, ofwel *in personam* aanwezig is op de vergaderingen van de raad van bestuur.

Hier vind ik het zodanig gevaarlijk om als commissaris, die uiteindelijk een belangrijke rol te vervullen heeft, tussen te komen in datgene dat wordt gepubliceerd door de vennootschap naar derde partijen toe en waarop mag worden vertrouwd. Dat de commissaris zich dan zou inmengen in het feit dat hij aanvoelt dat de raad van bestuur niet zijn taken waarneemt op de wijze waarop deze moet waarnemen, dat vind ik een brug te ver. Het is uiteindelijk een verhouding die moet bestaan tussen enerzijds de algemene vergadering van aandeelhouders die bestuurders gaan benoemen en de raad van bestuur.

De reden waarom ik heel terughoudend ben is dat ik er vanuit ga dat het vaak de uitzondering op de regel is dat men belangrijke beslissingen op die wijze gaat camoufleren. Vandaar dat ik mij afvraag of gewoon het signaleren van vaststellingen die de commissaris doet, bijvoorbeeld door gewoon sec te verklaren dat hij vaststelt dat er op 3 vergaderingen van de raad van bestuur maar 2 bestuurders aanwezig waren en de rest bij volmacht werd vertegenwoordigd en dit vervolgens te versturen naar ieder lid van de raad van bestuur, niet voldoende is. Dan denk ik dat een bestuur, met zowel interne als externe bestuurders, dan toch *diligent* moet zijn. De negatieve uitstraling die zoets zou hebben, zelfs wanneer het over niet-genoteerde bedrijven gaat, vind ik persoonlijk toch iets te groot.

Ann JORISSEN: Een raad van bestuur is een college van personen die overeen komt en elkaar gevonden hebben. Vooraleer een bestuurder wordt gekozen, gaat men zich eerst afvragen of deze bestuurder in de groep past, of hij/zij de visie van de groep deelt, of hij/zij akkoord is met de manier van werken. Iemand waarvan de andere bestuurders verwachten dat hij/zij wat dissident is, gaat niet worden verkozen om in de raad van bestuur te zetelen.

Michel DE WOLF: Toch verwacht het publiek dit meer en meer van de commissaris. Hij zou volgens het publiek dan ook een meer proactieve rol moeten opnemen, hoewel het huidig wetelijk kader dit niet toelaat. Op deze manier wordt de *audit expectation gap* wel gevoed.

Graag zou ik iedereen van harte willen bedanken voor de deelname aan dit boeiend ronde-tafelgesprek.

De *policy research reports* van dit project zijn beschikbaar op website www.uantwerpen.be/project-deugdelijk-bestuur.



LA VISION DU PRÉSIDENT DE L'IEC SUR LA RESPONSABILITÉ DE L'EXPERT-COMPTABLE ET DU CONSEIL FISCAL EN MATIÈRE FISCALE¹

BENOIT VANDERSTICHELEN

Président de l'IEC



PIERRE-FRANÇOIS COPPENS

Conseiller fiscal de l'IEC



Introduction

L'instabilité et l'évolution rapide de notre législation fiscale ne sont plus à démontrer. Il est devenu un fait acquis que la durée de vie des lois fiscales est en constant raccourcissement et appelle en permanence des adaptations ou des modifications. Derrière ce tourbillon législatif, on ne peut d'ailleurs que déceler la volonté du législateur de tout prévoir, tout régir, de colmater sans répit toutes les brèches. Face à la complexité des lois fiscales et à l'inflation normative, nombreux sont les contribuables qui, naturellement, sollicitent le recours à des

professionnels du chiffre pour les assister dans leurs obligations fiscales ou pour leur prodiguer divers avis ou conseils.

Ces professionnels sont toutefois de plus en plus exposés à des risques d'erreur et doivent naviguer entre la recherche de la voie la moins imposée, souvent considérée par certains de leurs clients comme une obligation de résultat, et le risque de transgresser, consciemment ou inconsciemment, certaines limites légales. La nécessité d'apporter une réponse rapide aux questions des clients accentue encore la difficulté de leur métier. De nombreuses enquêtes révèlent que beaucoup de professionnels sont inquiets par rapport à l'augmentation de leur responsabilité.

¹ La présente contribution paraît également dans la revue *Accountancy & Tax* de l'IEC.

De plus, les diverses dispositions récentes luttant contre la fraude fiscale ne cessent de rendre plus malaisée la tâche des professionnels du chiffre. Dans ce contexte, il nous a paru nécessaire d'exposer les différents aspects de la responsabilité des professions concernées, en relation avec l'accomplissement de leurs missions fiscales. La contribution se concentrera sur les aspects essentiels de la responsabilité pénale et contractuelle des professionnels du chiffre².

La responsabilité pénale du professionnel du chiffre

A. Principes d'imputabilité en matière pénale

Le professionnel du chiffre peut, comme tout citoyen, se voir infliger les peines relatives à toutes les infractions reprises dans le Code pénal (escroquerie, abus de biens sociaux, faux et usage de faux, etc.). Certaines dispositions sanctionnent le seul fait d'une violation légale : ainsi le non-dépôt des comptes annuels entraîne la responsabilité du gérant ou de l'administrateur, même si ce dernier n'est pas, dans les faits, chargé de les déposer. Mais, hormis ces cas, la responsabilité pénale supposera toujours l'accomplissement d'un élément matériel (par exemple, la réalisation d'un faux en écriture) et d'un élément moral (la volonté de commettre la faute). Seule la combinaison de ces deux éléments permet l'imputabilité pénale. En matière fiscale, l'élément intentionnel de l'infraction est la violation de la loi fiscale dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

B. Imputabilité pénale et participation criminelle

Le droit pénal sanctionne non seulement l'auteur de l'infraction, mais aussi les participants, coauteurs et complices.

² Ne sont toutefois pas exposées les réglementations relatives à la discipline des professionnels du chiffre.

Ainsi, l'article 66 du Code pénal définit comme coauteurs d'un crime ou délit : « *ceux qui l'auront exécuté ou qui auront coopéré directement à son exécution ; ceux qui par un fait quelconque auront prêté pour l'exécution une aide telle que sans leur assistance, le crime ou le délit n'aurait pas pu être puni* ».

L'article 67 du Code pénal punit par ailleurs comme complices ceux qui auront donné les instructions (à interpréter au sens large) pour que le crime ou le délit soit commis. Cette disposition présente bien entendu une acuité particulière pour les professionnels du chiffre qui auront concouru à l'élaboration d'une infraction pénale et dont la participation pourrait en conséquence être mise en cause.

On observe que la participation criminelle nécessite une action positive et ne peut se limiter à une simple abstention d'empêcher le crime ou le délit. Dans ses conclusions précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 17 décembre 2008, l'avocat général VANDERMEERSCH rappelait à cet égard que « *le fait d'avoir connaissance d'un projet criminel, de le taire, d'être présent lors de la commission de l'infraction et même d'en tirer profit n'est pas constitutif, en soi, d'une participation criminelle.* »

La Cour de cassation, dans un arrêt du 26 février 2008 rendu en matière fiscale, a jugé que « *la corréité au sens de l'article 66 du Code pénal ne requiert pas que le coauteur ait lui-même l'intention requise pour commettre le délit auquel il coopère ; il est nécessaire mais il suffit qu'il ait sciemment et volontairement prêté son aide à l'exécution du délit voulu par l'auteur.* »³

C. La notion de « connaissance effective » de l'infraction

Pour qu'il y ait une participation criminelle, encore faut-il qu'il y ait une connaissance effective de l'infraction. Sans connaissance du fait

³ Disponible sur www.cass.be, RG n° P.061518.N.

que par l'acte posé, le coauteur ou le complice a participé à l'infraction, ce dernier ne peut être sanctionné. Comme l'écrit le professeur Trousse, « *on ne peut être participant par imprudence : l'ignorance de ce qu'une infraction est commise fait obstacle à la qualification de participation même si cette ignorance n'est pas invincible et est due à la faute de l'intéressé* »⁴.

En pratique, si un contribuable a bien l'intention de violer délibérément la loi fiscale et que l'expert ou le conseil fiscal lui fournit néanmoins une assistance en connaissance de cause, ce dernier risque de voir sa responsabilité pénale engagée au titre de coauteur ou complice de la fraude de son client. Mais un tel conseiller ne peut pas être considéré comme complice ou coauteur d'une fraude fiscale du simple fait qu'il aurait dû connaître le but frauduleux. Sa connaissance doit avoir été « *effective* » et ne peut être présumée. Il faut aussi rappeler qu'en cette matière c'est le ministère public qui a la charge de la preuve de la connaissance effective ou de la participation du professionnel du chiffre.

Si toutefois il est établi sans l'ombre d'un doute que ce dernier connaissait le projet illicite de son client, celui-ci sera responsable pénallement, quand bien même il aurait pris l'une ou l'autre précaution formelle dans sa communication avec son client. Il sera en outre fort complexe pour tout intermédiaire fiscal de défendre qu'il n'a pas connaissance du caractère frauduleux d'un acte, dès l'instant où il est impliqué dans l'exécution de celui-ci.

D. L'infraction de fraude fiscale

Comme toute infraction à une disposition pénale, la fraude fiscale suppose un élément matériel (la violation d'une disposition du code fiscal) et un élément moral (l'intention d'échapper à l'impôt). S'agissant de l'élément matériel, il semble évident qu'un professionnel du chiffre

ne peut être tenu pénalement responsable s'il ne concourt pas à la mise en place d'une violation d'une disposition fiscale. En réalité, comme le souligne Christophe Goossens, ce n'est hélas pas si simple : « *Dans de nombreux cas, la portée de la loi fiscale est incertaine ou controversée. En pareille hypothèse, l'existence d'une violation de la loi fiscale pourrait bien n'être établie que des années plus tard, au terme d'un litige fiscal. Cette circonstance n'enlève rien à l'élément matériel de l'infraction.* »⁵

Il s'ensuit qu'un expert-comptable ou un conseil fiscal peut très bien avoir la conviction qu'il ne viole aucune disposition fiscale dans le conseil qu'il donne à son client ou dans l'opération qu'il réalise pour ce dernier. C'est donc l'élément intentionnel qui, seul, cristallisera l'infraction de fraude fiscale. Est donc requis le dol spécial, à savoir l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire. La principale difficulté en cette matière est de déterminer une volonté consciente de violer la loi fiscale.

Le contribuable ou son conseiller ne peut être responsable pénallement, si alors qu'il commet une infraction fiscale, il a agi dans la croyance absolue, mais erronée, de ne pas la commettre. Christophe Goossens considère à ce propos que « *le juge pénal doit d'abord apprécier si l'infraction a été commise, en tous ses éléments constitutifs, et seulement déterminer si une cause de justification, force majeure ou erreur invincible permet d'exonérer le prévenu de sa culpabilité.* »⁶ Il faut aussi rappeler que le choix délibéré de l'évitement licite de l'impôt exclut l'intention frauduleuse.

Le fait de vouloir éviter en conscience un impôt dû, sans pour autant qu'il y ait dissimulation ou travestissement de la vérité, ne peut donner lieu à une responsabilité pénale, ce qu'a rappelé la Cour d'appel de Mons à propos de la mise

⁵ C. GOOSSENS, « *Conseillers et banquiers sont-ils pénalement responsables des infractions fiscales commises par leurs clients ?* », *Comptabilité et Fiscalité pratique*, 2009, p. 137.

⁶ C. GOOSSENS, *op. cit.*, p. 138.

en place d'une opération de stellage⁷. À propos d'un bureau comptable et fiscal, le tribunal de première instance de Mons a également considéré que l'intention frauduleuse devait être exclue en dépit du fait qu'un revenu imposable n'avait pas été déclaré⁸. En l'espèce, diverses inexactitudes avaient été commises dans la déclaration fiscale du comptable en rapport avec la perception de dividendes. Selon l'administration, un professionnel du droit fiscal devait inévitablement savoir qu'il commettait une faute. En conséquence, une telle infraction était volontaire, selon le taxateur. Le tribunal a fort opportunément considéré que la profession du contribuable, expert en comptabilité et en fiscalité, ne peut automatiquement avoir pour effet que toute inexactitude ou omission devait révéler une intention frauduleuse.

E. Les sanctions pénales spécifiques prévues par le Code des impôts sur les revenus

Sans prétendre à l'exhaustivité, il importe d'évoquer quelques-unes des nombreuses sanctions qui sont susceptibles de s'appliquer déjà aux intermédiaires ou conseillers :

- L'article 446 du Code des impôts sur les revenus prévoit la perte du droit de représenter les contribuables en qualité de mandataire pour une période n'excédant pas cinq ans ;
- L'article 450 du Code des impôts sur les revenus sanctionne la confection de faux en écriture et l'usage de faux en écriture. Cette disposition s'applique à toute personne (en ce compris donc les mandataires) qui a une connaissance effective de tels faux et ne les aurait pas dénoncés ;
- L'article 458 du Code des impôts sur les revenus dispose que les personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles

⁷ Mons, 22 octobre 2004, non publié, RG 2002/996.

⁸ Trib. Mons, 3 juillet 2005, disponible sur www.fiscalnet.be.

449 à 452 du même code sont tenues solidiairement au paiement de l'impôt éludé ;

- L'article 505 du Code pénal qui punit l'infraction de blanchiment s'applique non seulement aux auteurs, mais aussi aux coauteurs, complices de l'infraction, ce qui inclut notamment les intermédiaires fiscaux.

Ces quelques dispositions démontrent que l'arsenal législatif en matière de lutte contre la fraude fiscale commise par des experts-comptables ou conseils fiscaux est loin d'être négligeable.

F. L'article 455 du CIR

Aux termes de l'article 455 du CIR :

« § 1^{er}. En condamnant le titulaire d'une des professions suivantes :

1^o conseiller fiscal ; 2^o agent d'affaires ; 3^o expert en matière fiscale ou comptable ; 4^o ou toute autre profession qui a pour objet de tenir ou d'aider à tenir les écritures comptables d'un ou de plusieurs contribuables, que ce soit pour compte propre ou comme dirigeant, comme membre ou comme employé de société, association, groupement ou entreprise quelconque ; 5^o ou plus généralement la profession consistant à conseiller ou à aider un ou plusieurs contribuables dans l'exécution des obligations définies par le présent Code ou par les arrêtés pris pour son exécution, du chef de l'une des infractions visées aux articles 449 à 453, le jugement pourra lui interdire pour une durée de trois mois à cinq ans d'exercer directement ou indirectement, à quelque titre que ce soit, les professions susvisées.

Le juge pourra, en outre, en motivant sa décision sur ce point, ordonner la fermeture, pour une durée de trois mois à cinq ans, des établissements de la société, association, groupement ou entreprise dont le condamné est dirigeant ou employé. »

Une telle peine qui requiert l'intention frauduleuse est une peine accessoire et facultative.

Elle frappe aussi le professionnel du chiffre qui a violé le secret professionnel, tel que défini aux articles 337 et 453 du CIR. La Cour d'appel de Gand, dans son arrêt du 30 juin 1999, a infligé une telle peine d'interdiction professionnelle de cinq ans à deux experts-comptables qui avait contribué à la mise en place de constructions fiscales visant exclusivement à éluder l'impôt.

G. L'article 458 du CIR

L'article 458 du CIR énonce que « *les personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 449 à 452 seront tenues solidairement au paiement de l'impôt éludé. Les personnes physiques ou morales seront civilement et solidairement responsables des amendes et frais résultant des condamnations prononcées en vertu des articles 449 à 456 contre leurs préposés ou dirigeants d'entreprise.* »

Une des particularités de cette disposition est que la seule qualité de « complice » et non de « coauteur » suffit pour entraîner la condamnation au paiement de l'impôt éludé. Le professionnel du chiffre qui défend son client dans le cadre d'une procédure de rectification et qui produit des pièces dont il sait qu'il s'agit de faux est donc visé par la disposition⁹.

Un comptable qui utilise une fausse facture lors d'un contrôle est donc clairement solidaire de l'impôt éludé. Comme le souligne avec pertinence le professeur Jos DE BLAY, une telle responsabilité solidaire ne sera, en pratique, mise en œuvre que dans le cas où il n'existe plus aucune possibilité de récupérer la dette fiscale

chez le contribuable¹⁰. L'impôt éludé à raison de l'infraction commise ne comprend ni les sanctions administratives ni les intérêts, sauf précisions contraires¹¹.

Quoi qu'il en soit, une telle sanction s'avère très sévère. Le tribunal correctionnel de Bruxelles n'a pas manqué de rappeler à cet égard que « *cette responsabilité solidaire constitue l'une des sanctions les plus menaçantes et les plus lourdes du droit pénal fiscal*¹² ».

H. L'article 446 du CIR

L'article 446 du CIR dispose que « *Le Ministre des Finances (pour la Région flamande : ou le Ministre flamand chargé des Finances) peut, par arrêté motivé, refuser, pour une période qui n'excède pas cinq ans, de reconnaître à toute personne le droit de représenter des contribuables en qualité de mandataire, sauf si cette personne est soumise à une discipline professionnelle légalement organisée ou si elle exerce son mandat en vertu de la loi ou d'une décision judiciaire.* »

Une telle sanction ne s'applique en pratique plus aux experts-comptables et aux conseils depuis que les lois du 21 février 1985 (pour les experts-comptables) et du 22 avril 1999 (pour les conseils fiscaux) ont mis en place un régime disciplinaire autonome à l'égard des membres de l'IEC. L'article 4, § 1^{er}, 3^o, de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux prévoit des peines disciplinaires à l'égard de ces professionnels qui auraient lésé manifestement les droits du Trésor ou qui auraient abusé des procédures fiscales.

9 R. TOURNICOURT, « Strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de belastingconsulent » in W. MAECKELBERGH, *Strafrechtelijke betrekking van de belastingfraude. Referatenboek studieboek*, 12 décembre 1981, Brussel, Ehsal, 1982, 259.

10 J. DE BLAY, *Deontologie*, Kluwer, 2013, p. 275.

11 Th. AFSCHRIJF et V.-A. DE BRAUWERE, *Manuel de droit pénal financier*, Bruxelles, Kluwer, p. 305.

12 Corr. Bruxelles, 30 avril 2008, *Courrier fiscal 2008* (reflet), liv., 10, p. 520.

En outre, l'article 5, § 2, de cette même loi dispose qu'une plainte peut être instruite à l'encontre d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal auprès du Conseil de l'Institut par le procureur général près la Cour d'appel, par le Ministre des Finances ou tout intéressé. À ce jour, le nombre de sanctions appliquées est relativement limité. Le pouvoir de radiation dont disposent les instances disciplinaires pourrait doubler en efficacité, si le Ministre des Finances faisait davantage usage de son droit d'injonction et si les parquets informaient davantage lesdites instances.

En ce qui concerne l'interdiction d'exercer pour les experts en matière fiscale ou comptable, telle que visée aux articles 455 CIR et 73ter du Code de la TVA, les derniers chiffres publiés remontent à 2003. Les infractions qui ont donné lieu à ces condamnations et le nombre de peines prononcées sont les suivants :

- fraude fiscale (art. 449 CIR) : 2 cas ;
- faux fiscal (art. 450 CIR) : 1 cas ;
- violation du secret professionnel (art. 453 CIR) : 0 cas ;
- fraude fiscale (art. 73 Code TVA) : 4 cas ;
- faux fiscal (art. 73bis Code TVA) : 4 cas.

I. L'article 505, alinéa 1er, 2°, du Code pénal

Le volet répressif de la loi anti blanchiment rend punissable le blanchiment des avantages patrimoniaux (article 505, alinéa 1^{er}, 2^o, du C. pén.) et prévoit, outre des peines sévères à l'encontre des auteurs et coauteurs d'une infraction de blanchiment au sens pénal du terme, que les avantages patrimoniaux blanchis ou leur équivalent sont saisis et confisqués par l'autorité judiciaire.

En conséquence, le professionnel du chiffre peut subir une condamnation pénale pour blanchiment, s'il accepte des honoraires en paiement de services comptables et fiscaux, alors qu'il savait ou devait savoir que les fonds perçus avaient une origine illicite. Le professionnel qui

**LE TON EST DÉSORMAIS
DONNÉ, ET TOUTE FRAUDE
FISCALE DE GRANDE AMPLÉUR
COMMISE LE CAS ÉCHÉANT
AVEC LE CONCOURS D'UN
PROFESSIONNEL DU CHIFFRE
SE VOIT DÉSORMAIS PLUS
LOURDEMENT SANCTIONNÉE**

assiste son client, alors qu'il est déjà poursuivi pour fraude fiscale, est surtout visé.

J. Les lois du 17 juin et du 15 juillet 2013

La loi du 17 juin 2013¹³ comporte un volet important consacré à la lutte contre la fraude fiscale. La loi ajoute un second alinéa à l'article 449 du CIR : « *Si les infractions visées à l'alinéa 1^{er} ont été commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, le coupable est puni d'un emprisonnement de huit jours à cinq ans et d'une amende de 250 euros à 500 000 euros ou de l'une de ces peines seulement.* »

Le législateur sanctionne donc plus lourdement les auteurs d'infractions fiscales commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non. L'expression « fraude fiscale grave et organisée » fait donc à présent place à l'expression un peu étrange de « fraude fiscale grave, organisée ou non ». Cette notion également utilisée en matière de lutte contre le blanchiment reste fort imprécise.

Comme le souligne Sabrina SCARNA, « *si l'intention est claire, force est de constater que la circonstance aggravante n'est quant à elle aucunement définie par la loi.* »¹⁴ L'exposé des

13 M.B., 28 juin 2013, p. 41013.

14 S. SCARNA, « *L'infraction de fraude fiscale simple ou aggravée et son impact sur l'infraction distincte de blanchiment* », *Recueil du Forum for the future*, édition 2013, p. 279.

motifs de la loi du 15 juillet 2013 se limite à rappeler que le caractère grave de la fraude s'apprécie essentiellement au départ des deux éléments suivants¹⁵ : d'une part, la confection et/ou l'usage de faux et, d'autre part, le montant élevé de la transaction et le caractère anormal de ce montant eu égard aux activités ou l'état de fortune du client.

On peut s'interroger sur le respect d'un tel procédé consistant à introduire une nouvelle notion, sans la définir, tout en renvoyant à un (hypothétique) arrêté royal pour de plus amples précisions. Quoi qu'il en soit, le ton est désormais donné, et toute fraude fiscale de grande ampleur commise le cas échéant avec le concours d'un professionnel du chiffre se voit désormais plus lourdement sanctionnée.

La responsabilité contractuelle du professionnel du chiffre

A. La qualification du contrat

Selon les prestations accomplies, la relation contractuelle entre le professionnel du chiffre et son client peut être qualifiée soit de contrat d'entreprise, soit de mandat. Il est question de contrat d'entreprise lorsque le professionnel accomplit des missions d'expertise, de conseil, de révision des comptes annuels. Aucun acte juridique n'est posé par ce dernier¹⁶. À ce contrat d'entreprise est parfois couplée une convention de mandat accessoire. Ainsi en est-il lorsqu'il peut signer les déclarations fiscales.

Un tel mandat peut être tacite ou écrit. Un mandat écrit est à recommander pour circonscrire l'étendue de sa responsabilité. On notera que les experts-comptables et réviseurs d'entreprises effectuent également certaines missions légales prévues par le Code des sociétés.

15 Doc. parl., Ch. repr., Session 2012-2013, Doc 53 2763/001, p. 8.

16 P.A. FORIERS et M. VAN KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs d'entreprises et experts comptables », Rev. Dr. U.L.B., p. 15.

Dans de tels cas, l'expert-comptable ou le réviseur engage non seulement sa responsabilité contractuelle vis-à-vis de la société, mais aussi sa responsabilité extracontractuelle vis-à-vis de tiers.

La différence entre contrat d'entreprise et contrat de mandat entraîne des conséquences différentes en matière de responsabilité. Le professionnel du chiffre ne peut engager son client que pour les actes pour lesquels il a reçu un mandat et peut être responsable s'il dépasse la mission qui lui a été confiée. Hormis cette différence, le professionnel du chiffre répond, quelle que soit la qualification du contrat, de l'inexécution ou de la mauvaise exécution de toutes les obligations issues de ce contrat.

B. Obligation de moyens ou obligation de résultat ?

L'étendue de la responsabilité du professionnel du chiffre est étroitement liée aux obligations qui pèsent sur lui. La distinction entre obligation de moyens et obligation de résultat est généralement celle qui prévaut en la matière. La plupart des services rendus par le professionnel du chiffre s'inscrivent dans le cadre d'une obligation de moyens. Le rôle de ce dernier consiste à s'engager vis-à-vis de son client à utiliser les moyens nécessaires pour le traitement de son dossier¹⁷.

Pour apprécier la responsabilité à cet égard, il faut se référer au critère du « bon père de famille ». Le professionnel devra dès lors démontrer que toute autre personne, normalement prudente et diligente, n'aurait pas commis le manquement constaté¹⁸. L'erreur d'appréciation commise ou l'interprétation inexacte d'une disposition fiscale ne constituent pas a priori une faute.

17 Civ. Gand, 13 septembre 1996, Courr. Fisc., 1996, p. 561.

18 Cass., 25 octobre 1974, Arr.Cass., 1975, 263.

Elles n'engendrent de faute contractuelle que si elle a lieu sans que le professionnel ait fait les recherches et les examens suffisants ou sans qu'il ait soupesé les risques liés à la solution proposée. Comme le suggère avec pertinence Rik DEVLOO, il convient que le professionnel du chiffre se ménage la preuve écrite de telles recherches et en fasse part à son client¹⁹.

Certes, la nature et l'étendue des recherches peuvent varier selon la demande formulée ou le degré d'expertise supposé de l'expert consulté. Rik DEVLOO considère également important que le professionnel insiste, le cas échéant, sur le caractère controversé du problème qui lui est soumis ou sur l'incertitude de la solution proposée. Le professionnel peut aussi être tenu responsable s'il n'a pas demandé à son client les documents nécessaires ou posé les questions nécessaires lui permettant d'accomplir en connaissance de cause sa mission de conseil.

Dans certains cas, le professionnel du chiffre peut aussi être tenu à une obligation de résultat. Il suffit, en ce cas, pour le client, de constater l'inexécution de l'obligation, pour démontrer la responsabilité du professionnel. Parmi les obligations de résultat, on peut citer notamment les obligations tenant à ses missions, telles que le dépôt des déclarations fiscales.

À propos de l'établissement des fiches individuelles et relevés récapitulatifs, le tribunal de première instance de Liège, dans un jugement du 8 mai 2003²⁰, a estimé que leur omission constituait une violation d'une obligation de résultat. Maîtres AUVERTIN et AFSCHRIFT, commentant la décision, estiment en revanche qu'en aucun cas, il ne peut s'agir d'une obligation de résultat, car le dépôt de telles fiches suppose au préalable que soit étudiée la question (qui relève d'une obligation de moyens) du caractère professionnel ou non de la rémunération ou de l'avantage.

Selon ces auteurs, seules les obligations purement formelles, qui ne requièrent aucune appréciation de l'expert, tombent dans le champ des obligations de résultat²¹. La frontière entre obligation de moyens et de résultat n'est parfois pas si étanche. En effet, peut-on encore considérer comme une obligation de résultat, le dépôt d'une déclaration fiscale, lorsque le client apporte à la dernière minute ses documents et qu'il sera fort peu probable que le professionnel dispose de suffisamment de temps pour respecter les délais légaux ?

C. La lettre de mission

En toutes circonstances, la rédaction d'une lettre de mission fixant les conditions et les obligations du professionnel constituera un élément essentiel pour apprécier l'étendue des responsabilités de ce dernier. La lettre de mission sert à formaliser la relation entre le professionnel du chiffre et son client. C'est un contrat dont les clauses peuvent évoluer en fonction des obligations légales. La lettre de mission est souvent personnalisée pour s'adapter au mieux à la situation de l'entreprise.

D'une part, un contrat écrit fait la preuve de ce qui a été convenu oralement. Il règle également des questions auxquelles on ne pense pas nécessairement, ou auxquelles on ne veut pas penser, lorsque l'on entame une nouvelle collaboration. L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, par exemple, encourage le recours à la lettre de mission dans l'intérêt de chaque professionnel, pris individuellement, et dans l'intérêt de la profession, dans son ensemble.

L'IEC a rédigé à l'intention de ses membres deux modèles de lettre de mission : l'une se base sur la prestation prévoyant des honoraires en régie, l'autre prévoyant des honoraires for-

19 R. DEVLOO, *op. cit.*, p. 8.

20 Liège, 8 mai 2003, *Le Fiscologue*, 27 juin 2003, n° 897, p. 1 et s.

21 N. AUVERTIN et T. AFSCHRIFT, « La responsabilité professionnelle de l'expert-comptable et du conseil fiscal vis-à-vis du client », *Rev. b. Compt.*, 2003, n° 4, p. 25.

faitaires. Ces deux modèles sont disponibles sur notre site internet (http://www.iec-iab.be/fr/membres/Profession/Missions/lettre_mission/Pages/Conventionscadre.aspx). La lettre de mission est souvent complétée de conditions générales de prestations (et non de vente, puisque l'expert-comptable et le conseil fiscal ne sont pas des commerçants). Elles ne sont en rien obligatoires. Un modèle est disponible sur notre site (http://www.iec-iab.be/fr/membres/Profession/Missions/lettre_mission/Pages/Conditionsgenerales.aspx).

La lettre de mission précise le cadre d'intervention de l'expert-comptable, et plus précisément les prestations qu'il s'engage à honorer. C'est également ici que l'expert-comptable peut préciser ce qu'il ne fera pas. Par exemple, la lettre de mission peut préciser que la tenue générale de la comptabilité est incluse dans la prestation à un rythme trimestriel. Elle peut également préciser qu'un contrôle fiscal s'effectue en dehors de ce périmètre.

D. Limitation contractuelle de responsabilité

La loi du 18 janvier 2010²² a mis un terme à l'interdiction faite aux experts-comptables externes et aux conseils fiscaux externes de limiter contractuellement leur responsabilité. Cette loi modifie l'article 33 de la loi du 22 avril 1999 en offrant désormais la possibilité à ces derniers de stipuler dans leurs contrats que leur responsabilité sera limitée à un montant bien déterminé ou que seuls certains types de dommages donneront lieu à une indemnisation.

La loi interdit toutefois que ces professionnels se soustraient à leur responsabilité dans deux cas bien précis : lors de l'accomplissement d'une mission légale (dissolution de sociétés,

fusion ou scission, transformation de la forme juridique, etc.) et en cas de faute commise avec une intention frauduleuse ou à des fins de nuire. La même possibilité de limitation de responsabilité s'applique aux comptables et fiscalistes agréés (avec pour seule limitation les cas de fraude et d'intention de nuire, puisque ceux-ci ne se voient pas confier de missions légales).

Une telle latitude offerte à ces professionnels du chiffre doit bien entendu être couplée avec l'obligation qui leur est imposée de faire couvrir leur responsabilité par un contrat d'assurance. La loi du 18 janvier 2010 modifie aussi l'article 17bis de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises, qui confirme la possibilité pour ces derniers de se soustraire à leur responsabilité dans des missions (autres que celles qui leur sont réservées par la loi) par un contrat particulier. On sera aussi attentif au fait que la loi de type « protection du consommateur »²³ protège aussi les clients (personnes physiques ou morales) n'agissant pas dans le cadre de leur activité professionnelle. Cette loi dont l'examen sort du cadre de la présente étude n'admet les clauses de limitation de responsabilité que dans un cadre bien précis et moyennant certaines conditions strictes.

E. Coexistence de responsabilités contractuelle et extracontractuelle

Bien souvent, le manque de prudence et de vigilance dont a fait preuve le professionnel du chiffre entraîne à la fois une responsabilité contractuelle et une responsabilité extracontractuelle. En effet, un manquement contractuel peut également être qualifié de faute au sens de l'article 1382 du Code civil. Comme le souligne Bernard TILLEMAN, toute in-

²² Loi du 18 janvier 2010 relative à l'exercice d'une profession libérale et réglementée du chiffre par une personne morale, M.B., 17 mars 2010.

²³ Loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats à distance en ce qui concerne les professions libérales (M.B., 20 novembre 2002).

fraction à une prescription légale suffit à retenir éventuellement une faute extracontractuelle²⁴.

Qu'il s'agisse de l'une ou l'autre des responsabilités, le juge devra apprécier le lien de causalité entre la faute et le dommage. Il ressort d'ailleurs d'une jurisprudence constante que les différences apparemment manifestes sont souvent atténuées par le juge, dès lors qu'il apprécie le comportement du professionnel du chiffre en relation avec le dommage subi par son client.

F. Illustrations jurisprudentielles

Dans l'arrêt soumis à la Cour d'appel de Liège le 10 septembre 2009²⁵, un client (une société) avait estimé que la fiduciaire avait commis une faute en conseillant un montage fiscal (en l'espèce, une opération portant sur l'acquisition et l'exercice d'options sur actions), et ce, dans l'espoir d'obtenir une indemnisation pour le dommage subi.

Selon le client, une telle opération n'aurait jamais été conseillée par un expert fiscal et juridique normalement prudent et diligent, placé dans les mêmes circonstances et à la même époque. Le juge a validé le point de vue du client et a considéré que la fiduciaire aurait dû analyser plus avant les conséquences et les risques de l'opération envisagée, ce qui l'aurait amenée à ne pas la conseiller à son client, au regard des risques importants de rejet par l'Administration fiscale, compte tenu de l'absence manifeste de rattachement de la prétendue dépense à l'exercice de l'activité sociale de la société.

Épinglons aussi cette autre décision qui a conclu à une faute professionnelle de l'expert-comptable à la suite de manquements en matière fis-

cale. L'affaire soumise au tribunal de première instance de Bruxelles le 2 mars 2012 concerne une erreur commise par un expert-comptable dans l'application des règles de localisation de prestations de services en matière de TVA²⁶.

Le client de cet expert, un assujetti établi en Belgique, avait sollicité d'un autre assujetti établi dans un autre État membre des travaux de nature intellectuelle. Par dérogation à la règle générale de localisation qui prévoit que le lieu d'une prestation de services se situe en principe dans l'État du prestataire, les travaux intellectuels sont, en vertu de l'article 21, § 3, 7°, du CTVA, localisés dans l'État du preneur de services.

En l'espèce, le preneur de services aurait dû déclarer et payer la TVA belge, et l'Administration lui infligea une amende. L'expert-comptable chargé d'établir les déclarations TVA de son client ignorait cette règle dérogatoire et fut assigné en intervention et en garantie par son client. Le tribunal condamna l'expert-comptable au paiement de cette amende. Le juge considéra qu'un tel professionnel de la fiscalité (sa dénomination sociale renvoyant clairement aux matières fiscales) a commis une faute professionnelle en méconnaissant une telle règle de localisation.

Dans un jugement du 27 juin 2003²⁷, le tribunal de première instance de Louvain a conclu à la responsabilité du comptable qui n'a pas informé son client que, compte tenu des délais serrés, il ne pouvait introduire à temps une réclamation. Le juge a en outre rappelé que l'engagement du comptable d'introduire des déclarations et réclamations est incontestablement une obligation essentielle et s'apparente à une obligation de résultat.

²⁴ B. TILLEMAN, « Les sanctions réprimant l'absence de rapports ainsi que les défauts de rédaction ou la remise tardive de rapports concernant l'assemblée générale », *L'Expert-comptable belge*, 1994, p. 20.

²⁵ Liège, 10 septembre 2009, *FJF* 2012/243.

²⁶ Civ. Bruxelles, 2 mars 2012, *Fiscologue*, 2012, liv. 1315, 14.

²⁷ Décision commentée par G. LENARTS, « Les tribunaux se montrent sévères à l'égard de la responsabilité des professions comptables », *Pacioli*, n° 161, mars-avril 2004, p. 1.

Frédéric LEDAIN cite encore quelques exemples jurisprudentiels où la responsabilité du professionnel a été retenue²⁸ :

- *Un professionnel de la comptabilité commet une faute en n'attirant pas l'attention de sa cliente sur les conséquences fiscales du dépassement de la barre de 50 % de son capital augmenté des réserves ; il doit supporter le dommage qui en résulte et qui est égal au supplément d'impôt (Bruxelles, 14 octobre 1987, R.G.A.R., 1989, n° 11.464).*
- *La Cour d'appel de Mons (Mons, 17 février 1987, Revue de droit commercial belge, 1988, page 167) a sanctionné un comptable dans la mesure où ce dernier n'avait pas été en mesure d'apporter la preuve écrite qu'il avait averti ses clients sur la nécessité de disposer des documents utiles à temps afin de pouvoir faire les déclarations à la TVA :*
« Attendu qu'en revanche, comme l'a dit le premier juge, ce technicien (le comptable) doit attirer l'attention par écrit de ses clients sur l'impossibilité dans laquelle il va se trouver de faire les déclarations dans les délais si les documents nécessaires ne sont pas en sa possession. »

Conclusion

Il ressort de l'analyse qui précède et des cas de jurisprudence exposés que l'Administration et les tribunaux semblent aujourd'hui témoigner de moins de bienveillance à l'égard des professionnels du chiffre qu'à l'égard de « simples » contribuables. Il devient périlleux de conseiller un client en matière fiscale. Le fait de se présenter comme un spécialiste fiscal semble en effet justifier une responsabilité lourde en cas d'infraction commise et permet l'application plus rapide d'amendes pénales ou d'accroissements d'impôts dans son chef.

ON NE PEUT PERDRE DE VUE QUE L'INTERMÉDIAIRE FISCAL EST AVANT TOUT CELUI QUI GUIDE SON CLIENT, CELUI QUI EXPLIQUE LA LOI D'IMPÔT ET PERMET SA CORRECTE APPLICATION

La question est évidemment de savoir où se situe la frontière entre une erreur dans l'appréciation ou l'application d'une disposition fiscale et une faute grossière. La ligne de démarcation n'est pas toujours claire.

Les divers instituts professionnels sont en tout cas attentifs à cette problématique et accentuent leur rôle pédagogique en cette matière. Et les sanctions à l'égard des membres indécents doivent être prononcées.

Cette pression exercée sur les professions du chiffre ne peut toutefois pas excéder certaines limites au point de rendre impossible l'exercice du métier de conseil fiscal. On ne peut perdre de vue que l'intermédiaire fiscal est avant tout celui qui guide son client, celui qui explique la loi d'impôt et permet sa correcte application. Bien plus que celui qui agit dans l'ombre et dissimule, il est le phare qui éclaire le contribuable et lui montre la voie à suivre. Le sanctionner trop lourdement serait à la fois inéquitable et contreproductif pour la collectivité.

En pénalisant plus lourdement les experts-comptables ou conseils fiscaux que d'autres contribuables, le risque aussi est qu'il soit porté atteinte au principe d'égalité devant l'impôt inscrit à l'article 172 de la Constitution qui interdit qu'une distinction arbitraire soit faite entre individus face à l'impôt. La Cour d'appel de Gand avait d'ailleurs jugé que le point de vue général du fisc, selon lequel un expert-comptable ou un conseil fiscal ne peut commettre des fautes dans sa déclaration que délibéré-

ment, donc avec l'intention d'éviter l'impôt, est contraire au principe d'égalité (Gand, 9 juin 1998²⁹).

En conclusion, il est vivement conseillé aux professionnels fiscaux de faire preuve, aujourd'hui plus que jamais, de la plus grande vigilance

Samenvatting

Gezien de complexiteit en instabiliteit van de belastingwetgeving is het logisch dat vele belastingbetalers economische beroepsbeoefenaars inschakelen voor bijstand bij de naleving van hun fiscale verplichtingen of adviesverstrekking. Bij de uitvoering van hun opdrachten worden deze beroepsbeoefenaars echter in toenemende mate geconfronteerd met risico's op fouten. Sommigen van hen kunnen zelfs geneigd zijn de wettelijke grenzen te overschrijden om hun cliënten tevreden te stellen.

Het artikel richt zich op de belangrijkste aspecten van de strafrechtelijke en contractuele aansprakelijkheid van economische beroepsbeoefenaars. Wat de strafrechtelijke toerekenbaarheid betreft, dient erop te worden gewezen dat indien een belastingplichtige voornemens is om opzettelijk de belastingwetgeving te schenden en de boekhouder of belastingadviseur hem met kennis van zaken bijstand verleent, laatstgenoemde het risico loopt strafrechtelijk aansprakelijk te worden gesteld als mededader of medeplichtige bij de fraude van zijn cliënt. Maar een dergelijke adviseur kan niet worden beschouwd als medeplichtige of mededader van een belastingfraude louter en alleen omdat hij van de frauduleuze doeleinden kennis zou moeten hebben gehad. Zoals vermeld in een constante rechtspraak moet zijn kennis effectief zijn geweest en kan deze niet worden vermoed.

dans leurs missions d'assistance fiscale de leurs clients.

Mais il est tout aussi nécessaire de rappeler qu'en matière fiscale, le principe de bonne foi du professionnel doit à tout prix être préservé, pour que certaines dérives de la part d'un État déjà surpuissant ne se développent pas à l'avenir.

Summary

The complexity and instability of tax legislation is such that numerous taxpayers call upon the skills of accounting professionals to assist them in complying with their tax obligations or to provide them with advice. These professionals are however increasingly exposed to the risk of errors in the performance of their duties. Some of them might even be tempted to trespass the legal limits to please their clients.

This paper focusses on the key aspects of the accounting professionals' criminal and contractual liability. With regard to criminal liability, it should be pointed out that, if a taxpayer deliberately intends to break tax laws, and if the accountant or tax consultant provides assistance in full knowledge of the matter, he can be held criminally liable, as co-author or accomplice of his client's fraud. Nevertheless, the professional cannot be considered as a co-author or accomplice of a tax fraud merely because he ought to have known the fraudulent purpose. According to consistent case law, his knowledge must be actual, not imputed.

29 Gand, 9 juin 1998, disponible sur www.fiscalnetfr.be.

Wat de contractuele aansprakelijkheid betreft, is de reikwijdte van de aansprakelijkheid van de economische beroepsbeoefenaar nauw verbonden met zijn verplichtingen. Over het algemeen dient hier een onderscheid te worden gemaakt tussen de middelenverbintenis en de resultaatsverbintenis. De meeste diensten verleend door de economische beroepsbeoefenaar vallen onder een middelenverbintenis. Voor een beoordeling van de aansprakelijkheid in dit verband, dient te worden verwezen naar het criterium van de "goede huisvader". In sommige gevallen kan de economische beroepsbeoefenaar ook aan een resultaatsverbintenis gehouden zijn. De cliënt moet dan enkel de niet-nakoming van de verbintenis vaststellen om de aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar te bewijzen. Resultaatsverbintenissen omvatten in het bijzonder de wettelijke verplichtingen die voortvloeien uit zijn opdrachten, zoals het indienen van belastingaangiften of belastingfiches.

In contractual matters, the extent of the accounting professional's liability is closely linked to his obligations. The distinction between obligation of means and obligation of result usually prevails in this area. Most services provided by the accounting professional fall within the scope of the obligation of means. In order to assess his liability in this respect, it is necessary to refer to the standard of due care. In some cases, the accounting professional can also be bound to an obligation of result. In that case, the client simply has to establish the failure to comply with the obligation to prove the professional's liability. The obligation of result can originate from legal obligations associated with his duties, such as the filing of tax returns or forms.

IFRS PERIODIEKE INFORMATIE – JANUARI 2014 TOT JUNI 2014

INFORMATIONS PÉRIODIQUES IFRS – JANVIER 2014 À JUIN 2014

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*



Het eerste halfjaar van 2014 werd voornamelijk gekenmerkt door de publicatie van de nieuwe standaard (IFRS 15) met betrekking tot de opname van omzet (opbrengsten). IFRS 15 omvat gedetailleerdere en preciezere bepalingen waarvan de toepassing mogelijk belangrijke gevolgen zou kunnen hebben ten opzicht van de huidige verwerking, en meer specifiek

Le premier semestre 2014 a été marqué par la publication de la nouvelle norme (IFRS 15) traitant de la comptabilisation du chiffre d'affaires. IFRS 15 comporte des dispositions beaucoup plus précises et détaillées dont l'application devrait avoir des impacts potentiellement significatifs par rapport aux pratiques actuelles, en particulier dans certains secteurs. En outre,

in bepaalde sectoren. Verder zou de nieuwe standaard andere elementen van de organisatie kunnen impacteren, zoals prestatie-indicatoren, de berekening van de bonussen en andere verloningssystemen en de bankcovenants. Daar IFRS 15 retrospectief moet toegepast worden vanaf het boekjaar 2017 (met een geanticipeerde toepassing toegelaten), is het aangeraden om reeds nu al de mogelijke impacts hiervan op de organisatie in te schatten.

We merken eveneens de publicatie van IFRS 14 op dat een voorlopige oplossing biedt en beperkt wordt tot de eerste toepassers van IFRS die actief zijn prijsgereguleerde activiteiten. Het IASB heeft ook drie aanpassingen aan bestaande standaarden gefinaliseerd waarvan de impact eerder specifiek en/of beperkt is.

IASB

30/01/2014: Publicatie van een voorlopige standaard over gereguleerde activiteiten

Het IASB heeft IFRS 14 – *Regulatory deferral accounts* gepubliceerd. Het is de bedoeling dat deze standaard slechts voor een korte termijn van toepassing is, in afwachting van de resultaten van het grotere IASB-project rond tariefreguleringen. Deze voorlopige standaard is van toepassing voor entiteiten die IFRS voor het eerst toepassen in overeenstemming met IFRS 1 – *Eerste toepassing van IFRS*.

Deze voorlopige standaard gebruikt de termen “*regulatory deferral account debit balances*” (uitgestelde debetrekeningen in verband met prijsregulering¹) en “*regulatory deferral account credit balances*” (uitgestelde creditrekeningen in verband met prijsregulering²) in plaats van gereglementeerde activa en verplichtingen

cette nouvelle norme est susceptible d'impacter d'autres éléments dans l'organisation, tels que les indicateurs de performance, le calcul des bonus et autres systèmes d'intéressement, et les covenants bancaires. Dans la mesure où IFRS 15 doit être appliquée de manière retrospective à compter de l'exercice 2017 (avec une application anticipée autorisée), il convient dès à présent d'en estimer les impacts potentiels sur l'organisation.

On relèvera également la publication de la nouvelle norme IFRS 14 qui apporte une solution provisoire et limitée aux premiers adoptants des IFRS pour les entités exerçant des activités à tarifs réglementés. L'IASB a également finalisé trois projets d'amendement de normes existantes dont la portée est très spécifique et/ou limitée.

IASB

30/01/2014 : Publication d'une norme provisoire sur les activités réglementées

L'IASB a publié une norme provisoire IFRS 14 – *Comptes de report réglementaires*, dans l'attente de la finalisation du projet à long terme de l'IASB sur les activités à tarifs réglementés. La norme provisoire est applicable aux entités qui adoptent les IFRS pour la première fois conformément à IFRS 1 – *Première adoption des IFRS*.

La norme provisoire utilise les termes « soldes débiteurs du compte de report réglementaire » (*regulatory deferral account debit balances*) ou « soldes créditeurs du compte de report réglementaire » (*regulatory deferral account credit balances*) au lieu d'actifs et de passifs réglementés (*regulatory assets and liabilities*) en at-

¹ Er is nog geen officiële vertaling voor deze termen op het moment van de publicatie van dit artikel.

² Idem.

(*regulatory assets and liabilities*) omdat het nog niet duidelijk is of deze rekeningen voldoen aan de definitie van activa en verplichtingen in het Raamwerk voor de opstelling en presentatie van jaarrekeningen.

De uitgestelde rekeningen met betrekking tot prijsregulering geven de effecten van de prijsregulering weer nadat alle andere standaarden zijn toegepast. De voorlopige standaard bevat bovendien specifieke richtlijnen voor de toepassing van bepaalde andere standaarden zoals bijvoorbeeld IAS 12 – *Winstbelastingen*, IAS 36 – *Bijzondere waardevermindering van activa* en IFRS 5 – *Vaste activa aangehouden voor verkoop en beëindigde bedrijfsactiviteiten* op de (wijziging van) uitgestelde rekeningen met betrekking tot prijsreguleringen.

De impact van de prijsregulering moet apart worden vermeld in het overzicht van de financiële positie, de winst en verliesrekening en het overzicht van de niet in winst-of verlies opgenomen resultaten. Deze rekeningen moeten gepresenteerd worden na de presentatie van een subtotal van het actief, van het passief en van het resultaat van de reglementaire saldo's.

De standaard is van toepassing voor entiteiten die hun eerste IFRS jaarrekening opstellen voor periodes die beginnen op of na 1 januari 2016. Vervroegde toepassing is toegelaten.

25/03/2014: Voorgestelde wijziging van IAS 1 met betrekking tot informatieverschaffing

De publicatie van ED/2014/1 – *Disclosure initiative: Proposed amendments to IAS 1* kadert in het IASB initiatief over informatieverschaffing. In dit voorstel van standaard verduidelijkt het IASB IAS 1 door volgende aanpassingen van IAS 1 te suggereren:

tendant que le projet à long terme détermine si ces comptes répondent à la définition conceptuelle d'un actif ou d'un passif.

En outre, la norme impose que l'ensemble des normes et interprétations IFRS soit préalablement appliqués. La norme provisoire présente également la manière dont certaines normes s'appliqueraient à ces comptes de report réglementaires, par exemple IAS 12 – *Impôts sur le résultat*, IAS 36 – *Dépréciation d'actifs* et IFRS 5 – *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

La norme impose aux entités de présenter ces comptes séparément dans l'état de la situation financière (bilan) et de présenter les variations dans les comptes de report réglementaires séparément dans le compte de résultats et/ou dans les autres éléments du résultat global. En outre, ces comptes seront présentés après un sous-total représentant le total de l'actif, du passif et du résultat avant les soldes réglementaires.

Cette norme entre en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2016. Une application anticipée est autorisée.

25/03/2014 : Amendements proposés à IAS 1 liés aux informations à fournir

L'IASB a publié des amendements proposés à IAS 1 – *Présentation des états financiers* dans le cadre du projet sur les informations à fournir. Dans cet exposé-sondage, l'IASB propose de clarifier IAS 1 en y apportant les modifications suivantes de portée limitée :

- **Materialiteit:** De voorgestelde aanpassingen benadrukken dat informatie niet mag verdoezeld worden door het samenvoegen of uitsplitsen van de informatie, het materialiteitsprincipe van toepassing is op alle delen van de jaarrekening, en dat het materialiteitsprincipe van toepassing blijft indien een standaard specifieke informatie vereist.
- **Overzicht van de financiële positie en de winst- en verliesrekening en de niet in winst of verlies opgenomen resultaten:** Het IASB stelt voor om te verduidelijken dat elementen in deze overzichten mogen samengevoegd of uitgesplitst worden. Bijkomende richtlijnen worden voorgesteld in verband met subtotalen die worden opgenomen in deze overzichten.
- **Toelichting:** Het voorstel verduidelijkt dat entiteiten een zekere vrijheid genieten voor het formaat waarin ze hun toelichting willen presenteren en geeft richtlijnen voor het bepalen van een systematische volgorde voor de presentatie van de toelichting. Het IASB stelt voor om de richtlijnen en voorbeelden met betrekking tot het identificeren van significante grondslagen voor financiële verslaggeving te verwijderen vermits deze richtlijnen niet nuttig gevonden worden.
- **Presentatie van de niet in winst of verlies opgenomen resultaten als gevolg van deelnemingen verwerkt volgens de "equity"-methode:** Verduidelijking dat het aandeel van de niet in winst of verlies opgenomen resultaten (*other comprehensive income*) van geassocieerde deelnemingen en joint ventures die opgenomen worden volgens de "equity"-methode op één lijn moeten gepresenteerd worden in functie van het feit of ze later al dan niet geherclassificeerd zullen worden naar winst of verlies.
- **Matérialité :** L'IASB propose de préciser que les émetteurs ne doivent pas obscurcir les informations utiles en les regroupant ou en les ventilant, et que les considérations en matière de matérialité s'appliquent à toutes les composantes des états financiers ainsi qu'à toute autre information à fournir imposée par le référentiel IFRS.
- **État de la situation financière et état du résultat net et des autres éléments du résultat global :** L'IASB propose de préciser que les postes inclus dans ces états peuvent être regroupés ou ventilés au besoin. Il propose également d'ajouter des indications concernant les sous-totaux dans ces états.
- **Notes :** L'IASB propose de préciser que les entités bénéficient d'une certaine latitude quant au format des notes qu'elles choisissent d'adopter et suggère d'ajouter des indications sur la façon de déterminer un ordre systématique dans la présentation des notes. L'IASB propose également de supprimer les exemples jugés inutiles pour identifier les principales méthodes comptables.
- **Présentation des autres éléments du résultat global découlant des participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence :** L'IASB propose de préciser qu'une entité doit présenter sa quote-part des autres éléments du résultat global découlant d'entreprises associées et de coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence sous des rubriques distinctes selon que ces autres éléments du résultat global seront ou non reclassés ultérieurement en résultat net.

Het voorstel van standaard bevat geen ingangsdatum en geen overgangsmaatregelen.

L'exposé-sondage ne comprend ni de date d'entrée en vigueur ni de dispositions transitoires.

06/05/2014: Verwerking van de verwerving van een belang in een gezamenlijke bedrijfsactiviteit

Het IASB heeft een wijziging aan IFRS 11 – *Gezamenlijke overeenkomsten* gepubliceerd die verduidelijkt dat de verwerving van een belang in een gezamenlijke bedrijfsactiviteit worden verwerkt in overeenstemming met IFRS 3 – *Bedrijfscombinaties*, indien deze bedrijfsactiviteit voldoet aan de definitie van een bedrijf die wordt gegeven in IFRS 3. Dit wil zeggen dat de gezamenlijke investeerder in een dergelijk belang:

- de meeste identificeerbare activa en verplichtingen moet waarderen tegen reële waarde;
- de kosten van de verwerving moet opnemen in de winst- en verliesrekening;
- uitgestelde belastingen moet opnemen;
- goodwill of negatieve goodwill moet opnemen;
- een test op bijzondere waardevermindering moet uitvoeren voor de kasstroom-genererende eenheden waaraan goodwill werd toegewezen;
- informatieverschaffing moet geven in overeenstemming met de vereisten voor bedrijfscombinaties.

Deze wijzigingen zijn van prospectief toepassing voor jaarperiodes die beginnen op of na 1 januari 2016. Vervroegde toepassing is toegelaten indien ook de gerelateerde informatieverschaffing wordt gegeven.

12/05/2014: Wijzigingen aan IAS 16 en IAS 38 rond afschrijvingen

De wijziging van IAS 16 – *Materiële vaste activa* en IAS 38 – *Immateriële activa* geeft bijkomende richtlijnen voor de afschrijving van materiële vaste activa en immateriële activa.

06/05/2014 : Comptabilisation d'une acquisition d'une participation dans une entreprise commune

L'IASB a publié des amendements à IFRS 11 – *Partenariats* afin de clarifier qu'un investisseur doit appliquer les dispositions d'IFRS 3 dans le cas où il acquiert une participation dans une entreprise commune (*joint operation*) si celle-ci constitue une entreprise (*business*) telle que définie par IFRS 3. Ainsi, l'acquéreur devra :

- évaluer la plupart des actifs et passifs identifiables à la juste valeur ;
- comptabiliser immédiatement les frais connexes à l'acquisition dans le compte de résultats ;
- comptabiliser des impôts différés ;
- comptabiliser un *goodwill* (négatif) ;
- mener un test de dépréciation pour les unités génératrices de trésorerie auxquelles le *goodwill* a été affecté ;
- fournir les informations imposées par IFRS 3 pour les regroupements d'entreprises.

Ces amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2016. Une application anticipée est autorisée.

12/05/2014 : Amendements à IAS 16 et IAS 38 concernant les amortissements

L'IASB a publié des amendements à IAS 16 – *Immobilisation corporelles* et IAS 38 – *Immobilisations incorporelles* afin d'introduire des directives supplémentaires sur la manière de calculer les amortissements d'immobilisations corporelles et incorporelles.

De wijziging van IAS 16 verduidelijkt dat het niet toegelaten is om een afschrijvingsmethode te gebruiken die gebaseerd is op de opbrengsten die het actief genereert. De afschrijving dient het patroon van verbruik van economische voordelen uit de bedrijvigheid waartoe het actief behoort te weerspiegelen, en niet het patroon van generatie van de economische voordelen van het actief.

In IAS 38 wordt er een weerlegbaar vermoeden toegevoegd dat voor de immateriële activa een afschrijvingsmethode op basis van opbrengsten niet gepast is voor dezelfde redenen als deze aangehaald in IAS 16. Het IASB geeft aan dat er twee omstandigheden zijn waarin dat vermoeden kan weerlegd worden:

- het immaterieel actief wordt uitgedrukt in opbrengsten (de beperkende factor van het immaterieel actief is het bereiken van een bepaald niveau van opbrengsten); en
- er kan worden aangetoond dat opbrengsten en het verbruik van economische voordelen van het immaterieel actief sterk gecorreleerd zijn (het verbruik van het immaterieel actief is onmiddellijk afhankelijk van de opbrengsten uit het gebruik van het actief).

De wijzigingen zijn prospectief van toepassing voor jaarperiodes die beginnen op of na 1 januari 2016. Vervroegde toepassing is toegelaten.

28/05/2014: Publicatie van de nieuwe standaard over het boeken van opbrengsten

Het IASB publiceerde de nieuwe standaard omtrent opbrengsten IFRS 15 – *Opbrengsten uit contracten met klanten (Revenue from Contracts with Customers)*. Deze standaard vervangt IAS 11 – *Onderhanden projecten in opdracht van derden*, IAS 18 – *Opbrengsten*,

IAS 16 a été modifié afin d'interdire explicitement l'amortissement fondé sur les produits tirés d'une activité incluant les immobilisations corporelles concernées. L'amortissement doit refléter le rythme prévu de *consommation* des avantages économiques futurs découlant de l'actif et non pas le rythme de *production* d'avantages économiques.

Les modifications d'IAS 38 introduisent une présomption réfutable selon laquelle le mode d'amortissement fondé sur les produits pour les immobilisations incorporelles est inapproprié pour les mêmes raisons que celles indiquées ci-dessus dans les modifications d'IAS 16. Toutefois, cette présomption peut être renversée dans les deux cas suivants :

- l'immobilisation incorporelle représente une mesure des produits, c'est-à-dire lorsque le principal facteur limitatif d'une immobilisation incorporelle est l'atteinte d'un seuil de produits ; ou
- il peut être démontré qu'il existe une forte corrélation entre les produits et la consommation des avantages économiques de l'immobilisation incorporelle.

Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2016. Une application anticipée est autorisée.

28/05/2014 : Publication d'une nouvelle norme sur la comptabilisation des produits

L'IASB a publié la nouvelle norme IFRS 15 – *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* qui remplace IAS 11 – *Contrats de construction*, IAS 18 – *Produits des activités ordinaires*, IFRIC 13 – *Programmes de fidélisation de la clientèle*, IFRIC 15 – *Contrats de*

IFRIC 13 – *Loyaliteitsprogramma's*, IFRIC 15 – *Contracten voor de bouw van vastgoed*, IFRIC 18 – *Overdracht van activa van klanten* en SIC-31 – *Opbrengsten – Ruiltransacties met betrekking tot advertentiediensten*.

De standaard is het resultaat van een convergentie project tussen de IASB en de FASB welke aanving in 2002. De nieuwe standaard is zo goed als volledig geconvergeerd met de nieuwe standaard van de FASB: de belangrijkste verschillen hebben betrekking op toelichtingen in tussentijdse financiële verslaggeving, inbaardeidsdempels en tijdstip van toepassing.

Toepassingsgebied

Het nieuwe model voor de opname van opbrengsten is van toepassing op alle contracten met klanten behalve voor deze welke in het toepassingsgebied liggen van andere IFRS standaarden zoals Leasing, Verzekeringscontracten en Financiële Instrumenten. De overdracht van activa welke niet gerelateerd zijn aan de gewone bedrijfsactiviteiten (zoals de verkoop van materiële en immateriële vaste activa, de verkoop van vastgoedbeleggingen) zullen ook onderworpen zijn aan bepaalde opname en waarderingsprincipes van IFRS 15.

De erkenning van interestopbrengsten en dividenden valt niet onder het toepassingsgebied van IFRS 15. De ruil van niet-monetaire elementen tussen entiteiten in dezelfde branchen einde de verkoop naar klanten of potentiële klanten te faciliteren, valt buiten het toepassingsgebied van IFRS 15.

Overzicht van het nieuwe model voor de opname van opbrengsten

Het basisprincipe is dat een entiteit inkomsten erkent in een mate dat dit een afbeelding is van de overdracht van beloofde goederen of

construction de biens immobiliers, IFRIC 18 – *Transferts d'actifs provenant de clients* et SIC-31 – *Produits des activités ordinaires – Opérations de troc impliquant des services de publicité*.

La norme est l'aboutissement d'un projet de convergence commencé en 2002 par l'IASB et le FASB, le normalisateur américain. La norme définitive est presque entièrement en convergence avec le référentiel comptable américain (US GAAP), les principales différences avec ce dernier ayant trait aux informations à fournir aux périodes intermédiaires, au seuil de recouvrabilité pour les contrats et au calendrier d'adoption.

Champ d'application

Le nouveau modèle de comptabilisation des produits vise tous les contrats conclus avec des clients à l'exception des contrats entrant dans le champ d'application d'autres IFRS comme les contrats de location, les contrats d'assurance et les instruments financiers. Les transferts d'actifs qui ne sont pas liés à des activités ordinaires de l'entité (comme la vente d'immobilisations, de biens immobiliers ou d'immobilisations incorporelles) devront également répondre à certaines des exigences de comptabilisation et d'évaluation du nouveau modèle.

La comptabilisation des produits d'intérêts ou de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la nouvelle norme. De plus, celle-ci ne s'applique pas aux échanges non monétaires entre des entités du même secteur d'activité effectués afin de faciliter les ventes aux clients actuels ou potentiels.

Aperçu du nouveau modèle de comptabilisation des produits

Selon le principe de base de la norme, l'entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires de manière à présenter les transferts de

diensten aan klanten voor een bedrag welke de weerspiegeling is van de vergoeding waarop de entiteit meent recht te hebben in ruil voor die goederen of diensten. De standaard moet worden toegepast op basis van individuele contracten. Een portfolio benadering is echter toeestaan, mits het redelijk te verwachten is dat de impact op de jaarrekening niet materieel afwijkt van de toepassing van de standaard op basis van individuele contracten.

Het model voorziet in 5 stappen om de meest geschikte methode voor de opname van opbrengsten te bepalen.

Stap 1 – Identificeer het contract met een klant

Een contract kan schriftelijk, mondeling, of impliciet zijn maar opdat de standaard van toepassing zou zijn moet aan de volgende criteria worden voldaan:

- de partijen bij het contract hebben het contract goedgekeurd (schriftelijk, mondeling, of in overeenstemming met andere gebruikelijke zakelijke praktijken) en hebben zich verbonden hun verplichtingen uit te voeren;
- de entiteit kan de rechten van elke partij met betrekking tot de over te dragen goederen of diensten identificeren;
- de entiteit kan de betalingsvoorwaarden met betrekking tot de over te dragen goederen of diensten identificeren;
- het contract heeft een commerciële substantie (dat is, het risico, het tijdstip, of het bedrag van de toekomstige kasstromen van de entiteit zal naar verwachting als gevolg van het contract veranderen); en
- het is waarschijnlijk dat de entiteit de vergoeding zal innen waarop zij recht heeft in ruil voor de goederen of diensten die zullen worden overgedragen naar de klant.

biens ou de services au montant correspondant à la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en échange de ces biens et services. La norme doit être appliquée à chaque contrat. L'entité peut toutefois appliquer la norme à un groupe de contrats si elle a l'assurance raisonnable que l'effet sur les états financiers ne sera pas sensiblement différent de celui qui résulterait d'une application de la norme à chacun des contrats.

Le modèle prévoit 5 étapes afin de déterminer la méthode appropriée de comptabilisation des produits.

Étape 1 – Identifier le contrat conclu avec le client

Un contrat peut être écrit ou verbal, ou découler implicitement des pratiques commerciales habituelles de l'entité, mais afin de pouvoir appliquer la norme, les critères suivants doivent être remplis :

- les parties au contrat doivent avoir approuvé celui-ci (par écrit, verbalement ou conformément à d'autres pratiques commerciales habituelles) et s'être engagées à s'acquitter de leurs obligations respectives ;
- l'entité doit avoir identifié les droits de chaque partie concernant les biens ou les services qui seront transférés ;
- l'entité doit avoir déterminé les modalités du paiement en contrepartie des biens ou des services à transférer ;
- le contrat doit avoir une substance commerciale (c'est-à-dire qu'il faut s'attendre à un changement quant au risque, au calendrier ou au montant des flux de trésorerie futurs de l'entité en raison du contrat) ;
- il est probable que l'entité percevra la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services qui seront transférés au client.

Stap 2 – Identificeer de prestatieverplichtingen in het contract

Stap 5 (zie hieronder) vereist dat de opbrengsten moeten worden erkend op het moment, of gedurende de periode dat de entiteit haar prestatieverplichting nakomt. Daarom is het noodzakelijk eerst de afzonderlijke, onderscheiden ("distinct") prestatieverplichtingen te identificeren (ook wel "unbundling" genoemd), en dit wordt gedaan bij het afsluiten van een contract.

Afzonderlijke prestatieverplichtingen zijn goederen of diensten welke beloofd worden in een contract en welke voldoen aan beide volgende voorwaarden:

- de klant kan van het goed of de dienst genieten, hetzij op zichzelf of in combinatie met andere middelen ter beschikking van de klant (d.w.z. het in staat zijn om af te zonderen); en
- de belofte van de entiteit om het goed of de dienst over te dragen aan de klant is afzonderlijk te identificeren van andere beloften in het contract (d.w.z. het is afzonderlijk in de context van het contract).

Bovendien, als aan bepaalde criteria wordt voldaan, vereist de standaard dat een reeks van afzonderlijke goederen of diensten die zo goed als dezelfde zijn en hetzelfde patroon van overdracht naar de klant vertonen, als één enkele prestatieverplichting moet worden beschouwd.

Stap 3 – Bepaal de transactieprijs

Om opbrengsten te erkennen moet een entiteit het bedrag van de vergoeding bepalen waarop het verwacht recht te hebben in ruil voor de beloofde goederen of diensten in het contract. De transactieprijs kan een vast bedrag zijn of het kan variëren als gevolg van kortingen, prijsconcessies, terugbetalingen, verrekeningen, prikkels, prestatiebonussen, en andere soortgelijke elementen. Een entiteit schat de transactieprijs

Étape 2 – Identifier les obligations de prestations du contrat

Selon l'étape 5 (voir ci-dessous), l'entité doit comptabiliser un produit des activités ordinaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation. Elle doit donc commencer par identifier les obligations de prestations distinctes (un processus parfois désigné sous le terme « unbundling ») au moment de la passation du contrat.

Une obligation de prestation distincte est une promesse exécutoire contenue dans un contrat qui prévoit la fourniture d'un bien ou d'un service et qui remplit les deux conditions suivantes :

- le client peut bénéficier du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources disponibles (c'est-à-dire que le bien ou le service peut être distinct) ;
- la promesse de transférer le bien ou le service au client peut être identifiée séparément d'autres promesses prévues dans le contrat (c'est-à-dire qu'elle est distincte dans le cadre du contrat).

De plus, lorsque certains critères sont remplis, la norme exige qu'un groupe de biens ou de services distincts, qui sont sensiblement identiques et qui ont les mêmes modalités de transfert au client, soient considérés comme une seule obligation de prestation.

Étape 3 – Déterminer le prix de transaction

L'entité doit déterminer le montant de la contrepartie à laquelle elle s'attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client par le contrat en vue de comptabiliser un produit des activités ordinaires. Le prix de transaction peut être un montant fixe ou un montant qui peut varier en raison de rabais, de remises, de concessions sur le prix, de remboursements, d'avoirs, d'in-

door rekening te houden met het effect van de variabele vergoeding, de tijdswaarde van geld (als er geacht wordt dat er een belangrijke financieringscomponent aanwezig is), niet geldelijke vergoedingen, en enige vergoeding te betalen aan de klant. Om de transactieprijs te bepalen dient de entiteit gebruik te maken van een van de volgende methodes, die volgens haar het best de te ontvangen vergoeding kan voorspellen: de methode van de verwacht waarde (methode gebaseerd op weging van de bedragen in functie van hun waarschijnlijkheid) of de methode van de meest waarschijnlijke waarde.

De variabele vergoeding wordt alleen opgenomen in de transactieprijs indien en voor zover dat het zeer waarschijnlijk is, dat de opname ervan niet zal resulteren in de toekomst in een "significante terugname van de opbrengsten" als gevolg van een herschatting. Een significante terugname van de opbrengsten vindt plaats wanneer een latere wijziging in de schatting van variabele vergoeding resulteert in een significante verlaging van het cumulatieve bedrag van de opbrengsten opgenomen door de klant.

Stap 4 – Allocatie van de transactieprijs aan de prestatieverplichtingen in het contract

Wanneer een contract meer dan één afzonderlijke prestatieverplichting bevat (zie stap 2), dan rekent een entiteit de transactieprijs toe aan elke afzonderlijke prestatieverplichting op basis van de relatieve stand-alone verkoopprijs.

Het beste bewijs van stand-alone verkoopprijs is de prijs waartegen het goed of de dienst afzonderlijk wordt verkocht door de entiteit. Als deze niet beschikbaar is, is een entiteit verplicht om een schatting te maken van de stand-alone verkoopprijs met behulp van een aanpak die het gebruik van waarneembare parameters maximaliseert (bv. aangepaste evaluatie van de markt, verwachte kost plus een marge, of – in

citations, de primes de performance et d'autres éléments similaires. Pour déterminer le prix de transaction, l'entité tient compte de l'incidence de la contrepartie variable, de la valeur temps de l'argent (si une composante de financement importante est présumée), de la contrepartie autre que de la trésorerie et de la contrepartie payable au client. Pour estimer le prix de transaction, l'entité doit utiliser, parmi les deux méthodes qui suivent, celle qui devrait, selon elle, prédire le mieux le montant de contrepartie auquel elle aura droit : la méthode de la valeur attendue (méthode fondée sur la pondération des montants en fonction de leur probabilité) et la méthode du montant le plus probable.

La contrepartie variable est comprise dans le prix de transaction seulement si, et dans la mesure où, il est hautement probable que le fait de l'inclure ne donnera pas lieu à une diminution ultérieure importante à la suite d'une nouvelle estimation. Il y a diminution importante des produits des activités ordinaires lorsqu'une modification ultérieure de l'estimation de la contrepartie variable entraîne une diminution importante du montant cumulé comptabilisé au titre des produits reçus du client.

Étape 4 – Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation prévues par le contrat

Lorsqu'un contrat comporte plusieurs obligations de prestation distinctes (voir étape 2), l'entité doit répartir le prix de transaction à chaque obligation sur la base du prix de vente spécifique.

La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable d'un bien ou d'un service lorsque l'entité vend ce bien ou ce service séparément. Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité doit l'estimer à l'aide d'une méthode qui permet de maximiser l'utilisation des données d'entrée observables (par exemple la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement, la méthode

bepaalde beperkte omstandigheden – via een residuale benadering).

Waar de transactieprijs een variabel bedrag omvat, dient men na te gaan of het variabele bedrag betrekking heeft op alle of slechts enkele van de prestatieverplichtingen in het contract. Tenzij aan de criteria in de standaard is voldaan om het variabele bedrag toe te wijzen aan bepaalde specifieke prestatieverplichtingen, moet het variabele bedrag aan alle prestatieverplichtingen in het contract worden toegewezen.

Stap 5 – Opname van de opbrengsten wanneer de entiteit een prestatieverplichting vervult

Een prestatieverplichting is vervuld wanneer de controle van de onderliggende goederen of diensten (de "activa") voor de specifieke prestatieverplichting wordt overgedragen aan de klant. "Controle" wordt gedefinieerd als "het vermogen om het gebruik te sturen, en het verkrijgen van nagenoeg al de resterende voordeelen uit het actief" met betrekking tot het goed of de dienst. Dit verschilt van de aanpak in IAS 18, waar, bijvoorbeeld, de opbrengsten uit de verkoop van goederen worden erkend als de wezenlijke risico's en voordelen van de eigendom van de goederen zijn overgedragen aan de klant.

Bovendien, in IAS 18 werden verschillende richtlijnen verstrekt wanneer de opbrengst te erkennen afhankelijk of een goed of een dienst geleverd werd aan de klant. De nieuwe standaard heeft een andere aanpak om te beoordelen of de opbrengsten moeten worden opgenomen op een bepaald ogenblik in de tijd of over een bepaalde tijdsperiode, door middel van consistente leidraden die zowel gelden voor de verkoop van goederen en diensten.

du coût attendu plus marge ou, dans de rares cas, une méthode résiduelle).

Lorsque le prix de transaction inclut un montant variable, il faut évaluer si ce montant variable concerne la totalité ou une partie seulement des obligations de prestation promises par le contrat. À moins que soient remplis les critères énoncés dans la norme permettant de considérer que le montant variable vise particulièrement des obligations de prestation spécifiques, le montant variable doit être réparti entre toutes les obligations de prestation du contrat.

Étape 5 – Comptabiliser les produits des activités ordinaires lorsque l'entité remplit une obligation de prestation

Une obligation de prestation est remplie lorsque le contrôle des biens ou des services sous-jacents (les « actifs ») visés par cette obligation de prestation est transféré au client. Le « contrôle » correspond à la capacité d'orienter l'utilisation d'un actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants sous-jacents au bien ou au service. Cette approche diffère de la méthode préconisée par IAS 18 qui exige que les produits des activités ordinaires relatifs à la vente de biens soient comptabilisés lorsque les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens sont transférés au client.

De plus, IAS 18 présente des dispositions différentes sur le moment auquel il faut comptabiliser les produits des activités ordinaires selon qu'un bien ou un service est fourni au client. La nouvelle norme adopte une approche différente pour déterminer si les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés à un moment précis ou de façon progressive, et contient des dispositions uniformes qui s'appliquent tant aux ventes de biens qu'aux prestations de services.

Opbrengsten erkend over een tijdperiode

Een prestatieverplichting wordt voldaan, en de opbrengsten moeten erkend worden over een tijdsperiode, wanneer ten minste aan één van de volgende criteria is voldaan:

- de klant ontvangt en verbruikt de voordeelen van de prestaties van de entiteit op het ogenblik dat de entiteit deze prestaties uitvoert;
- de prestaties van de entiteit creëren of verbeteren een actief (bijvoorbeeld werk in uitvoering) dat de klant controleert gedurende de periode dat het actief wordt gecreëerd of verbeterd;
- de prestaties van de entiteit creëren geen actief met een alternatief gebruik voor de entiteit en de entiteit heeft een recht op betaling à rato van de uitgevoerde prestaties.

Opbrengsten erkend op een bepaald ogenblik in de tijd

Als een prestatieverplichting niet voldoet aan de criteria waaraan moet worden voldaan om opbrengsten over een tijdsperiode te erkennen, dan worden de volgende indicatoren in overweging genomen bij de evaluatie van het tijdstip waarop de controle van het actief is overgedragen aan de klant:

- de entiteit heeft fysieke bezit van het actief overgedragen;
- de entiteit heeft een bestaand recht op om de betaling voor het actief te eisen;
- de klant heeft het actief aanvaard;
- de klant heeft de wezenlijke risico's en voordeelen van de eigendom van het actief;
- de klant heeft het wettelijk eigendomsrecht over het actief.

Comptabilisation progressive des produits des activités ordinaires

Une obligation de prestation est remplie et les produits des activités ordinaires correspondants doivent être comptabilisés progressivement si au moins un des critères suivants est rempli :

- le client reçoit et consomme les avantages de la prestation de l'entité à mesure qu'elle est exécutée ;
- la prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple des travaux en cours) dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation ;
- la prestation de l'entité ne donne pas naissance à un actif que l'entité pourrait utiliser autrement, et l'entité a droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée.

Comptabilisation des produits des activités ordinaires à un moment précis

Si une obligation de prestation ne remplit pas les critères de la comptabilisation progressive, les indicateurs qui suivent sont pris en considération pour évaluer le moment précis auquel le contrôle de l'actif a été transféré au client :

- l'entité a transféré la possession matérielle de l'actif ;
- l'entité a un droit actuel à un paiement au titre de l'actif ;
- le client a accepté l'actif ;
- le client a les risques et les avantages importants inhérents à la propriété de l'actif ;
- le client est le propriétaire juridique de l'actif.

Kosten gerelateerd aan het contract

De standaard bevat specifieke criteria om te bepalen welke kosten met betrekking tot een contract geactiveerd moeten worden, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen kosten die samenhangen met het verkrijgen van een contract en de kosten in verband met het vervullen van een contract. De kosten van het verkrijgen van een contract worden geactiveerd wanneer en alleen wanneer deze kosten aanvullend zijn ten opzichte van het verkrijgen van een contract (bv. de verkoop commissies) en deze naar verwachting zullen worden terugverdiend.

Kosten om een contract te vervullen worden geactiveerd wanneer en alleen wanneer zij rechtstreeks verband houden met een contract, middelen genereren of verbeteren die gebruikt zullen worden om de prestatieverplichtingen te voldoen, en naar verwachting zullen worden terugverdiend (tenzij deze kosten binnen het toepassingsgebied van andere IFRSs vallen, in welk geval de eisen van die andere IFRSs moeten worden toegepast).

Additionele leidraden

De nieuwe standaard biedt een aantal gedetailleerde leidraden om entiteiten te helpen bij de toepassing van de norm in bepaalde gebieden, waarvan sommigen verschillen van de vorige verwerking onder IAS 18, in het bijzonder:

- waarborgen;
- niet-uitgeoefende rechten van klanten;
- opties aangeboden aan klanten voor bijkomende goederen of diensten;
- intellectuele eigendomsrechten onder licentie.

Toelichtingen en presentatie

Vergeleken met de huidige verplichtingen bevat de standaard aanzienlijk meer de informatie-

Coûts liés à un contrat

La norme définit des critères précis pour déterminer quels coûts liés au contrat doivent être comptabilisés à l'actif et elle établit une distinction entre les coûts d'obtention du contrat et les coûts d'exécution de ce contrat. Plus précisément, l'entité comptabilise en tant qu'actif les coûts d'obtention d'un contrat si et seulement si ces coûts sont marginaux (par exemple les commissions sur les ventes) et si elle s'attend à les recouvrir.

L'entité comptabilise un actif au titre des coûts engagés pour l'exécution d'un contrat uniquement si ces coûts sont directement liés à un contrat, s'ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir ses obligations de prestation dans l'avenir, et si l'on s'attend à les recouvrir (à moins que les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat entrent dans le champ d'application d'autres normes et que les dispositions de ces autres normes s'appliquent).

Directives supplémentaires

La nouvelle norme donne certaines indications détaillées pour aider les entités à appliquer la norme à certains éléments dont le traitement comptable peut être différent de celui qui était prévu par l'IAS 18, notamment les suivants :

- garanties ;
- droits non exercés par les clients ;
- options offertes aux clients pour acheter des biens ou services supplémentaires ;
- droits de propriété intellectuelle sous licence.

Informations à fournir et présentation

Par rapport aux dispositions actuelles, la norme accroît considérablement les obligations d'in-

verschaffing met betrekking tot de opname van opbrengsten, waaronder:

- een uitsplitsing van de omzet om " te weer-spiegelen hoe de aard, omvang, timing en onzekerheid van opbrengsten en kasstro-men worden beïnvloed door economische factoren";
- bepaalde informatie over de veranderingen in contract saldi, bijv. begin- en eindsaldo van vorderingen, contract activa en contract verplichtingen, opbrengsten opgeno-men in de lopende periode die eerder wa-ren opgenomen in de contract verplichting en opbrengsten opgenomen in de lopende periode die betrekking hebben op de pre-statieverplichtingen voldaan in een voor-gaande periode;
- kwalitatieve beschrijvingen van de soorten van goederen of diensten, belangrijke be-talingsvoorwaarden en typisch tijdstip van het vervullen van de prestatieverplichtin-gen van klantcontracten van een enti-teit;
- een beschrijving van de belangrijke beoor-delingen over de omvang en het tijdstip van de opbrengsten.

Toepassingsdatum en transitie

De nieuwe standaard is van kracht voor boek-jaren die aanvangen op of na 1 januari 2017 waarbij eerdere toepassing is toegestaan. Dit geldt voor nieuwe contracten gemaakt op of na de ingangsdatum en de bestaande contracten die nog niet volledig zijn uitgevoerd op de ingangsdatum. Daarom zullen de cijfers van het lopende jaar welke gerapporteerd worden in het eerste jaar van toepassing worden opge-steld alsof de vereisten van de standaard altijd werden toegepast.

Met betrekking tot de vergelijkende periode, hebben entiteiten de mogelijkheid om enerzijds te gaan voor een retroactieve toepassing (met

formation sur la comptabilisation des produits, y compris :

- une ventilation des produits des activités ordinaires afin de « présenter comment la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie sont tou-chés par les facteurs économiques » ;
- certaines informations sur les variations des soldes des contrats, comme les soldes d'ouverture et de clôture des débiteurs, des actifs et des passifs du contrat, des pro-ducts comptabilisés dans la période considérée inclus auparavant dans le solde des passifs du contrat et des produits compta-bilisés dans la période considérée associés à des obligations de prestations remplies au cours de la période précédente ;
- une description qualitative de la nature des biens et services fournis, des conditions de paiement importantes et du moment où les obligations de prestations sont habituelle-ment remplies relativement aux contrats conclus entre une entité et ses clients ;
- une explication des jugements importants portés sur les montants comptabilisés et le calendrier de comptabilisation des produits.

Date d'entrée en vigueur et dispositions tran-sitoires

La nouvelle norme doit être appliquée pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017 et son application anticipée est permise. Elle s'applique aux contrats conclus à compter de la date d'entrée en vigueur et aux contrats en cours qui ne sont pas encore achevés à la date d'entrée en vigueur. Les chiffres présentés pour le premier exercice d'application de la norme devront donc être préparés comme si les dis-positions de la norme avaient toujours été ap-pliquées.

En ce qui concerne les périodes comparatives, les entités peuvent choisir entre l'application rétrospective (assortie de certaines mesures de

bepaalde praktische uitwegen) of anderzijds voor een gewijzigde aanpak bij de toepassing van de nieuwe standaard.

11/06/2014: Voorstel tot aanpassing van IFRS 10 in verband met beleggingsentiteiten

In ED/2014/2 stelt het IASB aanpassingen voor aan IFRS 10 – *Geconsolideerde jaarrekening* en IAS 28 – *Investeringen in geassocieerde deelnemingen en joint ventures* die verband houden met de consolidatieuitzondering die wordt toegestaan aan beleggingsentiteiten. Volgende verduidelijkingen worden voorgesteld:

- **Uitzondering voor het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening:** Bevestiging dat een entiteit de uitzondering voor het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening kan gebruiken indien de moedermaatschappij haar dochterondernemingen tegen reële waarde opneemt in overeenstemming met IFRS 10.
- **Dochteronderneming die beleggingsactiviteiten doet die verband houden met de beleggingsactiviteiten van de moederonderneming:** Een dergelijke dochteronderneming wordt niet geconsolideerd indien zij zelf een beleggingsentiteit is.
- **Toepassing van de equity-methode op een beleggingsentiteit door een entiteit die geen beleggingsentiteit is:** De toepassing van de "equity"-methode behoudt de investeerder de waardering van dochterondernemingen tegen reële waarde in de jaarrekening van de geassocieerde deelneming (beleggingsentiteit), behalve als de investeerder een deelnemer is in een joint venture die een beleggingsentiteit is.

Het voorstel van standaard stelt retrospectieve toepassing voor en bevat geen ingangsdatum.

simplification) ou une méthode modifiée d'application de la nouvelle norme.

11/06/2014 : Amendements proposés à IFRS 10 liés à l'exemption pour les entités d'investissement

L'IASB a publié des amendements proposés (ED/2014/2) à IFRS 10 – *Etats financiers consolidés* et IAS 28 – *Participations dans des entreprises associées et coentreprises* concernant l'exemption prévue pour les entités d'investissement de ne pas consolider leurs participations. Ainsi, l'exposé-sondage propose les clarifications suivantes :

- **Exemption de préparer des états financiers consolidés :** Les amendements proposés confirment qu'une entité peut appliquer cette exemption même si sa maison-mère évalue ses participations à la juste valeur conformément à IFRS 10.
- **Filiale fournissant des services liés aux activités d'investissement de la maison-mère :** Une telle filiale ne devrait pas être consolidée si celle-ci est elle-même une entité d'investissement.
- **Application de la méthode de mise en équivalence par un investisseur qui n'est pas une entité d'investissement à une entité d'investissement :** Dans l'application de la méthode de mise en équivalence, l'investisseur conserve l'évaluation à la juste valeur qu'une entreprise associée (entité d'investissement) a utilisée pour ses participations dans des filiales, sauf si l'investisseur est un coentrepreneur d'une coentreprise qui est une entité d'investissement.

L'exposé-sondage propose une application retrospective, mais ne comprend pas de date d'entrée en vigueur.

30/06/2014: Wijzigingen aan IAS 16 en IAS 41 met betrekking tot Dragende planten

Door deze wijziging aan IAS 16 – *Materiële vaste activa* en IAS 41 – *Landbouw* vallen planten die enkel gebruikt worden voor de productie van agrarische producten binnen het toepassingsgebied van IAS 16. Deze planten worden dus verwerkt zoals materiële vaste activa worden verwerkt.

Een dragende plant is een levende plant die:

- gebruikt wordt voor de productie of levering van agrarische producten;
- agrarische producten zal produceren gedurende meer dan één periode;
- niet wordt aangehouden met de bedoeling om verkocht te worden als agrarisch product, met uitzondering van verkoop op het einde van de levensduur.

Deze wijziging is retrospectief van toepassing vanaf 1 januari 2016, vervroegde toepassing is toegelaten.

EUROPA

Standaarden en interpretaties die recent werden goedgekeurd

IFRIC 21 – *Heffingen* (Officieel Publicatieblad van de Europese Unie van 14 juni 2014). Deze standaard is van toepassing vanaf het eerste boekjaar dat op of na 17 juni 2014 van start gaat.

30/06/2014 : Amendements à IAS 16 liés aux plantes productrices

L'IASB a publié des amendements à IAS 16 – *Immobilisations corporelles* et IAS 41 – *Agriculture* afin d'inclure les plantes productrices (*bearer plants*) dans le champ d'application de la norme IAS 16 pour que leur comptabilisation soit similaire à celle des immobilisations corporelles.

Ainsi une plante productrice est une plante :

- qui est utilisée dans la production ou la fourniture de produits agricoles ;
- qui est susceptible de produire sur plus d'une période ; et
- qui n'est pas destinée à être vendue comme plante vivante ni à être récoltée comme produit agricole, sauf à titre accessoire pour être vendue comme rebut.

Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2016. Une application anticipée est autorisée.

EUROPE

Normes et interprétations récemment adoptées

IFRIC 21 – *Taxes* (Journal Officiel de l'Union européenne du 14 juin 2014). Cette norme entre en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compté du 17 juin 2014.

Het woord van de Hoofdredacteur

KAN DEUGDELIJK BESTUUR ALS GROEIFACTOR WORDEN BESCHOUWD?

Le mot du Rédacteur en chef

LA BONNE GOUVERNANCE, FACTEUR DE CROISSANCE ?

Een kwestie die dikwijls wordt aangekaart¹ – zeker nu na de financiële crisis en in het kader van de audithervorming – is die van het mogelijk verband tussen bestuur en groei.

Er dient meteen te worden opgemerkt dat er in dit verband geen definitieve wetenschappelijke consensus bestaat.

Er bestaan weliswaar veronderstellingen, studies, analyses en aanwijzingen op grond waarvan kan worden geconcludeerd dat het beslissingsproces in bepaalde gevallen een positieve impact op de groei kan hebben. Maar degelijk bestuur is niet de fundamentele aanleiding voor de groei van een organisatie.

Uitgangspunt hierbij is de *agency-theorie* van professoren JENSEN en MECKLING. In de bestuurswetenschappen kan deze theorie de basis zijn voor een debat over deugdelijk bestuur wanneer de eigenaar en de manager van een onderneming niet dezelfde persoon zijn.

De bewijsvoering kan schematisch als volgt worden weergegeven.

De scheiding tussen eigendom en zeggenschap binnen een onderneming genereert *agency-kosten* die belangenconflicten en minder optimale omstandigheden kunnen creëren.

¹ Onder meer ook in dit nummer (zie verslag van de rondetafel omtrent de SBO-studie) of door ons op het laatste forum van het *Remuneration and Nomination Committee Institute* (Congo/Acerta). Onderhavige tekst is een synthese van laatstgenoemde mededeling.

Une question maintes fois discutée¹ – et tout spécialement aujourd’hui après la crise financière et dans le contexte de la réforme de l’audit – est celle du lien éventuel entre gouvernance et croissance.

Constatons d’emblée qu’il n’y a pas de consensus scientifique définitif à ce sujet.

Certes, il existe des hypothèses, des études, des analyses, des indications qui permettent de conclure que dans certaines conditions, il y aurait un impact positif de la gouvernance sur la croissance. Mais la gouvernance n'est pas la cause fondamentale de la croissance d'une organisation.

Au départ du raisonnement, il convient de revenir à la théorie de l'agence des professeurs JENSEN et MECKLING. Dans les sciences de gestion, cette théorie peut être le fondement d'une réflexion sur la gouvernance dès que le propriétaire et le gestionnaire d'une entreprise ne sont pas les mêmes personnes.

L’argumentation, schématiquement, est la suivante.

La séparation de la propriété et du pouvoir dans les entreprises génère des coûts d’agence qui peuvent provoquer des conflits d’intérêt et occasionner des sous-optimums.

¹ Notamment aussi dans ce numéro (voir le compte-rendu de la table ronde relative à l’étude SBO), ou par nous lors du dernier forum du *Remuneration and Nomination Committee Institute* (Congo/Acerta). Le présent texte reprend une synthèse de cette dernière communication.

Zo zou de manager van de onderneming (de agent) gemakkelijk zijn voordelen van alle aard kunnen overdrijven ten koste van de eigenaar, die niet of slechts in geringe mate bij de bedrijfsvoering is betrokken.

Maar agency-kosten kunnen ook gevolgen hebben voor andere belanghebbenden dan louter de eigenaar. Hoe dienen bijvoorbeeld de investeringskeuzes van de agent-manager te worden beoordeeld? Aangezien hij noch de eigenaar, noch de bankier is, kan hij geneigd zijn tot kortetermijndenken, meer bepaald om zijn eigen bezoldigingen te verhogen omdat deze mede afhankelijk zijn van de groei van de onderneming. Bij de projectenkeuze zal hij dan gemakkelijker risico's nemen, eventueel ten koste van de kredietinstellingen die de projecten financieren. Iedereen herinnert zich in dit verband wellicht een aantal recente voorvalen waarbij één of andere bankier soortgelijke risico's neemt met de fondsen of activa van depositanten en klanten.

De agency-theorie brengt ons ook bij het begrip monitoringskosten.

De aandeelhouder, die het bestaan van agency-kosten vermoedt, eist een hoger rendement op zijn investering – een soort premie voor het agency risico. De agent heeft echter geen baat bij een aanzienlijke toename van de kapitaalkost. Indien de onderneming niet meer het hoofd zou kunnen bieden aan buitensporige kapitaalkosten, zou dit zijn beheersactiviteiten beperken of zelfs zijn werkzekerheid in gevaar brengen. Hij heeft dus alle reden om zich te beschermen, in zekere zin tegen zichzelf en in ieder geval tegen excessen van agency-kosten, en derhalve is monitoring gerechtvaardigd.

Dit heeft geleid tot monitoringskosten. Deze kosten omvatten onder meer de boekhoudkosten. In dit verband dient te worden gewezen op de historische context van boekhouden, zijnde de "verantwoordingsplicht" van een gemachtigde ten opzichte van zijn opdrachtgever. Een aantal bepalingen ingevoerd door het vennootschapsrecht brengen ook monitoringskosten met zich mee.

Le gestionnaire de l'entreprise (l'agent) pourrait, par exemple, facilement exagérer ses avantages de toute nature, aux dépens du propriétaire qui n'est pas, ou peu, impliqué dans la gestion opérationnelle.

Mais les coûts d'agence peuvent aussi impacter d'autres parties prenantes que le seul propriétaire. Comment juger par exemple des choix de l'agent gestionnaire en matière d'investissements ? N'étant ni le propriétaire ni le banquier, il peut avoir tendance à réfléchir à court terme, notamment dans une optique d'augmentation de ses propres rémunérations, en ce qu'elles dépendraient en partie de la croissance de l'entreprise. L'agent prendra alors plus facilement des risques dans le choix des projets, le cas échéant au détriment des établissements de crédit qui les financent. Chacun se souviendra à cet égard de quelques faits récents, qui ont vu l'un ou l'autre banquier prendre des risques similaires avec les fonds ou les actifs des déposants et clients.

La théorie de l'agence amène encore le concept des coûts de surveillance.

L'actionnaire, pressentant l'existence de coûts d'agence, exige un rendement supérieur pour son investissement – sorte de prime de risque d'agence. Or l'agent n'a pas intérêt à ce que le coût du capital augmente sensiblement, ce qui contraindrait davantage sa gestion, voire mettrait en péril sa sécurité d'emploi si l'entreprise n'était plus à même de faire face à des coûts de capital excessifs. Il a donc tout avantage à se protéger, en quelque sorte, contre lui-même et en tout cas contre les dérives des coûts d'agence, et donc à se faire surveiller.

Voilà qu'apparaissent alors des coûts de surveillance. Ceux-ci comprennent notamment des coûts de comptabilité – rappelons en effet que l'origine historique de la cette dernière se situait dans un contexte de « reddition de comptes » d'un mandataire envers son mandant. Nombre de dispositifs institués par le droit des sociétés constituent, aussi, des coûts de surveillance.

De agency-theorie focust zich ten slotte ook op het optimum. Het optimum tracht een evenwicht te vinden tussen de marginale agency-kosten en de marginale monitoringskosten, met inachtneming van een bepaalde marge. Dit brengt ons bij de problematiek van het bestuur als werkwijze voor het beheersen van agency-kosten, en de optimalisering van het bestuur in het licht van de monitoringskosten die voortvloeien uit deze beheersing.

Een optimum?

Optimaal bestuur is niet eenvoudig! Met buitensporig bestuur (met enorme nettokosten) loopt u het risico dat de onderneming onderpresteert. Met gebrekig bestuur riskeert u ongeremde groei (met te veel risico's). Maar met adequaat bestuur is beheerde groei mogelijk. Dit is het ideale model.

Vier waarnemingen kunnen vanuit dit oogpunt bevestigen dat er een zeker verband bestaat tussen bestuur en (beheerde) groei.

Ten eerste is het moeilijk om het verband tussen enerzijds de bestuurskosten als monitoringskosten en anderzijds de voordelen in termen van beheerde groei en het vermijden van agency-kosten echt wiskundig te formaliseren.

De in bestuurswetenschappen gangbare empirische en kwantitatieve bewijsvoering is hier dus moeilijk.

Het bedrijfsrevisoraat wordt geconfronteerd met een vergelijkbaar probleem: kan externe audit de agency-kosten verlagen en de toegevoegde waarde verhogen? Ook dit probleem is moeilijk becijferbaar.

Bovendien is het niet eenvoudig om de bestuurskosten te evalueren. Deze kosten omvatten immers meer dan de bezoldiging van niet-uitvoerende of zelfstandige bestuurders of de kosten van vergaderingen.

La théorie pose *in fine* la question de l'optimum. Celui-ci consiste à rechercher le point d'équilibre, ou l'égalité à la marge, entre les coûts d'agence et les coûts de surveillance. Ce qui nous amène à la gouvernance, en tant que mécanisme de maîtrise des coûts d'agence, et de son optimisation au regard des coûts de surveillance que cette maîtrise implique.

Un optimum ?

Trouver l'optimum de la gouvernance n'est pas facile ! Si vous avez une gouvernance excessive (avec des coûts nets énormes), vous risquez une sous-performance de l'entreprise. Si vous avez une gouvernance insuffisante, vous risquez une croissance débridée (avec trop de risques). Si vous avez une gouvernance adéquate, vous jouissez d'une croissance maîtrisée. C'est le modèle idéal.

Quatre observations peuvent de ce point de vue conforter *une certaine* corroboration entre la gouvernance et la croissance (maîtrisée).

Premièrement, il est difficile de véritablement formaliser, mathématiquement, la relation entre les coûts de gouvernance en tant que coûts de surveillance, et les gains en termes de croissance maîtrisée et d'évitement de coûts d'agence.

Les démonstrations empirico-quantitatives, usuelles en sciences de gestion, sont donc difficiles.

C'est précisément une problématique similaire qui se pose du côté du révisorat d'entreprises : l'audit externe apporte-t-il une diminution des coûts d'agence et une augmentation de la valeur ajoutée ? Ici aussi, il est difficile de véritablement chiffrer.

Et l'évaluation des coûts de la gouvernance n'est elle-même, pas aisée. Il faut y inclure bien plus que la rémunération des administrateurs non exécutifs ou indépendants, ou le coût des réunions.

Ten tweede zijn casestudies echter relevant op wetenschappelijk vlak én in de praktijk.

Er dient prioriteit te worden verleend aan een kwalitatieve benadering en dit zowel vanuit het oogpunt van de onderzoekers als van de ondernemingen. Derhalve moet op beide vlakken in het bijzonder aandacht worden besteed aan goede praktijken. En de ondernemingen dienen zich af te vragen wat hieronder dient te worden verstaan.

Wat deze goede praktijken betreft, bestaat er een vrij grote eensgezindheid over de aanwezigheid van "externe" bestuurders in ondernemingen met een scheiding tussen eigendom en beheer. En voor alle ondernemingen wordt ook aangeraden om multidisciplinair extern advies in te winnen bij gekwalificeerde deskundigen.

Ten derde zal deugdelijk bestuur gericht op beheerde groei de dialoog met het management bevorderen.

Het management moet het gevoel hebben dat het wordt gecontroleerd en ter verantwoording kan worden geroepen. Maar het mag niet door de bestuursorganen ter zijde worden geschoven.

Dit sluit niet uit dat er soms vergaderingen kunnen plaatsvinden zonder de aanwezigheid van het topmanagement, maar dit moet volgens ons een uitzondering blijven.

Er zal een dialoog op gang kunnen worden gebracht indien ervoor wordt gezorgd dat het topmanagement in ieder geval de vergaderingen van de raad van bestuur, van het auditcomité, enz., bijwoont. Met inachtneming van ie-ders rol, is deze dialoog op zich een educatief fenomeen en derhalve een mechanisme voor deugdelijk bestuur. Zo kunnen de projecten van de agents beter worden beoordeeld, uitgedaagd en verder uitgewerkt, hetgeen beheerde groei in de hand werkt.

Deuxièmement, les études de cas sont par contre pertinentes sur le plan scientifique... et pratique.

Les approches qualitatives sont à privilégier, tant du point de vue des chercheurs que des entreprises. Dans les deux milieux, l'on s'intéressera dès lors tout particulièrement aux bonnes pratiques, en se laissant interpeller par elles, en ce qui concerne les entreprises.

Parmi ces bonnes pratiques, la présence d'administrateurs « externes » dans les entreprises caractérisées par une séparation de la propriété et de la gestion, fait assez largement consensus. Et pour toutes les entreprises, le conseil externe pluri-disciplinaire par des experts qualifiés se recommande aussi.

Troisièmement, la bonne gouvernance chercheuse de croissance maîtrisée favorisera le dialogue avec le management.

La direction doit avoir le sentiment d'être contrôlée, d'être tenue de rendre des comptes. Mais elle ne doit pas être mise en quarantaine par les organes de gouvernance.

Ceci n'exclut pas qu'à certains moments, il y ait des réunions hors la présence du haut management, mais cela doit rester selon nous l'exception.

Si l'on assure la présence du haut management au conseil d'administration, au comité d'audit, etc., un dialogue s'y instaurera. Dans le respect du rôle de chacun, ce dialogue est en soi un phénomène éducatif, et donc un mécanisme de bonne gouvernance. Les projets des agents peuvent ainsi être mieux évalués, « challengés », affinés... ce qui favorise la croissance maîtrisée.

Ten vierde, evalueren om te evolueren.

Aangezien er geen universeel model of wiskundig verband tussen bestuur en groei bestaat, moeten we ons veeleer aanpassen aan de omstandigheden en verandering en bijgevolg ook evaluatie aanvaarden.

Zelfs de jurist geeft hieromtrent de voorkeur aan handvesten en gedragscodes boven statutaire en wettelijke bepalingen. Wetten en statuten die verder gaan dan de fundamentele principes en regels, tasten de flexibiliteit van de onderneming en haar bestuur immers aan, hetgeen niet bevorderlijk is voor het grijpen van kansen wanneer die zich voordoen.

Verandering – een onmisbare voorwaarde voor groei – vereist flexibiliteit. Formalisme dient derhalve te worden vermeden. Checklists dienen te worden gebruikt als leidraad ter ondersteuning van de dialoog tussen het management en het bestuursorgaan en niet als een procedurehandleiding inzake bestuur. De enige echt nuttige routine: een regelmatige evaluatie van het bestuur zelf!

Uit wat voorafgaat kan worden **geconcludeerd** dat bestuur enkel kan worden gehanteerd als een hulpmiddel voor beheerde groei indien het wordt beheerd als een **proces**!

MICHEL DE WOLF
Eindredacteur TAA



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

Quatrièmement, l'évaluation pour l'évolution.

Comme il n'existe pas de modèle universel ou de relation mathématique entre gouvernance et croissance, il faut plutôt s'adapter aux circonstances, accepter l'évolution et donc l'évaluation.

Même le juriste préférera dans ce domaine les chartes et les codes de bonne conduite, aux règles inscrites dans les statuts ou les lois. Car si les lois et les statuts vont au-delà des principes et des modalités de base, l'entreprise et sa gouvernance seront rigidifiées, ce qui n'est pas favorable à saisir les opportunités de l'environnement.

L'évolution, nécessaire à la croissance, implique de la souplesse. Il s'agit donc d'éviter le formalisme. On se servira par exemple des listes de contrôle comme de guides appuyant le dialogue entre le management et l'organe de gouvernance, et non pas comme d'un manuel de procédure de la gouvernance. La seule routine vraiment utile : l'évaluation régulière de la gouvernance elle-même !

En **conclusion**, si l'on veut véritablement faire de la gouvernance un outil de croissance maîtrisée, il s'agit de la gérer comme un **processus** !

MICHEL DE WOLF,
Rédacteur en chef TAA

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

SAMENVATTINGEN VAN OP DE ICCI WEBSITE GEPUBLICEERDE BELANGRIJKSTE ADVIEZEN VAN JUNI TOT EN MET AUGUSTUS 2014*

RÉSUMÉ DES PRINCIPAUX AVIS PUBLIÉS SUR LE SITE INTERNET DE L'ICCI DE JUIN À AOÛT 2014*

Huwelijksvermogensstelsel en antiwitwaswetgeving

Er staat geen specifieke bepaling in de antiwitwaswet van 11 januari 1993 die zich buigt over het huwelijksvermogensrecht in het kader van de identificatie van de uiteindelijke begunstigde(n). Indien een (partiële) onverdeeldheid bestaat tussen twee personen (al dan niet in het kader van het huwelijk), is het punt 3.27 van de IBR-omzendbrief 2011/7 van 28 juni 2011 naar analogie van toepassing is.

Verslag op te stellen door de bedrijfsrevisor overeenkomstig het besluit van de Vlaamse Regering van 18 juli 2008 betreffende de uitvoering van het Kunstendecreet van 2 april 2004

Dit besluit van 18 juli 2008 bepaalt niet welk soort opdracht het toekent aan de bedrijfsrevisor. Het is dan ook raadzaam om (i) het gekozen soort opdracht te beschrijven in de opdrachtbrief en (ii) een voorbeeld van verslag dat aan het einde van de opdracht zal worden uitgebracht bij de opdrachtbrief te voegen.

Régime matrimonial et législation anti-blanchiment

La loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993 n'aborde pas le droit des régimes matrimoniaux dans le cadre de l'identification du ou des bénéficiaires ultimes. L'ICCI est pourtant d'avis que, lorsqu'il existe une indivision (partielle) entre deux personnes (dans le contexte d'un mariage ou non), le point 3.27 de la circulaire ICCI 2011/7 du 28 juin 2011 s'applique par analogie.

Rapport à rédiger par le réviseur d'entreprises en vertu de l'arrêté du Gouvernement flamand du 18 juillet 2008 relatif à la mise en application du décret sur les arts du 2 avril 2004

Cet arrêté du 18 juillet 2008 ne définit pas le type de mission qu'il attribue au réviseur d'entreprises. Par conséquent, il est recommandé à ce dernier de (i) décrire le type de mission choisi dans la lettre de mission et (ii) joindre à la lettre de mission un exemple de rapport qui sera émis à l'issue de cette mission.

* De volledige adviezen kunnen worden gelezen door op de titel van een advies te klikken.

* Les avis complets peuvent être lus en cliquant sur le titre d'un avis.

Overschrijding van criteria inzake benoeming van de commissaris en consolidatie

Een vennootschap, die als groot moet worden beschouwd overeenkomstig artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen, dient in principe onmiddellijk over te gaan tot de benoeming van een commissaris. Het heersend gebruik bestaat er echter in te benoemen ter gelegenheid van de eerste gewone algemene vergadering van boekjaar waarin de vennootschap als groot wordt beschouwd.

Geheimhoudingsplicht van de bedrijfsrevisor ten aanzien van de belastingadministratie

De Raad van het IBR is de mening toegedaan dat de bedrijfsrevisor het beroepsgeheim dient in te roepen wanneer de belastingadministratie hem vraagt om zijn volledig verslag inzake inbreng in natura mee te delen. Hoewel de conclusies in geval van een inbreng in natura openbaar moeten worden gemaakt en het verslag van de bedrijfsrevisor in het geval van een inbreng in natura en van een quasi-inbreng moet worden neergelegd (het heeft derhalve ook een openbaar karakter doch middels een moeilijkere toegankelijkheid), impliceert dit niet dat de bedrijfsrevisor ertoe gehouden is om het aan de belastingadministratie mee te delen.

Foutieve bekendmaking van de benoeming van een commissaris in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad

Een vennootschap die per vergissing de benoeming van een commissaris in het *Belgisch Staatsblad* heeft bekendgemaakt, is verplicht om een verbeteringsakte neer te leggen voor bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* om inhoudelijke fouten in de door haar ingediende oorspronkelijke akte te corrigeren. In deze

Dépassemement des critères de nomination du commissaire et consolidation

Une société qui, conformément à l'article 15 du Code des sociétés, doit être considérée comme grande, doit en principe procéder immédiatement à la nomination d'un commissaire. L'usage prédominant consiste toutefois à procéder à la nomination à l'occasion de la première assemblée générale ordinaire de l'exercice au cours duquel la société est considérée comme grande.

Le secret professionnel du réviseur d'entreprises face à l'administration fiscale

Le Conseil de l'IRE est d'avis que le réviseur d'entreprises doit invoquer le secret professionnel lorsque l'administration fiscale lui demande de transmettre son rapport intégral relatif à un apport en nature. Bien que les conclusions en cas d'apport en nature doivent être rendues publiques, et que le rapport du réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature et de quasi-apport doive être déposé (il a donc aussi un caractère public mais moyennant une accessibilité plus difficile), cela n'implique pas que le réviseur d'entreprises soit tenu de le transmettre à l'administration fiscale.

Nomination erronée du commissaire publiée dans les annexes du Moniteur belge

Une société qui a par erreur publié au *Moniteur belge* une nomination en tant que commissaire doit obligatoirement déposer un acte rectificatif au *Moniteur belge* afin de remédier aux erreurs de fond de l'acte initial qu'elle a déposé. Cet acte modificatif doit en effet expliquer que la publication antérieure est erronée et que la vo-

wijzigingsakte moet immers worden toegelicht dat de eerste bekendmaking foutief is en de geuite wil niet overeenkomt met de werkelijke wil van de auteur en het bedrijfsrevisorenkantoor.

Aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor

De burgerlijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor voor opdrachten die aan hem door of krachtens de wet zijn toevertrouwd (wettelijke opdrachten), contractueel niet kan worden beperkt. De burgerlijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor, in het kader van andere opdrachten dan de wettelijke opdrachten, kan worden bepaald volgens de wil van de partijen en bepaald overeenkomstig het gemeen recht.

Boeking van een overeenkomst tot het houden van een deelneming

Achtergrond: De vennootschap heeft twee van haar bestuurders-aandeelhouders natuurlijke personen opgedragen om in Frankrijk een vereenvoudigde naamloze vennootschap (VNV) op te richten, waarbij zij zelf de volstorting van het kapitaal van de VNV finanziert. Daartoe is de Belgische vennootschap voornemens met haar twee bestuurders een overeenkomst tot het houden van een deelneming te sluiten, die haar het recht geeft om de aandelen van de VNV waarop deze bestuurders hebben ingeschreven, van hen over te nemen. Bovendien is zij verplicht om dit recht binnen zeven jaar na de begindatum van de overeenkomst uit te oefenen.

Het ICCI is van oordeel dat uitdrukkelijk vaststaat dat de financiering van de volstorting van het kapitaal van de VNV daadwerkelijk een vordering op de bestuurders inhoudt, maar dat de Belgische vennootschap – op grond van de voorwaarden van deze vordering – alle risico's van de deelneming draagt en de voordelen hieruit geniet. Daarenboven is de beslissingsbe-

lonté exprimée ne correspond pas à la volonté réelle de l'auteur et du cabinet de révision.

Responsabilité du réviseur d'entreprises

La responsabilité civile du réviseur d'entreprises pour les missions qui lui sont confiées par ou en vertu de la loi (missions légales), ne peut être limitée contractuellement. La responsabilité civile du réviseur d'entreprises dans le cadre d'autres missions que les missions légales peut être déterminée selon la volonté des parties, conformément au droit commun.

Comptabilisation d'une convention de portage

Contexte : La société a donné instruction à deux de ses administrateurs-actionnaires personnes physiques de constituer en France une société anonyme simplifiée (SAS) tout en finançant elle-même la libération du capital de la SAS. A cet effet la société belge entend conclure avec ses deux administrateurs une convention de portage par laquelle elle aura le droit d'acquérir auprès des deux administrateurs les actions de la SAS souscrites par les administrateurs en question. Elle sera en outre tenue d'exercer ce droit endéans les sept ans, à dater de la convention.

L'ICCI considère que si, *expressis verbis*, le financement de la libération du capital de la SAS constitue effectivement une créance sur les administrateurs, l'ensemble des conditions auxquelles est soumise cette créance sont telles que c'est la société belge qui supportera la totalité des risques et avantages de cette participation et qu'en outre elle s'est réservée tout

voegdheid over deze deelneming voorbehouden aan de Belgische vennootschap. In dergelijke omstandigheden kan gebruik worden gemaakt van de afwijking bedoeld in artikel 29 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 om deze vordering niet als zodanig maar wel als rechtstreekse deelneming te boeken. Deze afwijking moet in de toelichting bij de jaarrekening worden vermeld en verantwoord.

Inbreng in natura door een vennootschap in vereffening

Een vennootschap in vereffening mag, overeenkomstig artikel 187 van het Wetboek van vennootschappen, een dochtervennootschap oprichten door inbreng in natura van een haar toebehorend goed, voor zover de algemene vergadering van deze vennootschap een dergelijke verrichting heeft goedgekeurd.

Tussenkomst van de commissaris in het kader van een waardering van de gecontroleerde onderneming

Een waarderingsopdracht van een vennootschap waarvan de bedrijfsrevisor commissaris is, lijkt tegenstrijdig met de onafhankelijkheidsregels van het beroep. Een bedrijfsrevisor mag een dergelijke opdracht niet aanvaarden.

Waardering van het vruchtgebruik op een grond

Artikel 1127 van het Burgerlijk Wetboek stelt dat: "Het enkel gebruik of het enkel bezit van een zaak kan, evenals de zaak zelf, het voorwerp van een contract uitmaken." Bovendien kan het vruchtgebruik worden gevestigd op alle soorten roerende of onroerende goederen, overeenkomstig artikel 581 van het Burgerlijk Wetboek. In afwezigheid van specifieke bepalingen in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen,

pouvoir de décision relative à cette participation. De telles circonstances justifient qu'il soit fait usage de la dérogation prévue par l'article 29 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pour ne pas comptabiliser cette créance comme telle, mais bien comme une participation directe. Il y a lieu de mentionner et justifier cette dérogation dans l'annexe aux comptes annuels.

Apport en nature par une société en liquidation

Une société en liquidation peut constituer une filiale par apport en nature d'un bien qu'elle détient, conformément à l'article 187 du Code des sociétés, pour autant que l'assemblée générale de cette société se soit prononcée en faveur d'une telle opération.

Intervention du commissaire dans le cadre d'une évaluation de l'entreprise auditee

Une mission d'évaluation d'une société dont le réviseur d'entreprises est le commissaire paraît contraire aux règles d'indépendance du professionnel. Le réviseur d'entreprises ne devrait pas accepter une telle mission.

Evaluation de l'usufruit sur un terrain

L'article 1127 du Code civil prévoit : « *Le simple usage ou la simple possession d'une chose peut être, comme la chose même, l'objet du contrat.* » En outre, l'usufruit peut être établi sur toute espèce de biens meubles ou immeubles conformément à l'article 581 du Code civil. En l'absence de dispositions spécifiques dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés , il est renvoyé à l'article rédigé par J. RUYSEVELDT et P. JANSENS (« *De*

wordt verwezen naar het artikel van de heren J. RUYSEVELDT en P. JANSENS ("De waardering van het tijdelijk vruchtgebruik, anders bekijken...", in *Not. Fisc.*, 1999, nr. 5, p. 109 e.v.) wat de schatting van bovenvermeld vruchtgebruik betreft.

Revisoraal inbrengverslag voor een vennootschap naar Luxemburgs recht

In het kader van een kapitaalverhoging door middel van een inbreng in natura (*in casu* een intellectuele eigendom) in een *société anonyme* naar Luxemburgs recht, kan een voorafgaand waarderingsverslag slechts leiden tot een vrijstelling van het revisoraal inbrengverslag indien cumulatief aan de volgende voorwaarden werd voldaan:

- de waarde in het economisch verkeer (« *juste valeur* ») van de inbreng werd bepaald op een datum die niet meer dan zes maanden aan de effectieve datum van de inbreng voorafgaat;
- de waardering is uitgevoerd met inachtneming van de door Luxemburg algemeen aanvaarde normen en beginselen voor de waardering van de categorie vermogensbestanddelen die de inbreng vormen; en
- de waardering werd gedaan door een « *réviseur d'entreprises* » onder de leden van het Luxemburgs « *Institut des réviseurs d'entreprises* ».

Bijgevolg zou het enkel mogelijk zijn om een waarderingsverslag van een Belgisch bedrijfsrevisorenkantoor *in casu* te gebruiken indien aan alle voormelde voorwaarden werd voldaan.

IFRS in Belgische ondernemingen en uitdrukking van actieve belastinglatentie

Een onderneming mag in beginsel (behalve voor vastgoedbevals) geen buitenlandse (bijvoorbeeld Amerikaanse) of internationale nor-

waardering van het tijdelijk vruchtgebruik, anders bekennen... », dans *Not. Fisc.*, 1999, n° 5, p. 109 et s.) concernant l'évaluation de l'usufruit susmentionné.

Rapport de révision sur l'apport à une société de droit luxembourgeois

Dans le cadre d'une augmentation de capital par le biais d'un apport en nature (en l'espèce, une propriété intellectuelle) dans une société anonyme de droit luxembourgeois, un rapport d'évaluation antérieur ne peut donner lieu à l'exemption d'établir un rapport de révision sur l'apport que si les conditions suivantes sont cumulativement réunies :

- la juste valeur de l'apport est déterminée à une date qui ne peut précéder de plus de six mois la réalisation effective de l'apport ;
- l'évaluation a été réalisée conformément aux principes et aux normes d'évaluation généralement reconnus par le Luxembourg pour le type d'élément d'actif constituant l'apport ; et
- l'évaluation a été réalisée par un réviseur d'entreprises inscrit au registre de l'Institut luxembourgeois des Réviseurs d'Entreprises.

Par conséquent, un rapport d'évaluation d'un cabinet de révision belge ne pourrait être utilisé que si toutes les conditions précitées ont été remplies.

Utilisation des normes IFRS par les entreprises belges et expression de latences fiscales actives

En principe, une entreprise ne peut pas utiliser des normes étrangères (p. ex. américaines) ou internationales (normes IFRS) pour établir ses

men (IFRS) gebruiken bij het opmaken van de enkelvoudige jaarrekening. Desgewenst kan wel met toepassing van artikel 125 van het Wetboek van vennootschappen of artikel III. 94 van het Wetboek van economisch recht een ministeriële toestemming worden verkregen om andere boekhoudnormen te gebruiken.

Het uitdrukken van actieve belastinglatenties is niet toegelaten in het Belgisch boekhoudkundig referentiestelsel. Actieve belastinglatenties dienen onder het Belgisch boekhoudrecht echter wel te worden vermeld in de toelichting bij de jaarrekening.

Due diligence in het kader van een mogelijke MBO en artikel 10 WCO

De alarmbelprocedure van artikel 10 van de wet van 31 januari 2009 op de continuïteit van de ondernemingen (WCO) is van toepassing op de economische beroepsbeoefenaars *in de uitoefening van hun opdracht*, ongeacht of hun opdracht werd vastgelegd in het vennootschapsrecht of in enige andere bepaling betreffende een specifieke opdracht. De evaluatie van "gewichtige en overeenstemmende feiten" overeenkomstig hetzelfde artikel is een persoonlijke professionele appreciatie (*professional judgment*). Het begrip "schuldenaar" wordt onrechtstreeks gedefinieerd in artikel 3 WCO. De economische beroepsbeoefenaar dient in het kader van de toevertrouwde *due diligence* opdracht de opdrachtgever, waaronder desgevallend de minderheidsaandeelhouders, op de hoogte te brengen van de financiële toestand van de betrokken vennootschappen maar, het is evenwel niet voorzichtig om deze laatsten een afschrift te bezorgen van de aanmaningsbrieven verstuurd aan de betrokken bestuursorganen.

comptes annuels statutaires (sauf pour les sciafi). En application de l'article 125 du Code des sociétés ou de l'article III. 94 du Code de droit économique, il est toutefois possible, si nécessaire, d'obtenir l'autorisation ministérielle pour utiliser d'autres normes comptables.

Le référentiel comptable belge ne permet en effet pas l'expression de latences fiscales actives. Le droit comptable belge requiert toutefois la mention de latences fiscales actives dans l'annexe aux comptes annuels.

Due diligence dans le cadre d'un éventuel MBO et article 10 LCE

La procédure d'alerte de l'article 10 de la loi du 31 janvier 2009 sur la continuité des entreprises s'applique aux titulaires d'une profession économique *dans l'exercice de leur mission*, qu'elle soit définie par le droit des sociétés ou toute autre disposition concernant une mission ponctuelle. L'évaluation des « *faits graves et concordants* » cités dans le même article relève du jugement professionnel personnel (*professional judgment*). La notion de « débiteur » est indirectement définie à l'article 3 LCE. Dans le cadre de la mission de *due diligence* qui lui a été confiée, le titulaire d'une profession économique est tenu d'informer le client – y compris, le cas échéant, les actionnaires minoritaires – de la situation financière des sociétés concernées ; il n'est cependant pas prudent de transmettre à ces derniers une copie des lettres de mise en demeure envoyées aux organes de gestion concernés.

Geconsolideerde jaarrekening opgesteld op vrijwillige basis

Een vennootschap die een geconsolideerde jaarrekening opstelt op vrijwillige basis zonder daartoe verplicht te zijn krachtens het Wetboek van vennootschappen is er niet toe gehouden deze jaarrekening neer te leggen bij de Balanscentrale. Een vennootschap die een geconsolideerde jaarrekening in welke vorm ook publiceert zonder daartoe verplicht te zijn door de wet, dient evenwel alle van toepassing zijnde wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften na te leven bij het opstellen van deze jaarrekening (art. 122 W. Venn.).

Niet-ondertekening van de opdrachtbrief van de commissaris

Het feit dat de commissaris zijn opdracht vervult in een vennootschap kan worden gekwalificeerd als zijnde een stilzwijgende aanvaarding in hoofde van de vennootschap van het eerder gedane aanbod van de commissaris door middel van de schriftelijke opdrachtbevestiging (*i.e.* de opdrachtbrief). Hierdoor doet er zich geen specifieke problemen voor indien de vennootschap de opdrachtbrief van de commissaris niet heeft ondertekend, maar deze laatste zijn opdracht vervult. In het kader van een commissarismaat vervult de bedrijfsrevisor een rol die is ingegeven door het algemeen belang.

Kapitaalverhoging in het kader van het toegestaan kapitaal

Overeenkomstig artikel 603, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen kunnen de statuten aan de raad van bestuur de bevoegdheid toekennen om het geplaatste maatschappelijk kapitaal te verhogen. De artikelen 592 tot 602 zijn van toepassing (art. 603, derde lid W. Venn.). Artikel 602 is van toepassing in het geval van een kapitaalverhoging door inbreng in natura en vereist de opmaak van een voorafgaand

Comptes consolidés établis sur une base volontaire

Une société qui établit des comptes consolidés sur une base volontaire sans y être obligée en vertu du code des sociétés, n'a aucune obligation de déposer ces comptes consolidés à la Centrale des bilans. Une société qui rend publics des comptes consolidés sous quelque forme que ce soit sans y être obligée par une disposition légale, est cependant tenue de respecter, lors de la préparation de ces comptes consolidés, toutes les dispositions légales et réglementaires applicables (art. 122 C. Soc.).

Absence de signature de la lettre de mission du commissaire

Le fait que le commissaire exerce sa mission au sein d'une société peut être considéré comme une acceptation tacite de la part de la société de l'offre faite antérieurement par le commissaire au moyen de la lettre de mission. L'ICCI estime que l'exercice de sa mission par le commissaire alors que la société n'a pas signé la lettre de mission, ne crée pas de problème spécifique. Dans le cadre d'un mandat de commissaire, le réviseur d'entreprises remplit un rôle qui relève de l'intérêt général.

Augmentation de capital dans le cadre du capital autorisé

Conformément à l'article 603, alinéa 1^{er} du Code des sociétés, les statuts peuvent autoriser le conseil d'administration à augmenter la capital social souscrit. Les articles 592 à 602 sont applicables (art. 603, alinéa 3 C. Soc.). L'article 602 s'applique en cas d'augmentation de capital par apport en nature et impose l'établissement d'un rapport préalable par le commissaire ou, à défaut, un réviseur d'entreprises, sous ré-

verslag van de commissaris of bij gebrek daar-aan van een bedrijfsrevisor, behoudens de drie uitzonderingen in artikel 602, § 2. De inbreng van een schuldvordering is een inbreng in natura (Antwerpen 6 maart 1989, *TRV* 1989, 430-433).

Melding door handelaar of dienstverstrekker aan CFI voor betalingen in contanten boven de € 3.000

Tot op heden is er nog geen enkel koninklijk besluit voor de toepassing van artikel 21, vijfde lid van de antiwitwaswet genomen. Het is dan ook onmogelijk uitsluisel te geven of vzw's, stichtingen met een activiteit zorg of onderwijs al dan niet zullen vallen onder het toepassingsgebied van desbetreffend artikel 21. De overtreding van artikel 21 wordt bestraft met een geldboete van € 250 tot € 225.000. De handelaar wordt samen met zijn cliënt hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de betaling van deze geldboete.

De drie Instituten (IAB, BIBF en IBR) hebben eind juni jl. een gezamenlijk bericht gepubliceerd op hun websites omtrent de betaling in contanten in het kader van de strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

Ontslagname door de commissaris naar aanleiding van een wijziging van het aandeelhouderschap

De wijziging van het aandeelhouderschap van een vennootschap maakt geen gewichtige persoonlijke reden uit in de zin van artikel 135, § 1 van het Wetboek van vennootschappen. In dergelijk geval kan een ontslag van de commissaris "bij minnelijke schikking" worden overwogen, daar het Wetboek van vennootschappen hierover niets vermeldt.

serve des trois exceptions prévues au deuxième alinéa de l'article 602. L'apport d'une créance est un apport en nature (Anvers, 6 mars 1989, *TRV*, 1989, 430-433).

Déclaration par un commerçant ou un prestataire de services à la CTIF de paiements en liquide de plus de 3.000 €

Aucun arrêté royal n'a été adopté jusqu'ici pour l'application de l'article 21, alinéa 5 de la loi anti-blanchiment. Il est dès lors impossible de se prononcer sur la question de savoir si les ASBL ou les fondations actives dans le domaine des soins ou de l'enseignement relèveront ou non du champ d'application de l'article 21. Les infractions à l'article 21 sont sanctionnées d'une amende allant de 250 € à 225.000 €. Le commerçant ainsi que son client sont tenus solidairement responsables du paiement de cette amende.

Fin juin 2014, les trois instituts (l'IEC, l'IPCF et l'IRE) ont publié une communication commune sur leurs sites internet concernant le paiement en espèces dans le cadre de la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme.

Démission du commissaire suite à un changement d'actionnariat

Le changement d'actionnariat au sein d'une société ne peut être constitutif d'un motif personnel grave au sens de l'article 135, § 1er du Code des sociétés. Néanmoins en pareille occasion, une démission « à l'amiable » du commissaire est envisageable, le Code des sociétés étant muet sur la question.

Versturen van verzoeken om klanten- en leveranciersbevestigingen per e-mail in plaats van per brief

De ISA's verbieden niet dat een bedrijfsrevisorenkantoor verzoeken om klanten- en leveranciersbevestigingen per e-mail zou versturen, maar hiermee gaan dan wel betrouwbaarheidsrisico's gepaard die weliswaar kunnen worden beperkt (cf. ISA 505, § A12). De nodige voorzorgen moeten enerzijds wel worden genomen, zoals zich verzekeren dat de bekomen e-mailadressen betrouwbaar zijn. Tevens is het aan te bevelen om een ontvangstmelding en een leesbevestiging van de e-mail te bekomen. Indien geen antwoorden worden bekomen of indien twijfels rijzen over de oorsprong van de antwoorden per e-mail en bij gebrek aan een ontvangstmelding en leesbevestiging, moet worden overgegaan tot een klassieke saldo-bevestiging per briefwisseling.

Ontbinding en vereffening in één akte (art. 184, § 5 W. Venn.) – roerende voorheffing op liquidatieboni

Bij de toekenning van liquidatieboni wordt de roerende voorheffing een schuld van de vennootschap aangezien de verplichting om deze roerende voorheffing aan de belastingadministratie te betalen op de vennootschap rust, en niet op de vennoten.

Artikel 184, § 5, 3° van het Wetboek van vennootschappen en de notie "schulden"

De wetgever maakt, althans vanaf de inwerkingtreding van de wetswijziging van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende justitie, een ontbinding en vereffening in één akte mogelijk indien wordt voldaan aan de verfijnde cumulatieve voorwaarden van het

Envoi de demandes de confirmation de clients et de fournisseurs par courriel

Les normes ISA ne s'opposent pas à ce qu'un cabinet de révision envoie ses demandes de confirmation adressées aux clients et fournisseurs par courriel. Une telle pratique s'accompagne toutefois de risques au niveau de la fiabilité, mais ceux-ci peuvent être limités (cf. ISA 505, § A12). Ainsi, il convient de prendre les précautions nécessaires en s'assurant notamment que les adresses électroniques obtenues soient fiables. Il est également recommandé de configurer l'accusé de réception et la confirmation de la lecture du courriel. Si aucune réponse n'est obtenue, s'il existe des doutes quant à l'origine des réponses obtenues par voie électronique ou en l'absence de réception d'un accusé de réception et de confirmation de lecture, la demande de confirmation doit, cette fois-ci, être adressée par courrier.

Dissolution et liquidation en un seul acte (art. 184, § 5 C. Soc.) – précompte mobilier relatif au boni de liquidation

Le précompte mobilier devient, au moment de l'attribution du boni de liquidation, une dette de la société, étant donné que l'obligation de payer ce précompte mobilier à l'administration fiscale incombe à la société, et non aux associés.

Article 184, § 5, 3° du Code des sociétés et notion de « dettes »

La loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de justice permet la dissolution et la liquidation en un seul acte à condition que les conditions cumulatives de l'article 184, § 5 du Code des sociétés modifié soient respectées. Ainsi, les comptes courants ne

gewijzigd artikel 184, § 5 van het Wetboek van vennootschappen, zodanig dat een rekening-courant ten aanzien van een vennoot voort-aan geen obstakel meer zou vormen voor deze procedure. Voor meer info omtrent de voor-naamste aandachtspunten bij de procedure van de ontbinding en vereffening in één akte, wordt verwezen naar het gemeenschappelijk bericht IBR-IAB-KFBN dat raadpleegbaar is op de web-site van het IBR.

constituent plus un obstacle à l'égard des associés dans le cadre de cette procédure. Pour plus d'informations sur les principaux points d'attention relatifs à la procédure de dissolution et de liquidation en un seul acte, il est renvoyé à la communication commune IRE-IEC-FRNB, qui peut être consultée sur le site internet de l'IRE.

IBR-Berichten

WERKZAAMHEDEN VAN DE RAAD

Vergaderingen van 13, 25 en 26 juni 2014

Normen, adviezen en omzendbrieven – De Raad heeft het ontwerp van omzendbrief met betrekking tot de verduidelijking van de termen "relevante ethische voorschriften" van de internationale standaard ISQC 1 goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van advies met betrekking tot de wet van 25 april 2014 die een aantal wijzigingen van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen doorvoert, goedgekeurd. Meer specifiek gaat het om de uitbreiding van de alarmbelprocedure tot de vzw's, ivzw's en stichtingen (artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen), de bijeenroeping van de algemene vergadering (vzw), het algemeen leidinggevend orgaan (ivzw) of de raad van bestuur (stichting) en ten slotte de aanwezigheid van de commissaris op de algemene vergaderingen.

De Raad heeft het ontwerp van mededeling inzake de wet van 15 mei 2014 houdende diverse bepalingen – opheffing van de leeftijdsgrens voor de bedrijfsrevisoren (*Belgisch Staatsblad* 16 juni 2014) – goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van mededeling met betrekking tot het Wetboek van economisch recht goedgekeurd.

Info IRE

TRAVAUX DU CONSEIL

Réunions des 13, 25 et 26 juin 2014

Normes, avis et circulaires – Le Conseil a approuvé le projet de circulaire concernant la clarification des termes « règles d'éthique pertinentes » de la norme internationale ISQC 1.

Le Conseil a approuvé le projet d'avis relatif à la loi du 25 avril 2014 portant diverses modifications à la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations. Il s'agit plus particulièrement de l'extension de la procédure d'alerte aux ASBL, AISBL et fondations (article 138 du Code des sociétés), de la convocation de l'assemblée générale (ASBL), de l'organe général de direction (AISBL) ou du conseil d'administration (fondation), ainsi que de la présence du commissaire aux assemblées générales.

Le Conseil a approuvé le projet de communication relative à la loi du 15 mai 2014 portant des dispositions diverses - suppression de la limite d'âge des réviseurs d'entreprises (*Moniteur belge* du 16 juin 2014).

Le Conseil a approuvé le projet de communication relative au Code de droit économique.



De Raad heeft het ontwerp van bericht: de bemiddeling op de website van het IBR en aanspreekpunt bij het IBR – goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van toelichting inzake de opdrachten voor de bedrijfsrevisor, de externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkende boekhouder of de externe erkende boekhouder-fiscalist in het kader van de artikelen 10, 12 en 17 van de wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen goedgekeurd. Deze toelichting zal aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan FOD Economie worden meegedeeld.

De Raad heeft het ontwerp van gemeenschappelijke bericht van het IBR en het IREFI – Actualisatie van de gegevens opgenomen in het openbaar register met betrekking tot uw erkenning door de FSMA en/of de NBB – goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van gemeenschappelijke bericht van het IBR en het IAB – De strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van terrorisme – betaling in contanten – goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van antwoord inzake de IAASB *Exposure draft ISA 720 (Revised) The Auditor's responsibilities relating to other information* goedgekeurd.

Boekhoudkundige aangelegenheden – De Raad heeft kennis genomen van de commentaren geformuleerd door de Commissie Boekhoudkundige aangelegenheden omtrent de CBN-ontwerpadviezen "Boekhoudkundige verwerking van subsidies waarvan de toekenning niet gegarandeerd is (eventuele rechten)".

Le Conseil a approuvé le projet de communiqué : la médiation sur le site internet de l'IRE et point de contact à l'IRE.

Le Conseil a approuvé le projet de note explicative concernant les missions du réviseur d'entreprises, de l'expert-comptable externe, du conseil fiscal externe, du comptable agréé externe ou du comptable-fiscaliste agréé externe dans le cadre des articles 10, 12 et 17 de la loi relative à la continuité des entreprises. Cette note sera transmise au Conseil supérieur des Professions économiques et au SPF Economie.

Le Conseil a approuvé le projet de communiqué commun de l'IRE et de l'IRAF - Mise à jour des données reprises dans le registre public concernant votre agrément par la FSMA et/ou la BNB.

Le Conseil a approuvé le projet de communiqué commun de l'IRE et de l'IEC – La lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme – paiement en espèces.

Le Conseil a approuvé le projet de réponse à l'IAASB *Exposure draft ISA 720 (Revised) The Auditor's responsibilities relating to other information*.

Questions comptables – Le Conseil a pris connaissance des commentaires formulés par la Commission des questions comptables par rapport aux projets d'avis de la CNC *Le traitement comptable de subsides dont l'octroi n'est pas garanti (droits éventuels)*.

PCAOB – De Raad neemt kennis van het koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 77de-*cies* van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad op 20 mei 2014, inzake de samenwerking tussen het bevoegd orgaan van publiek toezicht in België en de bevoegde autoriteiten van derde landen. In navolging van dit KB zal een *"Statement of Protocol"* moeten worden ondertekend tussen de Kamer van verwijzing en instaatstelling en de *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) alvorens te kunnen overgaan tot *"joint inspections"* in België.

Erkenningsprocedures FSMA/NBB – De Raad heeft samen met de voorzitter en ondervoorzitter van het IREFI contacten gehad met vertegenwoordigers van de NBB en de FSMA aangaande de (toekomstige) erkenningsprocedures die respectievelijk van kracht (zullen) zijn bij FSMA en NBB met de daaraan gekoppelde bijscholingsverplichtingen.

Single audit – Op 6 juni 2014 werd de afsprakennota inzake audit in de Vlaamse administratie en de lokale besturen door de Voorzitter van het Rekenhof, door de Voorzitters van de auditcomités van de Vlaamse administratie en de lokale besturen, door de Voorzitter en Ondervoorzitter van het IBR, en door de leidend ambtenaar van Audit Vlaanderen ondertekend. Het gaat om een aangepaste versie van de afsprakennota van 26 januari 2011 gezien de sinds dan gewijzigde wettelijke en reglementaire context.

Commissies en werkgroepen – De Raad werd gevatt met een vraag inzake de problematiek omtrent het typeverslag dat uitgevaardigd wordt

PCAOB – Le Conseil prend connaissance de l'arrêté royal portant exécution de l'article 77de-*cies* de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, publiée au Moniteur belge du 20 mai 2014, concernant la collaboration entre l'organe de supervision publique compétent en Belgique et les autorités compétentes de pays tiers. Suite à la publication de cet AR, un *« Statement of Protocol »* devra être signé entre la Chambre de renvoi et de mise en état et le PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) avant de pouvoir procéder aux *« joint inspections »* en Belgique.

Procédures d'agrément FSMA/BNB – Le Conseil de l'IRE ainsi que le président et le vice-président de l'IRAF ont entamé des discussions avec des représentants de la BNB et de la FSMA concernant les procédures d'agrément qui seront d'application auprès de la FSMA et de la BNB et les obligations de formation continue y afférentes.

Single audit – Le 6 juin 2014, le protocole relatif à l'audit dans les administrations flamandes et les pouvoirs locaux a été signé par le président de la Cour des comptes, les présidents des comités d'audit de l'administration flamande et des pouvoirs locaux, le président et le vice-président de l'IRE ainsi que l'administrateur général d'*Audit Vlaanderen*. Il s'agit d'une version adaptée de la convention du 26 janvier 2011, qui tient compte des évolutions du contexte légal et réglementaire qui ont eu lieu depuis.

Commissions et groupes de travail – Le Conseil a été saisi d'une question concernant la problématique du rapport type émis par les ré-



door bedrijfsrevisoren voor ondernemingen in de diamantsector. De Raad besliste om een werkgroep op te richten onder voorzitterschap van P. LELEU en onder toezicht van de Commissie normen, met het oog op het uitwerken van de te hanteren rechtsleer en de daaraan gekoppelde uit te brengen commissarisverslagen.

De Raad werd tevens gevat door een vraag vanwege de Vlaamse Federatie van de NGO's aangaande de opdrachten uit te voeren bij NGO's. De Raad besliste om een werkgroep op te richten samengesteld uit vertegenwoordigers van de DGD (Directie-Generaal Ontwikkelingssamenwerking en Humanitaire Hulp), de Vlaamse en Waalse Federatie van de NGO's en bedrijfsrevisoren actief binnen deze sector, met het oog op de aanpassing van de mededeling van het IBR van januari 2010 en het uitwerken van een model verslag.

Toezicht – In navolging van de beslissing van de Raad van januari 2014 om de analyse inzake de link tussen het niveau van de erelonen en de kwaliteit van de auditwerkzaamheden te hervatten werd op voorstel van de Commissie van toezicht beslist om (i) een brief te richten naar de bedrijfsrevisoren m.b.t. mandaatmeldingen van 2013, waarvan de behandeling werd opgeschort wegens het onderzoek gevoerd door de Belgische Mededingingsautoriteit, zonder dat daarop een antwoord van de bedrijfsrevisor wordt verwacht, (ii) een brief te richten naar de bedrijfsrevisoren m.b.t. mandaatmeldingen van 2014 die tot de laagste percentageklasse van de door de Commissie geanalyseerde vennootschappen behoren en (iii) in een latere fase een samenvattende brief te richten naar de bedrijfsrevisoren m.b.t. mandaatmeldingen van 2014 die tot één van de laagste percentageklassen van de door de Commissie geanalyseerde vennootschappen behoren.

viseurs auprès d'entreprises du secteur du diamant. Le Conseil a décidé de créer un groupe de travail sous la présidence de P. LELEU et sous la supervision de la Commission des normes, en vue d'élaborer la doctrine à suivre ainsi que les rapports du commissaire à établir dans ce cadre.

Le Conseil a également été saisi d'une question de la part de la Fédération flamande des ONG concernant les missions à réaliser auprès des ONG. Le Conseil a décidé de créer un groupe de travail composé de représentants de la DGD (Direction générale de la Coopération au Développement et de l'Aide humanitaire), des Fédérations flamande et wallonne des ONG et de réviseurs d'entreprises actifs au sein du secteur, en vue d'adapter la communication de l'IRE de janvier 2010 et d'établir un modèle de rapport.

Surveillance – Suite à la décision du Conseil de janvier 2014 de relancer l'analyse du lien entre le niveau des honoraires et la qualité des travaux d'audit, il a été décidé, sur proposition de la Commission de surveillance, (i) d'adresser une lettre aux réviseurs d'entreprises concernant les déclarations de mandat 2013, dont le traitement avait été suspendu en raison de l'enquête menée par l'Autorité belge de la concurrence, sans qu'une réponse soit attendue de la part du réviseur d'entreprises, (ii) d'envoyer une lettre aux réviseurs d'entreprises concernant les déclarations de mandat 2014 qui présentent des ratios qui se situent dans la fourchette la plus basse des sociétés analysées par la Commission et (iii) d'adresser, à un stade ultérieur, un courrier récapitulatif aux réviseurs d'entreprises concernant les déclarations de mandat 2014 qui se situent dans une des fourchettes les plus basses des sociétés analysées par la Commission.

Jaarlijkse strategische vergadering – Op 25 en 26 juni heeft de Raad een strategische vergadering gehouden te Groot-Bijgaarden, met de deelname van Erevoorzitter en FEE Voorzitter A. KILEsse, kaderleden van het Instituut en auditleaders van verschillende revisorenkantoren. In het verlengde van de strategische vergadering van 2013 werden de volgende thema's aangekaart waaruit een aantal actiepunten naar voor kwamen:

- 1. de communicatie en de aantrekkelijkheid van het beroep**, met als actiepunten (i) het bundelen van de dagelijkse mails in een Nieuwsbrief, om de 14 dagen uitgegeven door het IBR en het ICCI, (ii) het oprichten van een *Linkedin group* en (iii) het plaatsen van een *User Feedback* knop op specifieke pagina's van IBR- en ICCI-website;
- 2. de hervorming van de toegang tot het beroep**, met als voornaamste weerhouden principes (i) de toelatingsexamens voortaan te kunnen spreiden over de looptijd van de stage, (ii) het creëren van een bekwaamheidsexamen type A en B (*license to practice* of niet);
- 3. de audithervorming ingevolge de Europese richtlijn en verordening van april 2014**, met als voornaamste weerhouden punten (i) minstens het behoud van de huidige looptijd van het mandaat en desgevallend verlengen naar 5 jaar om dit te kunnen laten samenvallen met de looptijd van de externe rotatie die door de verordening op 10 jaar werd vastgelegd, (ii) de lijst van de non-audit diensten niet uit te breiden en de optie lichten die het mogelijk maakt om non-audit diensten aan te bieden aan mits deze niet als materieel worden beschouwd, (iii) behoud van het principe "*an audit is an audit*" en aldus het promoten van een kwaliteitsvolle audit voor alle entiteiten, (iv) behoud van het huidig systeem van publi-

Réunion stratégique annuelle – Les 25 et 26 juin, le Conseil a tenu une réunion stratégique à Grand-Bigard, à laquelle ont participé le président honoraire de l'IRE et président de la FEE, A. KILEsse, plusieurs cadres de l'Institut ainsi que les leaders d'audit issus de différents cabinets de révision. Dans le prolongement de la réunion stratégique de 2013, les thèmes et points d'action suivants ont été soulevés :

- 1. la communication et l'attractivité de la profession**, avec comme points d'action (i) le regroupement des e-mails quotidiens dans un bulletin d'information, diffusé toutes les deux semaines par l'IRE et l'ICCI, (ii) la création d'un groupe *LinkedIn* et (iii) l'ajout d'un bouton *User Feedback* sur certaines pages du site internet de l'IRE et de l'ICCI ;
- 2. la réforme de l'accès à la profession**, avec comme principaux principes retenus (i) la possibilité de répartir les examens d'admission tout au long de la période de stage et (ii) la création d'un examen d'aptitude de type A et B (*license to practice* ou non) ;
- 3. la réforme de l'audit portée par la directive et le règlement européens d'avril 2014**, avec comme principaux points retenus (i) au minimum le maintien de la durée actuelle du mandat, voire le prolongement à 5 ans pour faire coïncider ce délai avec celui de la rotation externe, fixé à 10 ans par le règlement, (ii) ne pas étendre la liste de services non-audit et lever l'option permettant de proposer des services non-audit à condition qu'ils ne soient pas considérés comme significatifs, (iii) le maintien du principe « *an audit is an audit* » et donc la promotion d'un audit de qualité pour toutes les entités, (iv) le maintien du système actuel de publication des sanctions disciplinaires. Ces principes seront soumis



catie van tuchtsancties; deze principes zullen worden voorgelegd aan de overheidsdiensten die instaan voor de omzetting van de Europese richtlijn en verordening in het Belgisch recht tegen uiterlijk juni 2016;

- 4. de potentiële evoluties van het model van publiek toezicht** waarbij het weerhouden scenario erin bestaat te opteren voor een maximale delegatie door de bevoegde autoriteit van taken die verband houden met het beheer van het register, de stage, de vorming, en het initiatiefrecht en de redactie van het normatief kader. De taken die verband houden met de goedkeuring van het normatief kader en de organisatie van de tuchtorganen zouden ongewijzigd blijven. Ten slotte zouden de taken die verband houden met toezicht en kwaliteitscontrole onder de ultieme verantwoordelijkheid en beslissingsbevoegdheid vallen van het bevoegd orgaan die de uitvoering van haar taken kan opdragen aan externe inspecteurs (desgevallend bijgestaan door experten bedrijfsrevisoren) en bedrijfsrevisoren. Deze principes zullen worden voorgelegd aan de overheidsdiensten die instaan voor de omzetting van de Europese richtlijn en verordening naar Belgisch recht tegen uiterlijk juni 2016; en
- 5. de rol van de bedrijfsrevisor in de publieke sector** met als voornaamste actiepunten (i) een duidelijke mededeling inzake de minimumvereisten bij de uitvoering van opdrachten in de publieke sector, (ii) de ontwikkeling van een of meerdere "grille(s)" die het standaard aantal te prosteren uren opgeeft, en (iii) het creëren van een observatorium inzake aanbestedingen.

aux services publics responsables de la transposition de la directive et du règlement européens en droit belge d'ici juin 2016 ;

- 4. les évolutions potentielles du modèle de supervision publique**, dans le cadre desquelles le scénario retenu consiste à opter pour une délégation maximale par l'autorité compétente des tâches liées à la tenue du registre, le stage et la formation, ainsi qu'au droit d'initiative et à la rédaction du cadre normatif. Les tâches en rapport avec l'approbation du cadre normatif et l'organisation des instances disciplinaires resteraient inchangées. Enfin, les tâches concernant la surveillance et le contrôle de qualité relèveraient de la responsabilité finale et du pouvoir décisionnel de l'organe compétent, qui peut confier l'exécution de ses tâches à des inspecteurs externes (assistés, si nécessaire, par des experts réviseurs d'entreprises) et des réviseurs d'entreprises. Ces principes seront soumis aux services publics responsables de la transposition de la directive et du règlement européens en droit belge d'ici juin 2016 ; et
- 5. le rôle du réviseur d'entreprises dans le secteur public** avec comme principaux points d'action (i) une communication claire concernant les exigences minimales pour l'exécution de missions auprès du secteur public, (ii) l'élaboration d'une ou plusieurs grilles qui indiquent le nombre standard d'heures à proster et (iii) la création d'un observatoire des marchés publics.

Vergadering van 29 augustus 2014

Europese aangelegenheden – De Raad heeft kennis genomen van het ontwerp van antwoord betreffende een vragenlijst van de Europese Commissie met betrekking tot "Possible cooperation agreement between EU-US on licensing auditors". Het doel van deze vragenlijst bestaat erin na te gaan in welke mate de toegang tot het beroep zou kunnen worden vergemakkelijkt via bilaterale akkoorden tussen Europa en de VS.

Audithervorming (publiek toezicht) – In opvolging van de strategische vergadering van de Raad van 25 en 26 juni 2014 waarin de potentiële evoluties van het model van publiek toezicht werden besproken, werden de krachtlijnen van dit model voorgesteld in een schematisch overzicht, vergezeld van een toelichtende nota. De hierin opgenomen principes zullen worden besproken met de belanghebbende partijen en sociale partners.

Forum for the Future – De Raad wenst nu reeds te melden dat het jaarlijks evenement *Forum for the Future* zal doorgaan op 27 november 2014 in de paleizen aan de Heizel. Ter gelegenheid van dit Forum, welke de jaarlijkse afspraak is voor de economische beroepen, zullen 2 thema's worden geanimeerd door het IBR in samenwerking met FOD Economie, met name de impact van de nieuwe boekhoudrichtlijn en de impact van de audithervorming. De Raad nodigt jullie alvast uit om deze datum in jullie agenda's te blokkeren.

Normen, adviezen en omzendbrieven – De Raad heeft het ontwerp van omzendbrief "Bijzonderheden verbonden aan de toepassing van ISQC 1 in België met betrekking tot de op-

Réunion du 29 août 2014

Affaires européennes – Le Conseil a pris connaissance du projet de réponse concernant le questionnaire de la Commission européenne intitulé « Possible cooperation agreement between EU-US on licensing auditors ». L'objectif de ce questionnaire est de déterminer dans quelle mesure l'accès à la profession pourrait être facilité par des accords bilatéraux entre l'Europe et les Etats-Unis.

Réforme de l'audit (supervision publique) – Suite à la réunion stratégique du Conseil les 25 et 26 juin 2014, lors de laquelle les possibles évolutions du modèle de supervision publique ont été abordés, un schéma dans lequel figurent les axes majeurs de ce modèle a été proposé, accompagné d'une note explicative. Les principes qui y sont repris feront l'objet de discussions avec les parties prenantes et les partenaires sociaux.

Forum for the Future – Le Conseil souhaite d'ores et déjà annoncer que l'événement annuel *Forum for the Future* se tiendra le 27 novembre 2014 dans les palais du Heysel. A l'occasion de ce rendez-vous annuel des professionnels du chiffre, l'IRE organisera, en collaboration avec le SPF Economie, deux conférences qui porteront sur l'impact de la nouvelle directive comptable et sur l'impact de la réforme de l'audit. Le Conseil vous invite en tout cas à noter cette date dans vos agendas.

Normes, avis et circulaires – Le Conseil a approuvé le projet de circulaire « Spécificités liées à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, concernant la revue de contrôle qualité de la

drachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en gevolgen voor de toepassing van ISA 220" goedgekeurd. In dat verband bespreekt de Raad momenteel met de verzekeringsmakelaars MARSH en WILLEMOT de collectieve burgerlijke aansprakelijkheidsverzekering opdat zowel de opdracht tot het uitvoeren van een kwaliteitsbeoordeling als dusdanig als de contractuele opdracht hierdoor gedekt worden. Hieromtrent volgt nog een mededeling om de bedrijfsrevisoren in te lichten over een eventuele wijziging van de collectieve verzekeringspolis

De Raad heeft het ontwerp van omzendbrief "Rekendecreet en single audit - richtlijnen voor de opmaak van de management letter" goedgekeurd.

De Raad heeft het gemeenschappelijk bericht van het IBR, het IAB en de KFBN inzake ontbinding en vereffening in één akte met in bijlage het stappenplan goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van antwoord op de IAASB exposure draft "Addressing disclosures in the audit of financial statements" goedgekeurd.

De Raad heeft kennis genomen van de openbare raadpleging (gelanceerd door VREG) die loopt inzake de rol van de bedrijfsrevisor/commissaris bij de verdeler van elektriciteit. Een antwoord op deze raadpleging werd verstuurd waarbij de nadruk werd gelegd op (i) de referentie naar ISA 800, (ii) het concept van de materialiteit dat absoluut moet worden geïntroduceerd, en (iii) de instructies inzake de planning en uitvoering van de werkzaamheden mits te refereren naar de ISA's.

Vorming – De Raad wenst in herinnering te brengen dat de deelname in 2014 aan de ISA

mission, et conséquences sur l'application de la norme ISA 220 ». A ce sujet, le Conseil examine actuellement l'assurance responsabilité civile collective avec les courtiers MARSH et WILLEMOT afin de s'assurer que celle-ci couvre tant la mission de revue de contrôle qualité en tant que telle, que la mission contractuelle. Une communication suivra à ce propos pour informer les réviseurs d'entreprises des éventuelles modifications de la police d'assurance collective.

Le Conseil a approuvé le projet de circulaire « Décret des comptes et audit unique (single audit) – lignes directrices pour l'élaboration de la lettre de recommandations ».

Le Conseil a approuvé le communiqué commun de l'IRE, de l'IEC et de la FRNB concernant la dissolution et la liquidation en un seul acte, ainsi que la feuille de route y annexée.

Le Conseil a approuvé le projet de réponse à l'exposé-sondage de l'IAASB intitulé « Addressing disclosures in the audit of financial statements ».

Le Conseil a pris connaissance de la consultation publique en cours (lancée par le VREG, le régulateur flamand des marchés du gaz et de l'électricité) relative au rôle du réviseur d'entreprises/commissaire auprès des distributeurs d'électricité. Une réponse à cette consultation a été envoyée en mettant l'accent sur (i) le renvoi à la norme ISA 800, (ii) le concept de « caractère significatif », qui doit absolument être introduit et (iii) les instructions concernant la planification et l'exécution des travaux moyennant le renvoi aux normes ISA.

Formation – Le Conseil tient à rappeler que les collaborateurs des cabinets de révision bénéfi-

seminaries tegen een verlaagd tarief zal geschieden voor de medewerkers van de revisorenkantoren.

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

cieront d'un tarif préférentiel pour assister aux séminaires sur les normes ISA en 2014.

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



MEDEDELINGEN, OMZENDBRIEVEN EN ADVIEZEN GERICHT AAN DE BEDRIJFSREVISOREN

In juni, juli en augustus 2014 werden aan de bedrijfsrevisoren, in voorkomend geval per e-mail, hiernavolgende ***mededelingen, omzendbrieven en adviezen*** gericht die ook op de website van het Instituut kunnen worden geconsulteerd onder het hoofdstuk "Documentatie" en eveneens kunnen worden gedownload:

Mededelingen

Mededeling 2014/07 – Wet van 15 mei 2014 houdende diverse bepalingen - opheffing van de leeftijdsgrens voor de bedrijfsrevisoren;

Mededeling 2014/08 – Wetboek van economisch recht.

Adviezen

Advies 2014/03 – Wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende justitie: - uitbreiding van de alarmbelproceduere tot de vzw's, ivzw's en stichtingen (artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen) - bijeenroeping van de algemene vergadering (vzw), het algemeen leidinggevend orgaan (ivzw) of de raad van bestuur (stichting) - aanwezigheid van de commissaris op de algemene vergaderingen.

COMMUNICATIONS, CIRCULAIRES ET AVIS ADRESSÉES AUX RÉVI- SEURS D'ENTREPRISES

Les ***communications, circulaires et avis*** suivants, qui peuvent également être consultés et téléchargés sous la rubrique « Documentation » du site internet de l'Institut, ont été adressés aux réviseurs d'entreprises durant les mois de juin, juillet et août 2014, le cas échéant par courriel :

Communications

Communication 2014/07 – Loi du 15 mai 2014 portant des dispositions diverses - suppression de la limite d'âge des réviseurs d'entreprises ;

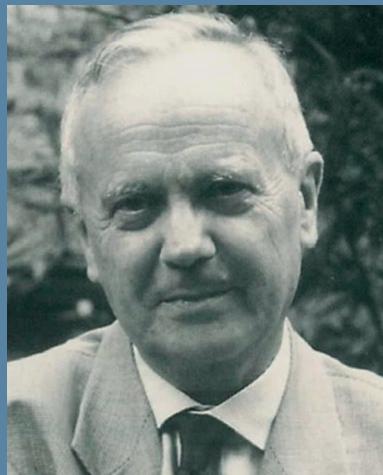
Communication 2014/08 – Le Code de droit économique.

Avis

Avis 2014/03 – Loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de justice : - extension de la procédure d'alerte aux ASBL, AISBL et Fondations (article 138 du Code des sociétés) - convocation de l'assemblée générale (ASBL), organe général de direction (AISBL) ou conseil d'administration (Fondation) – présence du commissaire aux assemblées générales.

WIJZIGINGEN IN HET OPENBAAR REGISTER JUNI, JULI EN AUGUSTUS 2014

MODIFICATIONS APPORTÉES AU REGISTRE PUBLIC EN JUIN, JUILLET ET AOÛT 2014



In memoriam

Erebedrijfsrevisor Michel VANDER LINDEN, één van de pioniers van de IBR-helpdesk in 2001 is op 6 juli overleden. Michel had een diploma in de rechten en in de financiële en economische wetenschappen, was perfect tweetalig, een gepassioneerd man, altijd vriendelijk en open maar gezond kritisch terzelfdertijd. Na een carrière als financieel directeur en adviseur bekwam hij de titel van bedrijfsrevisor in 1986.

Naast talrijke voor de beroepspraktijk nuttige publicaties over de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen en de controle ervan – daarvan getuigt zijn Liber Amicorum in 2000 over 25 jaar Boekhoudwet – en de laatste jaren in de vzw-context, was hij één van de drij-

In memoriam

Le réviseur d'entreprises honoraire Michel VANDER LINDEN, l'un des initiateurs du helpdesk IRE en 2001, est décédé le 6 juillet 2014. Michel était diplômé en droit et en sciences économiques et financières, parfait bilingue, un homme passionné, prévenant et ouvert d'esprit, non sans être dénué d'un sens critique salutaire. Après s'être consacré à une carrière de directeur financier et de conseiller, il a obtenu le titre de réviseur d'entreprises en 1986.

En plus des nombreuses publications ayant bénéficié à la profession et traitant de la comptabilité et des comptes annuels et leur contrôle au sein des entreprises – comme en témoigne son Liber Amicorum en 2000 sur les 25 ans de législation comptable – et dernièrement dans



vende krachten achter de twee praktische IBR studies omtrent het monopolie van de revisor "De vennootschap en haar commissaris" (2004) en "Inbreng in natura en quasi-inbreng" (2006). Hij laat een indrukwekkende intellectuele cijferberoepserfenis na.

Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen

Overlijden erebedrijfsrevisoren:

Sys Herman (A00874), VANDER LINDEN Michel (A00925)

Overlijden bedrijfsrevisor:

BRANCART Martine (A01515)

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

VANHOOMISSEN Vincent (A02468)

Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement:

ATTOUT Emmanuèle (A01230), BORRÉ Werner (A01043), DE BACKER Adolf (A01484), DE BREMME Marc (A00617), DEVRIEZE Dimitri (A02243), ELPERS Frans (A00723), LEMMENS Winny (A01789), MALISSE Daniel (A01003), VANDELANOTTE Koenraad-Hein (A00809), VERCRUYSSE Marc (A01796), WOUTERS Benny (A01410)

le contexte des ASBL, il était l'une des forces motrices des deux études pratiques IRE sur le monopole du réviseur « La société et son commissaire » (2004) et « Apport en nature et quasi apport » (2006). Il lègue aux professionnels du chiffre un impressionnant héritage intellectuel.

Réviseurs d'entreprises personnes physiques

Décès réviseurs honoraires :

Sys Herman (A00874), VANDER LINDEN Michel (A00925)

Décès réviseur d'entreprises.

BRANCART Martine (A01515)

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

VANHOOMISSEN Vincent (A02468)

Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :

ATTOUT Emmanuèle (A01230), BORRÉ Werner (A01043), DE BACKER Adolf (A01484), DE BREMME Marc (A00617), DEVRIEZE Dimitri (A02243), ELPERS Frans (A00723), LEMMENS Winny (A01789), MALISSE Daniel (A01003), VANDELANOTTE Koenraad-Hein (A00809), VERCRUYSSE Marc (A01796), WOUTERS Benny (A01410)

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

ATTOUT Emmanuèle (A01230), DE BREMME Marc (A00617), FIVEZ Pol (A00734), MALISSE Daniel (A01003), VANDELANOTTE Koenraad-Hein (A00809)

Bedrijfsrevisoren die zich tijdelijk verhindert verklaarden om revisorale opdrachten uit te voeren overeenkomstig art. 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953:

DAMSEAUX Eric (A02130), MUYLAERT Kurt (A02374), NEUVILLE Brigitte (A01392)

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

DEPOORTER Karel (A01435), DE RUDDER Dominique (A01056), GOSSUIN Sabine (A02132)

Intrekking uit het openbaar register van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor na een trechterwijzing – artikel 37 van de wet van 22 juli 1953:

BLUARD Roland (A00715), DELHOVE Michel (A01172)

Bedrijfsrevisorenkantoren

Inschrijvingen – art. 6 van de wet van 22 juli 1953 en art. 3 van het erkenningsreglement:

B00865 - BVBA Peter D'hondt

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

ATTOUT Emmanuèle (A01230), DE BREMME Marc (A00617), FIVEZ Pol (A00734), MALISSE Daniel (A01003), VANDELANOTTE Koenraad-Hein (A00809)

Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré être momentanément empêchés d'exercer des missions de révision conformément à l'art. 13, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 :

DAMSEAUX Eric (A02130), MUYLAERT Kurt (A02374), NEUVILLE Brigitte (A01392)

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

DEPOORTER Karel (A01435), DE RUDDER Dominique (A01056), GOSSUIN Sabine (A02132)

Réviseurs d'entreprises retirés du registre public après rappel à l'ordre – article 37 de la loi du 22 juillet 1953 :

BLUARD Roland (A00715), DELHOVE Michel (A01172)

Cabinets de révision

Inscriptions – art. 6 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 3 du règlement d'agrément :

B00865 - BVBA Peter D'hondt



B00866 - BVBA Pascal Daelemans Bedrijfsrevisor

B00867 - BVBA Gisèle VANDEWEERD

B00868 - BVBA Didier Delanoye

B00869 - BVBA Romuald Bilem

B00870 - BVBA BEDRIJFSREVISOR JEROEN VERSLYPE

B00871 - BVBA CLAEYS W. BEDRIJFSREVISOR

B00866 - BVBA Pascal Daelemans Bedrijfsrevisor

B00867 - BVBA Gisèle VANDEWEERD

B00868 - BVBA Didier Delanoye

B00869 - BVBA Romuald Bilem

B00870 - BVBA BEDRIJFSREVISOR JEROEN VERSLYPE

B00871 - BVBA CLAEYS W. BEDRIJFSREVISOR

Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement:

B00069 - BVBA Frans ELPERS & PARTNERS BE-DRIJFSREVISOREN

B00073 - BVBA M. DE BREMME & C°

B00078 - SPRL POULAIN, BALCAEN & C°

B00095 - SPRL FAINGNAERT, MALISSE & C°

B00349 - BVBA DIRK NAESENS

B00624 - BVBA VIRGILE NIJS

B00632 - SPRL Michel Delhove & Co

B00737 - SCS Michel Lange Réviseur d'Entreprises

B00766 - Comm. V KOEN VANDELANOTTE BEDRIJFSREVISOR

Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :

B00069 - BVBA Frans ELPERS & PARTNERS BE-DRIJFSREVISOREN

B00073 - BVBA M. DE BREMME & C°

B00078 - SPRL POULAIN, BALCAEN & C°

B00095 - SPRL FAINGNAERT, MALISSE & C°

B00349 - BVBA DIRK NAESENS

B00624 - BVBA VIRGILE NIJS

B00632 - SPRL Michel Delhove & Co

B00737 - SCS Michel Lange Réviseur d'Entreprises

B00766 - Comm. V KOEN VANDELANOTTE BEDRIJFSREVISOR

IBR-EVENEMENTEN

6 juni 2014 – Ondertekening van een nieuwe afsprakennota inzake audit in de Vlaamse administratie en de lokale besturen door het Rekenhof, Audit Vlaanderen en IBR

Op vrijdag 6 juni vond op het Rekenhof de plechtige ondertekening plaats van de afsprakennota inzake audit in de Vlaamse administratie en de lokale besturen. De nota werd ondertekend door de heer Ignace DESOMER, voorzitter van het Rekenhof, mevrouw Martine VERLUYTEN en de heer Jean-Pierre BOSTOEN, voorzitters van de auditcomités van de Vlaamse administratie en de lokale besturen, de heer Eddy GUILLIAMS, administrateur-generaal van het intern verzelfstandigd agentschap Audit Vlaanderen, en de heren Daniel KROES, voorzitter van het IBR, en Thierry DUPONT, ondervoorzitter van het IBR.

ÉVÉNEMENTS IRE

6 juin 2014 – Signature d'un nouveau protocole relatif à l'audit dans les administrations flamandes et les pouvoirs locaux par la Cour des comptes, Audit Vlaanderen et l'IRE

Le vendredi 6 juin 2014, la signature solennelle d'un protocole relatif à l'audit dans les administrations flamandes et les pouvoirs locaux a eu lieu à la Cour des comptes. Le document a été signé par Monsieur Ignace DESOMER, Président de la Cour des comptes, Madame Martine VERLUYTEN et Monsieur Jean-Pierre BOSTOEN, présidents des comités d'audit de l'administration flamande et des pouvoirs locaux, Eddy GUILLIAMS, administrateur général de l'agence autonomisée interne Audit Vlaanderen et Daniel KROES, Président et Thierry DUPONT, vice-président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.





Het betreft een aangepaste versie van de afsprakennota van 26 januari 2011 gezien de sinds dan gewijzigde wettelijke en reglementaire context, met name de invoering van het Rekendecreet van 8 juli 2011, het Besluit *single audit* van 7 september 2012, het Auditdecreet van 5 juli 2013, de oprichting van Audit Vlaanderen en de toevoeging van een tweede auditcomité (lokale besturen) eind 2013. In de aangepaste versie werd "financiële audit" vervangen door "audit" omdat de opdracht van zowel het Rekenhof als Audit Vlaanderen ruimer is dan een louter financiële audit.

12 juni 2014 – Jaarlijkse ontmoeting IBR – magistraten van de tuchtinstanties

De jaarlijkse ontmoeting met de leden van de tuchtinstanties werd gehouden in het kader van een lunch op 12 juni 2014 in de lokalen van het IBR.

Bij deze gelegenheid heeft Prof. dr. Bernard TILLEMAN, decaan van de Faculteit Rechtsgeleerdheid van de KULeuven, het overzicht van de tuchtrechtsspraak medio 2013 – medio 2014 voorgesteld.

De heren Guido DE CROOCK, voorzitter van de Rechtbank van Koophandel van Dendermonde, en Marc-Olivier PÂRIS, erevoorzitter van de Rechtbank van Koophandel van Marche-en-Famenne en Namen, hebben daarna de problematiek van de (dis)continuïteit vanuit het oogpunt van de magistraat: toepassing van de alarmbelprocedure van artikel 10 van de wet op de continuïteit van de ondernemingen (WCO) en verwachtingen van de rechtbanken van koophandel ten opzichte van de opdracht van de economische beroepen in het kader van artikel 17, 5° en 6° van de WCO behandeld.

Il s'agit d'une version adaptée de la convention du 26 janvier 2011, qui tient compte des évolutions du contexte légal et réglementaire qui ont eu lieu depuis, à savoir l'entrée en vigueur du décret des comptes du 8 juillet 2011, de l'arrêté relatif au single audit du 7 septembre 2012 et du décret d'audit du 5 juillet 2013, ainsi que de la création d'Audit Vlaanderen et d'un second comité d'audit (pouvoirs locaux) fin 2013. Dans cette nouvelle version, le terme « audit financier » a été remplacé par « audit », vu que les missions de la Cour des comptes et d'Audit Vlaanderen ne se limitent pas au simple audit financier.

12 juin 2014 – Rencontre annuelle IRE – magistrats disciplinaires

La rencontre annuelle avec les membres des instances disciplinaires s'est tenue le 12 juin 2014, dans le cadre d'un déjeuner, à l'IRE.

A cette occasion, le professeur Bernard TILLEMAN, Doyen de la Faculté de Droit de la KULeuven, a présenté la chronique de jurisprudence disciplinaire de mi 2013 – mi 2014.

Messieurs Guido DE CROOCK, Président du Tribunal de commerce de Dendermonde, et Marc-Olivier PÂRIS, Président honoraire du Tribunal de commerce de Marche-en-Famenne et Namur, ont ensuite abordé la problématique de la (dis)continuité vue sous l'angle du magistrat : l'application de la procédure d'alerte prévue par l'article 10 de la LCE et les attentes des tribunaux de commerce vis-à-vis de la mission des professions économiques dans le cadre de l'article 17, 5° et 6° de la LCE.

De heer Piet VAN BAEVEGHEM, directeur bij de Kamer van verwijzing en instaatstelling, heeft vervolgens het jaarverslag 2013 van de KVI voorgesteld.

En tot slot heeft de heer Daniel KROES, voorzitter van het IBR, toelichting gegeven bij de Europese audithervorming.

Monsieur Piet VAN BAEVEGHEM, Directeur à la Chambre de renvoi et de mise en état, a ensuite pris la parole pour présenter le rapport annuel 2013 de la CRME.

Pour conclure, Monsieur Daniel KROES, Président de l'IRE, s'est exprimé sur la réforme européenne de l'audit.





NIEUWS IN HET KORT

België

De CBN publiceerde de volgende adviezen:

CBN-advies 2014/7 van 14 mei 2014 – De boekhoudkundige verwerking van subsidies waarvan de toekenning niet gegarandeerd is (eventuele rechten);

CBN-advies 2014/8 van 4 juni 2014 – De boekhoudkundige verwerking van de Fairness Tax.

Gemeenschappelijk bericht IAB-IBR-BIBF: betalingen in contanten

De drie Instituten van de cijferberoepen (IAB, IBR en BIBF) publiceerden in een gemeenschappelijk bericht aan hun leden een analyse van de anti-witwaswetgeving inzake cashbetalingen.

Europa

Europese Commissie publiceert geconsolideerde versie auditrichtlijn

De Europese commissie publiceerde de geconsolideerde versie van de auditrichtlijn 2006/43/EG. Dit gebeurde naar aanleiding van de nieuwe richtlijn 2014/56/EU van 16 april 2014 die de richtlijn 2006/43/EG wijzigde.

ACTUALITÉS EN BREF

Belgique

La Commission des normes comptables a publié les avis suivants :

Avis CNC 2014/7 du 14 mai 2014 – Le traitement comptable de subsides dont l'octroi n'est pas garanti (droits éventuels)

Avis CNC 2014/8 du 4 juin 2014 – Le traitement comptable de la Fairness Tax

Communiqué commun IEC-IRE-IPCF aux membres : paiements en espèces

Dans le cadre des limitations aux paiements en espèces introduites par la loi antiblanchiment, les trois instituts des professions économiques ont rédigé un communiqué commun.

Europe

La Commission européenne a publié la version consolidée de la directive sur l'audit

La Commission européenne a publié la version consolidée de la directive sur l'audit 2006/43/CE. Cela a été fait suite à la publication de la nouvelle directive 2014/56/UE du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE.

Europese Commissie publiceert een lijst van vragen en antwoorden over de audithervorming

De Europese Commissie heeft een vraag- en antwoorddocument gepubliceerd om de uitvoering van de nieuwe regelgeving te vergemakkelijken en om bij te dragen tot een consistente toepassing ervan in de lidstaten van de EU.

- [Vragen & antwoorden over de audithervorming;](#)
- [Brief van Jonathan FAULL, directeur-generaal Interne markt en diensten aan de nationale toezichtsorganen betreffende de verplichte rotatie en overgangsmaatregelen.](#)

Overige vragen kunnen gericht worden tot Markt-F4@ec.europa.eu.

Internationaal

Baselcomité publiceert richtlijnen voor externe audit banken

In maart 2014 publiceerde het *Basel Committee on Banking Supervision* een [document](#) met richtlijnen inzake de externe audit van banken.

De recente financiële crisis heeft immers niet alleen tekortkomingen in risicobeheer, controle en governance processen bij banken aan het licht gebracht, maar heeft eveneens gewezen op de noodzaak om de kwaliteit van de externe audits van banken te verbeteren. Het Baselcomité publiceerde deze nieuwe richtlijnen, gelet op de centrale rol die banken spelen in het bijdragen aan de financiële stabiliteit, en dus ook de behoefte aan vertrouwen van de markt in de

La Commission européenne publie une liste de 'questions et réponses' sur la réforme de l'audit légal

Les services de la Commission ont publié des « Questions et réponses » afin de faciliter la mise en œuvre du nouveau cadre réglementaire sur l'audit légal, et contribuer à une application cohérente de ce cadre à travers l'Union :

- [Questions et réponses sur la réforme de l'audit légal ;](#)
- [Lettre de Jonathan FAULL, Directeur général en charge du Marché unique et des Services, adressée aux autorités nationales de supervision sur la rotation obligatoire des cabinets d'audit et sur les dispositions transitoires.](#)

D'autres questions peuvent être soumises à markt-f4@ec.europa.eu.

International

Le Comité de Bâle publie des lignes directrices pour l'audit externe des banques

En mars 2014, le Comité de Bâle sur le contrôle bancaire (*Basel Committee on Banking Supervision*) a publié un [document](#) contenant des lignes directrices pour l'audit externe des banques.

La récente crise financière a non seulement mis en lumière les lacunes au niveau des procédures de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance d'entreprise au sein des banques, mais elle a également révélé la nécessité d'améliorer la qualité de l'audit externe des banques. Le Comité de Bâle a émis ces nouvelles lignes directrices en réponse à l'importance du rôle des banques dans la stabilité financière, et donc au besoin de confiance des marchés dans la



kwaliteit van de externe controles van financiële overzichten van banken.

In een brief aan de voorzitter van het IBR onderschrijft de Gouverneur van de Nationale bank van België de principes en de verwachtingen die de bancaire toezichthouders hebben inzake de rol van de externe auditors bij banken.

Meer actualiteit vindt u op onze website www.ibr-ire.be onder de rubriek "Het Instituut – Actualiteit".

qualité de l'audit externe des états financiers publiés par les banques.

Dans une lettre adressée au président de l'IRE, le Gouverneur de la Banque nationale de Belgique confirme son adhésion aux principes et attentes des superviseurs bancaires à l'égard du rôle des auditeurs externes auprès des banques.

Notre site web www.ibr-ire.be reprend plus d'actualités sous la rubrique « L'Institut – Actualités ».