

# TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

NR **78**  
N°

JAARGANG 18 / 18e ANNEE  
JUNI/JUIN 2023  
4X/JAAR / 4X/AN



- Management van kwaliteit in auditkantoren - Gestion de qualité dans les cabinets d'audit**
- De nieuwe klokkenluiderswet: aandachtspunten voor de bedrijfsrevisor**
- La propriété des actions d'une société professionnelle selon les régimes matrimoniaux et conventions matrimoniales**
- Chronique : Revue des avis de la CNC et des décisions individuelles 2022 - Kroniek: Overzicht van de CBN-adviezen en de individuele beslissingen 2022**

# SOMMAIRE

# INHOUD

- 01** Editoriaal van de Voorzitter van het IBR Patrick Van Impe  
*Editorial du Président de l'IRE Patrick Van Impe*
- 
- 06** Management van kwaliteit in auditkantoren (januari 2023)  
*Gestion de qualité dans les cabinets d'audit (janvier 2023)*
- 
- 21** De nieuwe klokkenluiderswet: aandachtspunten voor de bedrijfsrevisor
- 
- 32** *La propriété des actions d'une société professionnelle selon les régimes matrimoniaux et conventions matrimoniales*
- 
- 45** *Chronique : Revue des avis de la CNC et des décisions individuelles relevant du droit comptable du Collège de la CNC - 2022*  
Kroniek: Overzicht van de adviezen van de CBN en van de individuele beslissingen inzake boekhoudrecht van het college van de CBN - 2022
- 
- 99** *Mot du Rédacteur en chef*  
Woord van de Hoofdredacteur
- 

## TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue trimestrielle du Centre d'Information du Révisor d'entreprises (ICCI)

Abréviation recommandée : TAA

Driemaandelijks tijdschrift van het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)

Aanbevolen afkorting: TAA

## COMITE DE REDACTION

### REDACTIECOMITE

L. Acke

T. Cartier

M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)

M. Delacroix

T. Dupont

L. Guarino

A. Jorissen

F. Maillard

M. Mannekens

B. Peeters

D. Schockaert

C. Van der Elst

## SECRETARIAT DE REDACTION

### REDACTIESECRETARIAAT

ICCI

A. Cauwe,

S. De Blauwe et/en C. Luxen

Bd. E. Jacquainlaan 135

1000 Brussel - Bruxelles

## EDITEUR RESPONSABLE

### VERANTWOORDELIJKE UITGEVER

L. Guarino

Bd. E. Jacquainlaan 135

1000 Bruxelles - Brussel

## MISE EN PAGE

### VORMGEVING

die Keure/la Charte

Brugge

## Editoriaal van de Voorzitter van het IBR

### Overzicht van single audit in de verschillende entiteiten van de publieke sector

Beste lezer van de TAA,

Op dinsdag 24 januari hielden het IBR en het ITAA hun traditionele gezamenlijke nieuwjaarsreceptie. Het was de gelegenheid om de leden van de raad van beide instituten alsook prominente figuren uit de wereld van de economische beroepen bijeen te brengen om vooruit te kijken en te discussiëren over de uitdagingen die ons in 2023 te wachten staan.

De receptie begon met een boeiend debat over het thema *“Never waste a good crisis”*, één van de beroemde citaten van de voormalige Britse premier Winston CHURCHILL. Dit citaat uit een ander tijdperk is nog steeds actueel. Ook uit een crisis kunnen positieve lessen getrokken worden die ons helpen de volgende stappen te zetten.

De uitgenodigde sprekers voor dit debat onder leiding van Kathleen COOLS (Canvas-journaliste) waren Marie-Christine MARGHEM (federale volksvertegenwoordigster MR), Ignace VAN DOORSELAERE (CEO van Neuhaus) en Wouter BEKE (federale volksvertegenwoordiger CD&V). Het ITAA was vertegenwoordigd door Philippe Van



## Éditorial du Président de l'IRE

### Tour d'horizon de l'audit intégré dans les différentes entités du secteur public

Chère lectrice, cher lecteur du TAA,

Le mardi 24 janvier dernier, l'IRE et l'ITAA ont organisé leur traditionnelle réception de nouvel an commune. C'était l'occasion de rassembler les membres du conseil des deux instituts et les personnalités influentes du monde des professions économiques afin de regarder vers l'avenir et de discuter des défis qui nous attendent en 2023.

La réception a commencé par un débat passionnant sur le thème « *Never waste a good crisis* », l'une des célèbres citations de l'ancien premier ministre britannique, Winston CHURCHILL. Cette citation d'une autre époque reste encore et toujours d'actualité. Même en période de crise, nous pouvons tirer des leçons positives qui nous feront avancer.

Les personnes invitées à venir s'exprimer dans le cadre de ce débat animé par Kathleen COOLS (journaliste Canvas) étaient Marie-Christine MARGHEM (députée fédérale MR), Ignace VAN DOORSELAERE (CEO de Neuhaus) et Wouter BEKE (député fédéral CD&V). L'ITAA était représenté par Philippe Van CLOOSTER, membre du conseil,

CLOOSTER, lid van de raad, die op stel en sprong Bart VAN COILE, de voorzitter van het ITAA, verving. Ik vertegenwoordigde uiteraard het IBR.

Naast hun verwachtingen en de uitdagingen die zij voorzien voor 2023, stelden onze gasten belangrijke onderwerpen aan de orde zoals de begrotingsproblemen van ons land. In diezelfde context maak ik van de gelegenheid gebruik om het begrip *single* of geïntegreerde audit in de verschillende geledingen van de Belgische staat onder de loep te nemen.

#### *Op Vlaams niveau*

De bedrijfsrevisoren hebben bewezen dat zij hun rol kunnen spelen bij het zoeken naar betrouwbare financiële informatie. Samenwerking met andere controle-actoren, zonder afbreuk te doen aan de autonomie en verantwoordelijkheid van elk van hen, is reeds succesvol gebleken op Vlaams niveau, waar met de "single audit" een juridisch kader is gecreëerd.

Wat de rekeningen van de Vlaamse overheid voor het jaar 2021 betreft, heeft het Rekenhof de uitvoering van de begroting goedgekeurd. Het Rekenhof gaf ook een gunstig advies over de ESR-rekeningen, d.w.z. de vertaling van de begrotingsuitvoering volgens de economische groepering die erop gericht is de uitvoeringscijfers van de Vlaamse Gemeenschap en die van de Vlaamse rechtspersonen samen te brengen in de geconsolideerde rekening. Ten slotte keurde het Rekenhof ook de geconsolideerde rekening van de Vlaamse entiteit goed.

Als Voorzitter van het Instituut ben ik er trots op dat onze confraters, binnen de rechtspersonen in de Vlaamse publieke sector, bijdragen tot het algemeen belang via *single audit* en samenwerking met het Rekenhof, het Departement Financiën en Begroting, Audit Vlaanderen en de Inspectie van Financiën.

qui remplaçait au pied levé Bart VAN COILE, le président de l'ITAA. Quant à moi, je représentais bien entendu l'IRE.

Au-delà de leurs attentes et des défis qu'ils prévoient pour 2023, nos invités ont abordé des sujets importants, comme les problèmes budgétaires de notre pays. Dans le même ordre d'idée, je vous propose de saisir l'occasion pour faire un petit tour d'horizon de la notion d'audit unique (*single audit*) ou « audit intégré » dans les différentes entités en Belgique.

#### *Au niveau flamand*

Les réviseurs d'entreprises ont prouvé leur capacité à jouer leur rôle dans la recherche d'une information financière fiable. La coopération avec les autres acteurs du contrôle, sans préjudice de l'autonomie et de la responsabilité de chacun, s'est déjà avérée fructueuse au niveau flamand, où un cadre juridique a été créé avec le « *Single audit* ».

En ce qui concerne les comptes des pouvoirs publics flamands de l'année 2021, la Cour des Comptes a approuvé l'exécution du budget. La Cour a également émis une opinion favorable sur les comptes SEC, soit la traduction de l'exécution du budget selon le regroupement économique visant à rassembler les chiffres d'exécution de la Communauté flamande et ceux des personnes morales flamandes dans le compte consolidé. Enfin, la Cour a également approuvé le compte consolidé de l'entité fédérée flamande.

C'est avec une certaine fierté que je peux, en tant que Président de l'Institut, constater que les confrères contribuent dans les personnes morales du secteur public flamand, via le *single audit* et la collaboration avec la Cour des Comptes, le Département Finances et Budget, *Audit Vlaanderen* et l'Inspection des Finances, à apporter leur pierre à l'édifice de l'intérêt public.

*Op federaal niveau*

De opeenvolgende crises hebben het belang van de rol van de regering duidelijk gemaakt: de uitdagingen zijn talrijk en de middelen waarover de regering beschikt zijn beperkt. Het is daarom van essentieel belang dat deze middelen goed worden beheerd. Een sleutel om dit te bereiken en onze gekozen vertegenwoordigers in staat te stellen hun beleid te ontwikkelen is eerst en vooral dat ze over betrouwbare financiële informatie beschikken.

In het nieuwjaarsdebat heb ik de federale regering dan ook opgeroepen om met overtuiging te kiezen voor een kwalitatieve aanpak van de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening van de federale staat. Met de gegevens waarover het Rekenhof vandaag beschikt, kan het geen oordeel vellen. Het gebrek aan harmonisatie leidt tot onduidelijke en dus onbetrouwbare gegevens, waardoor het Rekenhof zich heeft moeten onthouden.

Als Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren ben ik ervan overtuigd dat de bedrijfsrevisor, in zijn rol als vertrouwenspartner maar vooral als actor in het algemeen belang, in dit opzicht een goede gesprekspartner is voor de publieke sector.

De tijd is dus gekomen om ons volledig in te zetten voor single audit, ook op federaal niveau.

*Op het niveau van de Federatie Wallonië-Brussel en van het Waals Gewest*

Het IBR stelt met genoeg vast dat het concept van een geïntegreerde auditaanpak zich verspreidt, zowel in het Waals Gewest als in de Federatie Wallonië-Brussel. Deze aanpak, gebaseerd op dialoog en respect voor elke deelnemer, beantwoordt aan een echte vraag: samenwerken om een meer coherente en betrouwbare financiële rapportering te verzekeren.

*Au niveau fédéral*

Les crises successives ont mis en évidence l'importance du rôle du gouvernement : les défis sont multiples ; les ressources dont dispose le gouvernement sont limitées. Il est donc primordial que ces ressources soient bien gérées. Une condition nécessaire pour y parvenir et permettre à nos élus d'élaborer leurs politiques consiste avant tout à ce qu'ils disposent d'informations financières fiables.

Lors du débat de Nouvel An, j'ai donc appelé le gouvernement fédéral à opter avec conviction pour une approche qualitative de l'établissement des comptes annuels consolidés de l'Etat fédéral. Avec les données dont la Cour des comptes dispose aujourd'hui, elle ne peut pas se prononcer. L'absence d'harmonisation conduit à des données peu claires et donc peu fiables, ce qui a contraint la Cour des comptes à s'abstenir.

En tant que Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, je suis convaincu que le réviseur d'entreprises, dans son rôle de partenaire de confiance mais surtout d'acteur de l'intérêt public, est un bon interlocuteur du secteur public à cet égard.

Le moment est donc venu de s'engager à cent pour cent dans la voie du contrôle unique, également au niveau fédéral.

*Au niveau de la Fédération Wallonie-Bruxelles et de la Région wallonne*

L'IRE se réjouit de constater que le concept d'approche intégrée d'audit se répand, tant en Région wallonne, qu'au niveau de la Fédération Wallonie-Bruxelles. Cette approche, axée sur le dialogue et le respect de chaque intervenant, répond à une véritable demande : collaborer afin de garantir un reporting financier plus cohérent et plus fiable.

### *Op het niveau van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest*

Het Rekenhof en het IBR delen dezelfde visie omtrent het begrip geïntegreerde audit en werken aan de praktische uitvoeringsmodaliteiten ervan, in nauwe samenwerking met het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

Net als bij de publieke sector en het Rekenhof is onafhankelijkheid ten dienste van het algemeen belang het DNA van de bedrijfsrevisor, zijn handelsmerk. Bedrijfsrevisoren zijn dus de natuurlijke bondgenoten van de openbare functie.

Dankzij onze ervaring kan het IBR, met de steun van het Rekenhof en alle betrokken belanghebbenden, helpen om dit concept stap voor stap en op een doordachte manier uit te voeren, rekening houdend met de specifieke kenmerken van dit gewest.

Zoals u zult hebben begrepen, is het IBR vastbesloten haar inspanningen voort te zetten om zo goed mogelijk samen te werken met de verschillende actoren in de auditketen, of zij nu controleur of gecontroleerde zijn.

### *En de technologische (r)evoluties*

Deze notie van single audit moet evolueren in functie van de technische vooruitgang zoals gespecialiseerde auditsoftware maar ook artificiële intelligentie die voortaan een belangrijke rol zal spelen. We hebben onlangs vastgesteld dat de publieke sector hierin vooroploopt en we zijn ons bewust van de technologische revolutie die in opkomst is.

Alle actoren worden met deze evolutie geconfronteerd en de traditionele scheidslijnen tussen de actoren van de audit zullen verdwijnen of wijzigen. Het IBR wil deze gelegenheid aangrijpen om het beroep opnieuw uit te vinden door het zwaartepunt te verleggen naar een echte toegevoegde waarde voor de auditor, waarbij de druk van de audit op

### *Au niveau de la Région de Bruxelles-capitale*

La Cour des Comptes et l'IRE partagent la même vision du concept d'audit intégré et travaillent à l'élaboration des modalités pratiques pour le mettre en œuvre, en étroite collaboration avec la Région de Bruxelles-Capitale.

Tout comme pour le secteur public et pour la Cour des comptes, l'indépendance au service de l'intérêt général, c'est l'ADN du réviseur d'entreprises, sa marque de fabrique. Les réviseurs d'entreprises sont donc les alliés naturels de la fonction publique.

Grâce à notre expérience, l'IRE, avec le soutien de la Cour des Comptes et de toutes les parties prenantes concernées, peut aider à implémenter ce concept pas à pas et de manière réfléchie, tout en prenant en compte les spécificités propres à cette région.

Vous l'aurez compris, l'IRE est résolu à poursuivre ses efforts afin de collaborer le mieux possible avec les différents acteurs de la chaîne de contrôle, qu'ils soient contrôleur ou contrôlé.

### *Et les (r)évolutions technologiques*

Cette notion d'audit unique doit évoluer en fonction des avancées techniques telles que des logiciels d'audit spécialisés mais aussi l'intelligence artificielle qui occupera désormais une place prépondérante. Nous avons constaté récemment que le secteur public est à la pointe dans ce domaine et avons conscience de la révolution technologique qui se profile.

Tous les acteurs sont confrontés à cette évolution et les lignes de fracture traditionnelles entre les acteurs de l'audit vont disparaître ou se modifier. L'IRE souhaite saisir cette occasion pour réinventer le métier en déplaçant le centre de gravité vers une réelle valeur ajoutée de l'auditeur, réduire la pression de l'audit sur les contrôlés, mais sans compromettre la qualité.

de gecontroleerden wordt verminderd, maar zonder de kwaliteit in het gedrang te brengen.

#### *De Dag van de publieke sector*

Tot slot wil ik de volgende editie van de Dag van de publieke sector aankondigen, die vastgelegd is op 5 december in het Radisson Hotel te Brussel.

De Dag van de publieke sector is bij uitstek het forum waar het personeel van de entiteiten, de ambtenaren van de verschillende administraties die zich bezighouden met boekhouding en begroting, maar ook de verschillende actoren van de controle, het Rekenhof, de verschillende interne auditfuncties en de bedrijfsrevisoren elkaar kunnen ontmoeten en hun “best practices” kunnen uitwisselen.

Noteer dit evenement alvast in uw agenda en aarzel niet om contact op te nemen met ons Instituut indien u informatie wilt over de editie van 2023.

Patrick VAN IMPE  
Voorzitter van het IBR

#### *La Journée du secteur public*

Enfin, je voudrais conclure en vous annonçant la prochaine édition de la Journée du secteur public fixée au 5 décembre prochain à l'hôtel Radisson à Bruxelles.

La journée du secteur public est le forum par excellence où le personnel des entités, les fonctionnaires des différentes administrations qui s'occupent de la comptabilité et du budget, mais aussi les différents acteurs du contrôle, la Cour des comptes, les différentes fonctions d'audit interne et les réviseurs d'entreprises, peuvent se rencontrer et échanger leurs meilleures pratiques.

Notez d'ores et déjà cet événement dans votre agenda et n'hésitez pas à prendre contact avec notre Institut si vous souhaitez obtenir des informations au sujet de l'édition 2023.

Patrick VAN IMPE  
Président de l'IRE

## MANAGEMENT VAN KWALITEIT IN AUDITKANTOREN (JANUARI 2023)

## GESTION DE QUALITÉ DANS LES CABINETS D'AUDIT (JANVIER 2023)

### DRIES SCHOCKAERT

*Director KPMG bij KPMG Bedrijfsrevisoren BV*

*Director KPMG chez KPMG Réviseurs d'Entreprises SRL*



#### Achtergrond

Dit artikel handelt over kwaliteitsmanagement binnen auditkantoren. Het beschrijft welke processen binnen een kantoor dienen te worden opgezet om een redelijke mate van zekerheid over "kwaliteit" te kunnen verkrijgen, in overeenstemming met de bepalingen van de internationale standaard over kwaliteitsmanagement n°1 (International Standard on Quality Management, "ISQM-1") zoals uitgebracht door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

Zoals opgenomen in de *Statements of Membership Obligation* ("SMO") van de *International Federation of Accountants* (IFAC), dient iedere ledenorganisatie van de IFAC, uiteraard binnen de grenzen van de nationale wetgeving, de IAASB-standaarden te laten toepassen, met inbegrip van ISQM-1. In België is deze standaard inmiddels vertaald door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd een openbare raadpleging door het IBR georganiseerd over een ontwerpnorm, wat de basis zal vormen voor een toekomstige finale norm die van toepassing zal worden op Belgische bedrijfsrevisoren(kantoren), na de nodige goedkeuringen door zowel de Hoge

#### Contexte

Cet article traite de la gestion de la qualité au sein des cabinets d'audit. Il décrit les processus à mettre en place au sein d'un cabinet pour obtenir un degré raisonnable d'assurance sur la « qualité », conformément aux dispositions de la norme internationale sur la gestion de la qualité n° 1 (*International Standard on Quality Management*, « ISQM 1 ») publiée par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

Comme indiqué dans les *Statements of Membership Obligation* (« SMO ») de l'*International Federation of Accountants* (IFAC), chaque organisation membre de l'IFAC doit, dans les limites de la législation nationale bien sûr, faire appliquer les normes de l'IAASB, y compris la norme ISQM 1. En Belgique, cette norme a été traduite par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), qui a aussi organisé une consultation publique sur un projet de norme qui constituera la base d'une future norme définitive applicable aux (cabinets de) réviseurs d'entreprises belges, après les approbations nécessaires tant du Conseil Supérieur des Professions Économiques (CSPE) que du



Raad voor de Economische Beroepen (HREB) en de federale Minister die Economie onder zijn/haar verantwoordelijkheden heeft. Op datum van de redactie van dit artikel bestaat dergelijke finale Belgische norm nog niet, en handelt het artikel dienovereenkomstig over de standaard die over deze materie internationaal van kracht is (nl. ISQM-1) en die door elk bedrijfsrevisorenkantoor dat lid is van een internationaal netwerk (zoals bv. de Big-4 auditkantoren KPMG, PwC, EY and Deloitte en bv. de Mid-tier auditkantoren waaronder bv. Mazars en Grant Thornton) reeds wordt toegepast.

Het artikel zal ingaan op de doelstellingen van ISQM-1, en de wijze waarop deze standaard dient te worden geïmplementeerd op kantoorniveau. ISQM-1 hanteert hierbij de aanpak van op risico's gebaseerde beheersingsmaatregelen (*risk based controls*). Deze aanpak maakt het mogelijk dat elk kantoor op basis van specifieke risico's zijn eigen interne beheersingsmaatregelen kan opzetten die daarna op effectieve wijze binnen het kantoor dienen te worden geïmplementeerd. De achterliggende doelstelling is dat het kantoor een redelijke mate van zekerheid verkrijgt dat zowel op kantoorniveau als op het niveau van de uitvoering van opdrachten (in het bijzonder controles (*audits*), beoordelingen (*reviews*), verwante dienstverleningen (*related services*) en assurance-opdrachten (*assurance engagements*)), de nodige "kwaliteit" aan de dag wordt gelegd. Laten we hierbij niet vergeten dat auditkantoren in essentie een *people business* runnen, en dat de hierboven vernoemde interne beheersingsmaatregelen zowel op systemen als op mensen zullen van toepassing zijn. Dit laatste vereist een versterkte coördinatie op kantoorniveau tussen de medewerkers van het kantoor, waarbij het maken en naleven van duidelijke afspraken over wat kan en niet meer kan belangrijk is. Verder dient er openheid te zijn om uit tekortkomingen naar de toekomst toe te leren, en om de algehele "kwaliteit" zowel op kantoorniveau als op het niveau van opdrachten op te krikken.

ministre fédéral qui a l'économie dans ses attributions. À la date de rédaction de cet article, cette norme belge définitive n'existe pas encore. L'article traite donc de la norme qui est en vigueur au niveau international (à savoir ISQM 1) et qui est déjà appliquée par tout cabinet de révision membre d'un réseau international (comme les cabinets des Big 4 - KPMG, PwC, EY et Deloitte - et les cabinets d'audit de niveau intermédiaire dont Mazars et Grant Thornton par exemple).

L'article aborde les objectifs de la norme ISQM 1 et la manière dont cette norme doit être mise en œuvre au niveau des cabinets. La norme ISQM 1 adopte l'approche des mesures de contrôle fondées sur les risques (*risk based controls*). Cette approche permet à chaque cabinet de mettre en place ses propres mesures de contrôle interne en fonction des risques spécifiques, qui doivent ensuite être mises en œuvre efficacement au sein du cabinet. L'objectif sous-jacent est que le cabinet obtienne un degré raisonnable d'assurance que la qualité nécessaire est démontrée tant au niveau du cabinet qu'au niveau de l'exécution des missions (en particulier les audits, les examens limités (*reviews*), les services connexes (*related services*) et les missions d'assurance (*assurance engagements*)). N'oublions pas que les cabinets d'audit gèrent essentiellement des personnes et que les mesures de contrôle interne mentionnées ci-dessus s'appliqueront à la fois aux systèmes et aux personnes. Ce dernier point nécessite une coordination renforcée au niveau du cabinet entre les membres du personnel, dans le cadre de laquelle il est important d'établir et de respecter des accords clairs sur ce qui peut et ne peut plus être fait. En outre, il faut faire preuve d'ouverture d'esprit pour tirer les leçons des déficiences à l'avenir et pour améliorer la qualité globale, tant au niveau du cabinet qu'au niveau de la mission.

DEZE (OP RISICO'S GEBASEERDE) AANPAK MAAKT HET MOGELIJK DAT ELK KANTOOR OP BASIS VAN SPECIFIEKE RISICO'S ZIJN EIGEN INTERNE BEHEERSINGSMATREGELEN KAN OPZETTEN DIE DAARNA OP EFFECTIEVE WIJZE BINNEN HET KANTOOR DIENEN TE WORDEN GEÏMPLEMENTEERD.

CETTE APPROCHE (FONDÉE SUR LES RISQUES) PERMET À CHAQUE CABINET DE METTRE EN PLACE SES PROPRES MESURES DE CONTRÔLE INTERNE EN FONCTION DES RISQUES SPÉCIFIQUES, QUI DOIVENT ENSUITE ÊTRE MISES EN ŒUVRE EFFICACEMENT AU SEIN DU CABINET.

### Van ISQC-1 naar ISQM-1

Kwaliteitsmanagement in de audit wereld op zich is geen nieuw thema. De veelvuldige financiële schandalen, doorgaans gerelateerd aan fraude, die na de eeuwwisseling hebben plaatsgevonden hebben sindsdien een golf veroorzaakt van bijkomende wet- en regelgeving met inbegrip van meer restrictieve standaarden van toepassing op het auditberoep. Bij wijze van voorbeelden verwijzen we naar de schandalen met betrekking tot Enron (2001), Worldcom, (2002), Xerox (2002), Adelphia (2002), HealthSouth (2002), Tyco (2002), Parmalat (2003), Olympus (2011), Toshiba (2015), Carillion (2018) en Wirecard (2020).

Eén van de standaarden van de *International Auditing and Assurance Board* (IAASB) die in 2005 voor het auditberoep van toepassing is geworden, was *International Standard on Quality Control n° 1* ("ISQC-1"). Deze standaard is tot 2022 van toepassing en legt de nadruk op een aantal specifieke stappen die in elk kwaliteitsproces binnen een auditkantoor dienen aan bod te komen, met inbegrip van het volgende:

- de nood aan raadpleging (*consultation*) voor aangelegenheden die relatief complex of anderszins professionele oordeelsvorming van de zijde van de auditor vergen;

### De l'ISQC 1 à l'ISQM 1

La gestion de la qualité dans le monde de l'audit en tant que telle n'est pas un nouveau sujet. Les nombreux scandales financiers, généralement liés à de la fraude, survenus après le tournant du siècle ont depuis lors provoqué une vague de lois et de règlements supplémentaires, notamment des normes plus restrictives applicables à la profession d'auditeur. À titre d'exemples, citons les scandales relatifs à Enron (2001), Worldcom, (2002), Xerox (2002), Adelphia (2002), HealthSouth (2002), Tyco (2002), Parmalat (2003), Olympus (2011), Toshiba (2015), Carillion (2018) et Wirecard (2020).

L'une des normes de l'*International Auditing and Assurance Board* (IAASB) qui est devenue applicable à la profession d'auditeur en 2005 est l'*International Standard on Quality Control n° 1* (« ISQC 1 »). Cette norme est applicable jusqu'en 2022 et met en évidence un certain nombre d'étapes spécifiques qui doivent être abordées dans tout processus qualité au sein d'un cabinet d'audit, notamment les suivantes :

- la nécessité d'une consultation (*consultation*) sur des questions relativement complexes ou nécessitant un jugement professionnel de la part de l'auditeur ;

- de vereiste om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (*engagement quality reviewer*) aan te stellen voor elke audit die betrekking heeft op een genoteerde entiteit (*listed entity*).

De inhoud van ISQC-1 heeft in de voorbije 17 jaar de nodige kritieken moeten doorstaan, met inbegrip van de kritiek dat het voor een klein auditkantoor bijzonder moeilijk en financieel uitdagend is om de nodige resources vrij te maken om de vereiste processen in de praktijk om te zetten. Derhalve werd al geruime tijd nagedacht, ook in IAASB middens, of het niet zinvoller was om een internationale standaard te ontwikkelen die wat meer "schaalbaar" is in termen van de toepassing daarvan, in het bijzonder naar kleine auditkantoren toe. De oplossing die op internationaal niveau in 2021 werd gevonden, was de goedkeuring van *International Standard on Quality Management* N°1 ("ISQM-1"). Deze standaard, die vanaf 2022 op internationaal niveau van toepassing is, maakt het mogelijk voor een auditkantoor, ongeacht de grootte daarvan, om zelf op te lijsten welke de belangrijkste risico's zijn die het kantoor ondergaat, met de bedoeling dat dit kantoor dan ook zelf de stappen kan definiëren en implementeren om er te zorgen dat deze risico's tot een aanvaardbaar niveau kunnen worden gereduceerd in het licht van de kwaliteitsdoelstellingen. M.a.w. ISQM-1 heeft de mogelijkheid gecreëerd voor auditkantoren om vanaf 2022 een op risico's gebaseerde benadering (*risk based approach*) te hanteren voor wat betreft zijn kwaliteitsmanagementsysteem<sup>1</sup>.

Overeenkomstig ISQM-1 is de doelstelling van het kantoor het opzetten,

- l'obligation de nommer une personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission (*engagement quality control reviewer*) pour chaque audit impliquant une entité cotée (*listed entity*).

Le contenu de la norme ISQC 1 a dû essuyer quelques critiques au cours des 17 dernières années, notamment celle selon laquelle il est extrêmement difficile et financièrement délicat pour un petit cabinet d'audit de dégager les ressources nécessaires pour mettre en pratique les processus requis. Par conséquent, on s'est demandé pendant un certain temps, y compris dans les cercles de l'IAASB, s'il n'était pas plus judicieux de développer une norme internationale qui serait un peu plus « modulable » en termes d'application, en particulier pour les petits cabinets d'audit. La solution trouvée au niveau international en 2021 a été l'adoption de la norme internationale sur la gestion de la qualité n°1 (*International Standard on Quality Management* ou « ISQM 1 »). Cette norme, applicable au niveau international à partir de 2022, permet à un cabinet d'audit, quelle que soit sa taille, de dresser lui-même la liste des principaux risques auxquels il est confronté, dans l'intention que ce cabinet puisse ensuite également auto-définir et mettre en œuvre les mesures permettant de garantir que ces risques peuvent être réduits à un niveau acceptable au regard de ses objectifs en matière de qualité. En d'autres termes, la norme ISQM 1 a permis aux cabinets d'audit d'adopter à partir de 2022 une approche fondée sur les risques (*risk based approach*) pour leur système de gestion de la qualité<sup>1</sup>.

Conformément à la norme ISQM 1, l'objectif du cabinet est de configurer, mettre en œuvre

1 Pour de volledigheid vermelden we dat de IAASB naast ISQM-1 ook ISQM-2 heeft uitgebracht. ISQM-2, "Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling" handelt over de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, het individu dat instaat voor het kritisch beoordelen van de aangelegenheden die, op opdrachtniveau, als 'significant' worden aangemerkt. Je zou kunnen stellen dat de vroegere ISQC-1 ontdekt is in 2 aparte standaarden: ISQM-1 op kantooniveau en ISQM-2 op opdrachtniveau.

1 Pour être complet, nous mentionnons qu'outre la norme ISQM 1, l'IAASB a également publié la norme ISQM 2. La norme ISQM 2, « Revues de la qualité des missions », traite des responsabilités de la personne chargée de la revue de la qualité de la mission, c'est-à-dire la personne responsable de l'évaluation critique des questions qui, au niveau de la mission, sont identifiées comme « importantes ». On pourrait dire que l'ancienne norme ISQC 1 a été dédoublée en deux normes distinctes : ISQM 1 au niveau du cabinet et ISQM 2 au niveau de la mission.

# 10

implementeren en in werking stellen van een kwaliteitsmanagementsysteem voor controles (*audits*) of beoordelingen (*reviews*) van financiële overzichten, of voor andere assuranceopdrachten (*assurance engagements*) of opdrachten voor aan assurance verwante diensten (*related services*) die door het kantoor worden uitgevoerd, dat aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid verschaft dat

(a) Het kantoor en zijn personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving, en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met deze standaarden en vereisten.

(b) de door het kantoor of de opdrachtpartners uitgebrachte opdrachtverslagen in de gegeven omstandigheden passend ("*appropriate*") zijn.

Het openbaar belang is gediend met het op consistente wijze uitvoeren van opdrachten die gekenmerkt zijn door kwaliteit. De opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem maken het mogelijk om op consistente wijze opdrachten gekenmerkt door kwaliteit uit te voeren door aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de doelstellingen van het kwaliteitsmanagementsysteem, zoals uiteengezet in de volgende rubriek, worden bereikt. Kwaliteit voor opdrachten wordt bereikt door het plannen en uitvoeren daarvan en door het rapporteren daarover in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving. Het bereiken van de doelstellingen van deze opdrachtstandaarden en het naleven van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving houden de toepassing van professionele oordeelsvorming in, alsmede de uitoefening van een professioneel kritische houding.

In de volgende paragrafen wordt dieper ingegaan op wat de essentiële componenten zijn van een dergelijk kwaliteitsmanagementsysteem.

et faire fonctionner un système de gestion de la qualité pour les audits ou les examens limités (*reviews*) d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance (*assurance engagements*) ou services connexes (*related services*) réalisés par le cabinet, qui fournit au cabinet la garantie raisonnable que :

(a) Le cabinet et son personnel s'acquittent de leurs responsabilités conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables et exécutent les missions conformément à ces normes et exigences.

(b) Les rapports de mission émis par le cabinet ou les associés responsables de la mission sont appropriés (« *appropriate* ») dans les circonstances données.

L'intérêt public est servi par l'exécution constante de missions caractérisées par la qualité. La configuration, la mise en œuvre et le fonctionnement du système de gestion de la qualité permettent la réalisation constante de missions caractérisées par la qualité en fournissant au cabinet l'assurance raisonnable que les objectifs du système de gestion de la qualité, tels que définis dans la section suivante, sont atteints. La qualité des missions est obtenue en les planifiant, en les exécutant et en rendant compte conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. La réalisation des objectifs des présentes normes de mission et le respect des lois ou règlements applicables impliquent l'application d'un jugement professionnel et l'exercice d'un esprit critique professionnel.

Les paragraphes suivants expliquent en détail quels sont les composantes essentielles d'un tel système de gestion de la qualité. Le

Daarna wordt uiteengezet hoe een aanpak op grond van risico's nu precies in elkaar zit.

### **Kwaliteitsbeheersingsysteem (KMS) (System of Quality Management of SoQM)**

Zoals gesteld door ISQM-1 functioneert een kwaliteitsmanagementsysteem (hierna "KMS") (in het Engels: *System of Quality Management*, hierna "SoQM") op een continue en iteratieve basis en speelt het in op veranderingen in de aard en omstandigheden van het kantoor en van zijn opdrachten. Voor de doeleinden van ISQM-1 omvat een kwaliteitsmanagementsysteem de volgende acht componenten

- (a) Het risico-inschattingsproces van het kantoor;
- (b) Governance en leiderschap (*Governance and Leadership*);
- (c) Relevante ethische voorschriften (*Relevant ethical requirements*);
- (d) Aanvaardingen/continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten (*Acceptance and Continuance*);
- (e) Opdrachtuitvoering (*Engagement performance*);
- (f) Bronnen (*Resources*). Deze bronnen kunnen verder nog worden ingedeeld in menselijke bronnen (*human resources*), technologische bronnen (*technological resources*) en intellectuele bronnen (*intellectual resources*);
- (g) Informatie en communicatie (*Information and communication*); en
- (h) Het proces van monitoren en remediëren (*Monitoring and remediation*).

De componenten van een KMS of SoQM kunnen op grafische wijze in de vorm van een huis worden voorgesteld (in de grafiek wordt de component "bronnen" opgesplitst in drie categorieën):

De sterkte van de opzet van zo'n "huis" is natuurlijk in hoge mate afhankelijk van de sterkte van het dak ("*Tone at the top*") en van zijn fundamenten (o.m. informatie en communicatie, en bronnen). Zo is bv. de kwaliteit van de data die binnen

fonctionnement exact d'une approche fondée sur les risques est ensuite expliqué.

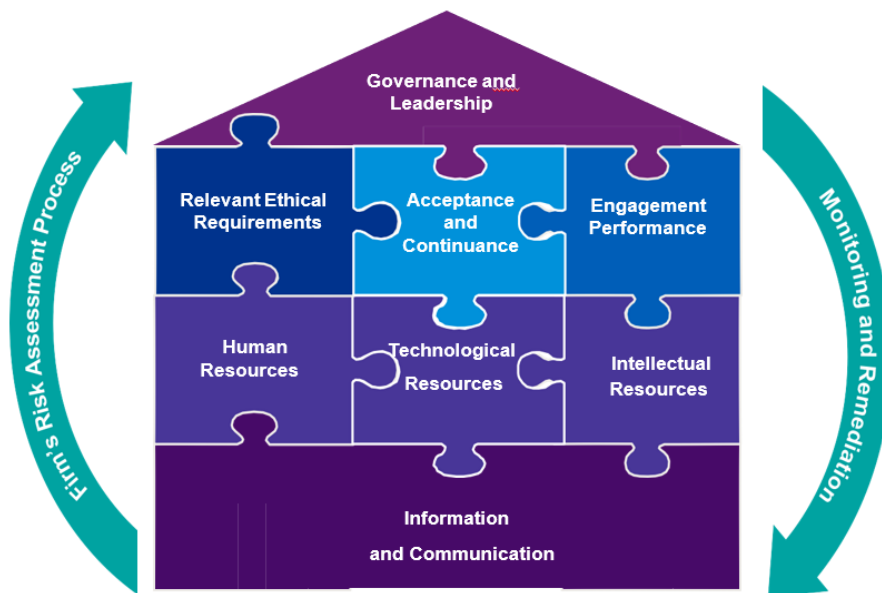
### **Système de gestion de la qualité (SGQ) (System of Quality Management ou SoQM)**

Tel que l'indique la norme ISQM 1, un système de gestion de la qualité (ci-après « SGQ ») (en anglais: *System of Quality Management*, ci-après « SoQM ») fonctionne sur une base continue et itérative et répond aux changements touchant la nature et les circonstances du cabinet et de ses missions. Aux fins de la norme ISQM 1, un système de gestion de la qualité comprend les huit composantes suivantes :

- (a) Processus d'évaluation des risques du cabinet ;
- (b) Gouvernance et équipe dirigeante (*Governance and Leadership*) ;
- (c) Règles d'éthique pertinentes (*Relevant ethical requirements*) ;
- (d) Acceptation et maintien des relations clients et des missions spécifiques (*Acceptance and Continuance*) ;
- (e) Réalisation de la mission (*Engagement performance*) ;
- (f) Ressources (*Resources*). Ces ressources peuvent être classées en ressources humaines (*human resources*), ressources technologiques (*technological resources*) et ressources intellectuelles (*intellectual resources*) ;
- (g) Informations et communications (*Information and communication*) ; et
- (h) Processus de suivi et prise de mesures correctives (*Monitoring and remediation*).

Les composantes d'un SGQ ou SoQM peuvent être représentées graphiquement sous la forme d'une maison (dans le graphique, la composante « ressources » est subdivisée en trois catégories) :

La solidité de la configuration d'une telle « maison » dépend bien sûr fortement de la solidité du toit (« *Tone at the top* ») et de ses fondations (information et communication, et ressources, entre autres). Par exemple, la



het "huis" worden gecreëerd, bijgehouden en geactualiseerd van cruciaal belang om, gebruik makend van de tools die het kantoor gebruikt, tot de juiste beslissingen te komen, bv. op het niveau van het aanvaarden en continueren van cliëntenrelaties.

Elke component zal focussen op een deel van het aspect "kwaliteit" van het huis als geheel:

1. **Governance en leiderschap** is verantwoordelijk voor, en legt verantwoording af, voor kwaliteit. Het geeft blijk van commitment ten aanzien van kwaliteit middels een cultuur die binnen het gehele kantoor bestaat, waarin het volgende wordt erkend en versterkt:

- (i) De rol van het kantoor bij het dienen van het openbaar belang door het consistent uitvoeren van opdrachten gekenmerkt door kwaliteit.
- (ii) Het belang van beroepsethiek, -waarden en -attitudes.
- (iii) De verantwoordelijkheid van alle personeelsleden voor de kwaliteit van opdrachten of van activiteiten in het kader

qualité des données créées, maintenues et mises à jour au sein de la « maison » est cruciale pour prendre les bonnes décisions, par exemple au niveau de l'acceptation et du maintien des relations avec les clients, en ayant recours aux outils utilisés par le cabinet.

Chaque composante se concentrera sur une partie de l'aspect « qualité » de la maison dans son ensemble :

1. **La gouvernance et l'équipe dirigeante** sont responsables de la qualité et doivent en rendre compte. Ils démontrent leur engagement envers la qualité à travers une culture qui existe dans tout le cabinet, où ce qui suit est reconnu et renforcé :

- (i) Le rôle du cabinet dans la défense de l'intérêt public par la réalisation constante de missions caractérisées par la qualité.
- (ii) L'importance de l'éthique, des valeurs et des attitudes professionnelles.
- (iii) La responsabilité de tous les membres du personnel vis-à-vis de la qualité des missions ou des activités dans le cadre du système de

van het kwaliteitsmanagementsysteem en het van hen verwachte gedrag.

(iv) Het belang van de kwaliteit van de strategische beslissingen en acties van het kantoor, met inbegrip van de financiële en operationele prioriteiten van het kantoor.

De behoeften aan bronnen, met inbegrip van financiële middelen, wordt door het leiderschap gepland en de nodige middelen worden verkregen, gealloceerd of toegewezen op een wijze die consistent is met de commitment van het kantoor ten aanzien van kwaliteit.

2. Het kantoor en zijn personeel hebben inzicht in **relevante ethische voorschriften** (met inbegrip van onafhankelijkheidsvoorschriften, waar van toepassing) waaraan het kantoor en zijn personeel zijn onderworpen, en komen hun verantwoordelijkheden na met betrekking tot deze voorschriften.

3. Het kantoor besteedt de nodige aandacht aan de oordeelsvormingen die door het kantoor worden toegepast met betrekking tot de **aanvaarding en continuering** van cliëntenrelaties of van specifieke opdrachten. Dit gebeurt op basis van zowel ingewonnen informatie over de cliënt als het vermogen van het kantoor om de opdracht overeenkomstig de van toepassing zijnde standaarden en wet- en regelgeving uit te voeren. Centraal hierbij is het feit dat de financiële en operationele prioriteiten van het kantoor niet leiden tot ongepaste oordeelsvormingen, in het licht van kwaliteit.

4. De opdrachtteams (met inbegrip van de opdrachtpartners en de overige leden van de teams) begrijpen hun verantwoordelijkheden met betrekking tot opdrachten, met inbegrip van de verantwoordelijkheid voor het bereiken van kwaliteit op het niveau van de **opdrachtuitvoering**. Aansturing van en toezicht op teams, met inbegrip van supervisie en passende beoordeling door meer ervaren opdrachtteamleden van uitgevoerde werkzaamheden, maken daar integrerend deel

gestion de la qualité et le comportement attendu d'eux.

(iv) L'importance de la qualité des décisions et actions stratégiques du cabinet, y compris ses priorités financières et opérationnelles.

Les besoins en ressources, dont les moyens financiers, sont planifiés par l'équipe dirigeante et les ressources nécessaires sont obtenues, allouées ou attribuées d'une manière compatible avec l'engagement du cabinet envers la qualité.

2. Le cabinet et son personnel comprennent les **règles d'éthique pertinentes** (y compris les règles d'indépendance, si applicables) auxquelles le cabinet et son personnel sont soumis et assument leurs responsabilités par rapport à ces règles.

3. Le cabinet accorde toute l'attention nécessaire aux jugements qu'il porte sur **l'acceptation et le maintien** de la relation client ou de missions spécifiques. Ceci se fait sur la base des informations recueillies sur le client et de la capacité du cabinet à effectuer la mission conformément aux normes, aux lois et aux règlements applicables. Il est essentiel de s'assurer que les priorités financières et opérationnelles du cabinet ne conduisent pas à des jugements inappropriés, compte tenu de la qualité.

4. Les équipes de mission (dont les associés responsables de la mission et les autres membres des équipes) comprennent leurs responsabilités à l'égard des missions, y compris la responsabilité d'atteindre la qualité au niveau de **la réalisation de la mission**. La gestion et la supervision des équipes, y compris la supervision et l'évaluation appropriée par les membres plus expérimentés de l'équipe de mission du travail effectué, en font partie intégrante, tout comme l'application du jugement professionnel

van uit, net zoals de toepassing van professionele oordeelsvorming (*professional judgement*) en het blijf geven van een professioneel kritische houding (*professional skepticism*). Hierbij zullen raadpleging (*consultation*) over omstreden kwesties en de rol van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (*engagement quality reviewer*) een belangrijke bijdrage tot kwaliteit kunnen spelen. Niet te vergeten is het aspect van het tijdig verzamelen van de nodige opdrachtdocumentatie en de bewaring daarvan, teneinde te kunnen voldoen aan de vereisten zoals gesteld door van toepassing zijnde standaarden en wet- of regelgeving.

5. Eén van de onderbouwende componenten van een KMS zijn de **bronnen**. Een auditkantoor voert, per definitie, een *people driven business*. Derhalve zijn de *human resources* vitaal, en blijft het aantrekken van de juiste menselijke bronnen een kernpunt die op kwaliteit betrekking heeft. Het spreekt voor zich dat het aantrekken, opleiden en het in een kwalitatieve omgeving *embedden* van personeel een conditio sine qua non is voor het bereiken van kwaliteit binnen een auditkantoor. Het zijn daarbij niet alleen de menselijke bronnen, doch eveneens de technologische middelen en de intellectuele bronnen die het kantoor aankoopt en/of zelf ontwikkelt en ter beschikking van zijn personeelsleden stelt, die een rol spelen. Het gaat hier bv. over het waken over het up-to-date zijn van de *risk management manual* van het auditkantoor, de IT-tools die voor het kantoor ter beschikking staan om opdrachtdocumentatie vast te leggen en bijhorende procedures die het gebruik van deze IT-tools vereisen, het opvolgen van de toegangsrechten tot deze systemen en tot de servers waarop relevante data beschikbaar zijn binnen het kantoor, het voorzien van procedures voor eventuele wijzigingen in programmatuur, alsmede *computer operation* procedures voor bv. het verzenden en afhandelen van facturen.

Passende intellectuele middelen worden verkregen of ontwikkeld, geïmplementeerd, in stand gehouden en gebruikt om de werking

(*professional judgement*) et le fait de faire preuve d'une attitude critique sur le plan professionnel (*professional skepticism*). Ici, la consultation (*consultation*) sur des questions litigieuses et le rôle de la personne chargée de la revue de qualité de la mission (*engagement quality reviewer*) contribueront de manière importante à la qualité. Il ne faut pas oublier l'aspect de la collecte et de la conservation en temps utile de la documentation nécessaire pour répondre aux exigences fixées par les normes et les lois ou règlements applicables.

5. Les **ressources** constituent l'une des composantes fondamentales d'un SGQ. Un cabinet d'audit exerce, par définition, une activité axée sur les personnes. Par conséquent, les ressources humaines sont vitales et le fait d'attirer les bonnes ressources humaines reste un point essentiel lié à la qualité. Il va sans dire qu'attirer, former et intégrer le personnel dans un environnement de qualité est une condition sine qua non pour atteindre la qualité au sein d'un cabinet d'audit. Les ressources humaines, mais aussi les ressources technologiques et intellectuelles achetées et/ou développées par le cabinet et mises à la disposition de son personnel jouent également un rôle. Il s'agit, par exemple, de veiller à la mise à jour du manuel de gestion des risques du cabinet d'audit, des outils informatiques dont dispose le cabinet pour sauvegarder la documentation des missions et des procédures associées qui nécessitent l'utilisation de ces outils informatiques, de faire le suivi des droits d'accès à ces systèmes et aux serveurs sur lesquels les données pertinentes sont disponibles au sein du cabinet, de prévoir des procédures pour tout éventuel changement de logiciel, ainsi que des procédures d'exploitation informatique pour, par exemple, l'envoi et le traitement des factures.

Des ressources intellectuelles appropriées sont obtenues ou développées, mises en œuvre, maintenues et utilisées pour permettre le



HET VERTROUWEN DAT VANUIT HET LEIDERSCHAP GAAT NAAR HET PERSONEEL, EN VANUIT HET PERSONEEL GAAT NAAR HET LEIDERSCHAP. VALT VEEL MOEILIJKER TE METEN DAN ANDERE ASPECTEN VAN KWALITEIT, DOCH IN DE PRAKTIJK KAN HET EEN HEEL BELANGRIJKE ROL VERVULLEN IN HET AL DAN NIET BEREIKEN VAN KWALITEIT BINNEN EEN KANTOOR.

LA CONFIANCE QUI VA DE L'ÉQUIPE DIRIGEANTE AU PERSONNEL ET DU PERSONNEL À L'ÉQUIPE DIRIGEANTE EST BEAUCOUP PLUS DIFFICILE À MESURER QUE LES AUTRES ASPECTS DE LA QUALITÉ, MAIS DANS LA PRATIQUE, IL PEUT JOUER UN RÔLE TRÈS IMPORTANT DANS LE FAIT D'ATTEINDRE OU NON LA QUALITÉ AU SEIN D'UN CABINET.

van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en het op consistente wijze uitvoeren van opdrachten gekenmerkt door kwaliteit mogelijk te maken. Deze intellectuele middelen zijn consistent met professionele standaarden en, in voorkomend geval, met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving. Het gaat desgevallend om bv. templates van opdrachtbrieven, bevestigingsbrieven, opdrachtrapporten die door de teams worden aangewend als basis voor hun opdrachtdocumentatie. Het gaat eveneens om interne communicaties over technisch moeilijke kwesties en uitleg die door het kantoor wordt verschaft over de toepassing van bv. een nieuwe professionele standaard of bv. de wetgeving rond anti-witwassen en het gebruikmaken van cash geld.

6. In het kader van de component **informatie en communicatie** wordt gefocust op het verkrijgen, tot stand brengen en gebruikmaken van informatie over het kwaliteitsmanagementsysteem, alsook het tijdig communiceren van informatie zowel binnen het kantoor als aan externe partijen. Deze informatie dient relevant en betrouwbaar te zijn

fonctionnement du système de gestion de la qualité du cabinet et la réalisation constante de missions caractérisées par la qualité. Ces ressources intellectuelles sont conformes aux normes professionnelles et, le cas échéant, aux exigences légales et réglementaires applicables. Elles comprennent, le cas échéant, les modèles de lettres de mission, de lettres de confirmation, de rapports de mission utilisés par les équipes comme base de leur documentation de mission. Elles concernent également les communications internes sur des questions techniquement difficiles et les explications fournies par le cabinet sur l'application, par exemple, d'une nouvelle norme professionnelle ou de la législation sur la lutte contre le blanchiment d'argent et l'utilisation d'espèces.

6. La composante **informations et communications** se concentre sur l'obtention, l'établissement et l'utilisation des informations relatives au système de gestion de la qualité, ainsi que sur la communication des informations au sein du cabinet et aux parties externes en temps utile. Ces informations doivent être pertinentes et fiables et doivent être conservées

en dient te worden bewaard overeenkomstig de van toepassing zijnde standaarden en wet- of regelgeving. De cultuur van het kantoor erkent en versterkt de verantwoordelijkheid van het personeel om informatie uit te wisselen met het kantoor en met elkaar, wetende dat niet geactualiseerde en/of niet correcte informatie aan de basis kan liggen van onjuiste te nemen of genomen beslissingen, wat mogelijk een impact op kwaliteit heeft. Het vertrouwen dat vanuit het leiderschap gaat naar het personeel, en vanuit het personeel gaat naar het leiderschap valt veel moeilijker te meten dan andere aspecten van kwaliteit, doch in de praktijk kan het een heel belangrijke rol vervullen in het al dan niet bereiken van kwaliteit binnen een kantoor.

7. Het **monitoren en remediëren** binnen een kantoor is de component waarbij

- (a) Relevante, betrouwbare en tijdige informatie wordt verstrekt over de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem.
- (b) Passende maatregelen worden genomen om te reageren op geïdentificeerde tekortkomingen, zodat tekortkomingen tijdig worden geremedieerd.

Centraal in deze component is het voorzien, binnen het kantoor, van een onafhankelijke toetsing van de werking van het SoQM, het komen tot bevindingen die uit deze toetsing resulteren en het vinden van oplossingen ter remediëring van deze bevindingen, eenmaal is vastgesteld wat de hoofdoorzaak (*root cause*) van deze bevindingen is. De uitvoering van het plan dat deze remediëringsmaatregelen samenvat dient door het management van het auditkantoor te worden opgevolgd, zodat vastgestelde problemen daadwerkelijk worden aangepakt, en zodat de nodige documentatie daarover intern ter beschikking staat binnen het SoQM.

8. De opzet van reacties (*responses*) binnen een KMS dient gebaseerd te zijn op risico's.

conformément aux normes et aux lois ou règlements applicables. La culture du cabinet reconnaît et renforce la responsabilité des collaborateurs dans l'échange d'informations avec le cabinet et entre eux, sachant que des informations non actualisées et/ou inexacts peuvent être à l'origine de décisions erronées prises ou à prendre, avec un impact potentiel sur la qualité. La confiance qui va de l'équipe dirigeante au personnel et du personnel à l'équipe dirigeante. Cet aspect est beaucoup plus difficile à mesurer que les autres aspects de la qualité, mais dans la pratique, il peut jouer un rôle très important dans le fait d'atteindre ou non la qualité au sein d'un cabinet.

7. **Le processus de suivi et la prise de mesures correctives** au sein d'un cabinet est la composante où l'on retrouve :

- (a) La fourniture d'informations pertinentes, fiables et opportunes sur la conception, la mise en œuvre et le fonctionnement du système de gestion de la qualité.
- (b) La prise de mesures appropriées pour répondre aux déficiences identifiées afin qu'il y soit remédié en temps utile.

L'élément central de cette composante est l'organisation, au sein du cabinet, d'un examen indépendant du fonctionnement du SoQM, la formulation de conclusions résultant de cet examen et la recherche de solutions pour y remédier, une fois la cause sous-jacente (*root cause*) de ces conclusions identifiée. La mise en œuvre du plan résumant ces mesures correctives doit être suivie par la direction du cabinet d'audit afin que les déficiences identifiées soient effectivement traitées et que la documentation nécessaire à leur sujet soit disponible en interne au sein du SoQM.

8. La configuration des réponses (*responses*) au sein d'un SGQ doit être fondée sur les risques.

Derhalve is het **proces van risico-inschatting** een belangrijke component binnen een KMS. We komen op dit punt terug in de volgende paragraaf.

### Op risico's gebaseerde aanpak (*risk based approach*)

ISQM-1 vereist dat het kantoor een op risico gebaseerde aanpak hanteert bij het opzetten, implementeren en in werking stellen van de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem. Dit dient op een onderling samenhangende en gecoördineerde wijze tot stand te komen, zodat het kantoor de kwaliteit van de door het kantoor uitgevoerde opdrachten proactief beheert.

De op risico gebaseerde aanpak bestaat uit de volgende aspecten:

(a) Het vaststellen van kwaliteitsdoelstellingen. De door het kantoor vastgestelde kwaliteitsdoelstellingen bestaan uit doelstellingen met betrekking tot de acht componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem die door het kantoor moeten worden bereikt.

(b) Het onderkennen en inschatten van risico's voor het bereiken van de kwaliteitsdoelstellingen (de zgn. "kwaliteitsrisico's"). Het kantoor dient kwaliteitsrisico's te identificeren en in te schatten om een basis te verschaffen voor het opzetten en implementeren van reacties daarop.

(c) Het opzetten en implementeren van reacties om de kwaliteitsrisico's aan te pakken. Deze reacties nemen in de praktijk de vorm aan van interne beheersingsmaatregelen (*controls*) die per component worden uitgewerkt, in het licht van de te bereiken kwaliteitsdoelstellingen, met als doel het (of de) betrokken kwaliteitsrisico('s) te mitigeren.

Par conséquent, le **processus d'évaluation des risques** est une composante importante d'un SGQ. Nous reviendrons sur ce point au paragraphe suivant.

### Approche fondée sur les risques (*risk based approach*)

La norme ISQM 1 exige que le cabinet adopte une approche fondée sur les risques pour la conception, la mise en œuvre et le fonctionnement des composantes du système de gestion de la qualité. Ces éléments doivent être établis de manière interdépendante et coordonnée afin que le cabinet gère de manière proactive la qualité des missions qu'il réalise.

L'approche fondée sur les risques comprend les aspects suivants :

(a) Fixer des objectifs en matière de qualité. Les objectifs en matière de qualité fixés par le cabinet consistent en des objectifs relatifs aux huit composantes du système de gestion de la qualité que le cabinet doit atteindre.

(b) Reconnaître et estimer les risques entravant l'atteinte des objectifs en matière de qualité (appelés « risques liés à la qualité »). Le cabinet doit identifier et estimer les risques liés à la qualité afin de disposer d'une base pour configurer et mettre en œuvre des réponses à ces risques.

(c) Configurer et mettre en œuvre des réponses pour traiter les risques liés à la qualité. En pratique, ces réponses prennent la forme de mesures de contrôle interne (*controls*) élaborées pour chaque composante, à la lumière des objectifs en matière de qualité à atteindre, dans le but d'atténuer le(s) risque(s) lié(s) à la qualité concerné(s).

Binnen elk van de 8 componenten van een KMS dienen reacties (*controls*) te worden opgezet en geïmplementeerd zodat de uitvoering van deze *controls* een mitigerende invloed uitoefent ten aanzien van de ingeschatte kwaliteitsrisico's. Dit draagt dan op zich bij tot het bereiken van de betrokken kwaliteitsdoelstellingen binnen die KMS component.

Zo kan het kantoor bijvoorbeeld bepalen dat één van de doelstellingen van de component 'aanvaarding en continuering' het aanvaarden en continueren van de cliëntenrelaties is die het meeste aanleunen bij de strategie die het auditkantoor hanteert op de auditmarkt. Een kwaliteitsrisico kan bijvoorbeeld inhouden dat onjuiste of niet geactualiseerde informatie door het kantoor wordt gehanteerd op het moment van de besluitvorming over dit thema. In functie van het ingeschatte inherente risico dat deze kwaliteitsdoelstelling niet wordt gehaald (d.i. zonder dat het kantoor rekening houdt bij de inschatting met de impact van de reeds opgezette of later op te zetten *controls*), kan het kantoor bijvoorbeeld bepalen dat voor een subset van cliënten (bv. cliënten met een hoger publiek profiel, of cliënten waarop een hoger cliëntenrisico en/of opdrachtrisico betrekking heeft) de finale goedkeuring van de beslissing tot aanvaarding of continuering dient te worden goedgekeurd door de partner die binnen het kantoor verantwoordelijk is voor *risk management*. Dergelijke goedkeuringsprocedure houdt dan een *double-check* in van de informatie die als basis wordt gehanteerd voor de besluitvorming op kantoorniveau binnen deze component. Tevens kunnen binnen diezelfde component bijkomende *controls* worden opgezet die meerdere risicopunten binnen de componentprocessen helpen mitigeren. Zo kan bijvoorbeeld een periodieke verificatie op kantoorniveau plaatsvinden met betrekking tot de basisinformatie van een kantoor over het cliënteel (met inbegrip van checks van het accuraat zijn van basisinformatie met betrekking tot de Organisaties van Openbaar Belang (OOBs) die cliënt van het auditkantoor zijn, d.i.

Dans chacune des 8 composantes d'un SGQ, des réponses (*controls*) doivent être configurées et mises en œuvre de manière à ce que la réalisation de ces *controls* exerce une influence atténuante sur les risques liés à la qualité estimés. Ceci contribue alors à l'atteinte des objectifs en matière de qualité concernés au sein de cette composante du SGQ.

Ainsi, le cabinet peut déterminer que l'un des objectifs de la composante « acceptation et maintien » est d'accepter et de maintenir les relations avec les clients qui correspondent le mieux à la stratégie du cabinet d'audit sur le marché de l'audit. Un risque lié à la qualité pourrait inclure, par exemple, des informations incorrectes ou non actualisées utilisées par le cabinet au moment de la prise de décision sur ce sujet. En fonction du risque inhérent estimé que cet objectif en matière de qualité ne soit pas atteint (c'est-à-dire sans que le cabinet prenne en compte l'impact des *controls* déjà configurés ou à configurer ultérieurement), le cabinet peut, par exemple, stipuler que pour un sous-ensemble de clients (par exemple les clients ayant un profil public plus élevé ou les clients auxquels est lié un risque client et/ou un risque de mission plus élevé), l'approbation finale de la décision d'acceptation ou de maintien doit être approuvée par l'associé responsable de la gestion des risques au sein du cabinet. Cette procédure d'approbation implique alors une double vérification des informations utilisées comme base de la prise de décision au niveau du cabinet dans cette composante. Des *controls* supplémentaires peuvent également être configurés au sein de la même composante, afin d'atténuer les multiples points de risque au sein des processus de la composante. Par exemple, une vérification périodique peut avoir lieu au niveau du cabinet en ce qui concerne les informations de base sur la clientèle d'un cabinet (y compris les vérifications de l'exactitude des informations de base concernant les entités d'intérêt public (EIP) qui sont clientes du cabinet d'audit, c'est-à-dire les informations concernant l'historique des rapports du commissaire, les informations

van informatie met betrekking tot de historiek van de commissarisverslagen, informatie die nodig is om de regels van externe rotatie op correcte wijze te kunnen toepassen edm.).

### Deadlines ISQM-1

In overeenstemming met ISQM-1 dienen auditkantoren hun kwaliteitsmanagementsysteem op te zetten en te implementeren uiterlijk op 15 december 2022, en dient de finale evaluatie van dit kwaliteitsmanagementsysteem (in termen van doeltreffendheid van de geïmplementeerde reacties) te zijn uitgevoerd vóór 15 december 2023. Praktisch gesproken betekent dit dat 2022 als een eerste jaar kan worden beschouwd waarbinnen de opzet en implementatie van het KMS kan worden uitgevoerd en intern onafhankelijk kan worden getest. Deze eerste testresultaten kunnen dan fungeren als een voorbereiding op het jaar 2023 waarin het KMS tevens doeltreffend zal dienen te werken, om in overeenstemming te zijn met ISQM-1.

### Externe links

<https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>

[ISQC 1 \(ibr-ire.be\)](#)

[ISQM \(ibr-ire.be\)](#)

nécessaires pour appliquer correctement les règles de rotation externe, etc.).

### Échéances ISQM 1

Conformément à la norme ISQM 1, les cabinets d'audit doivent configurer et mettre en œuvre leur système de gestion de la qualité au plus tard le 15 décembre 2022 et l'évaluation finale de ce système de gestion de la qualité (en termes d'efficacité des réponses mises en œuvre) doit être effectuée au plus tard le 15 décembre 2023. Concrètement, cela signifie que 2022 peut être considérée comme une année au cours de laquelle la configuration et la mise en œuvre du SGQ peuvent être réalisées et testées indépendamment en interne. Les résultats de ces tests initiaux peuvent alors servir de préparation à l'année 2023, lorsque le SGQ devra également fonctionner efficacement, afin d'être conforme à la norme ISQM 1.

### Liens externes

<https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>

[Norme ISQC 1 \(ibr-ire.be\)](#)

[ISQM \(ibr-ire.be\)](#)

## Summary

This article deals with the design, implementation and operation within audit firms of a system of quality management (SQM) in accordance with the International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1). Attention is paid to the background, the provisions of ISQM 1, the components of a SQM, and the risk-based approach within an audit firm.

Unlike ISQC 1, ISQM 1 requires a risk-based approach when designing and operating a SQM. A number of quality objectives are established for each component, and the quality risks are listed. Through the operation of designed controls, the firm seeks to provide itself with reasonable assurance that the necessary quality is being achieved at both the firm and engagement level.

The independent testing (within the firm) of the design (and later of the effective operation) of these controls is an important step towards understanding where things are going wrong within the firm with regard to their design (and later to their effective operation). A root cause analysis shall be used to initiate the preparation and development of a plan for remediating the findings of this independent testing.

A draft standard on this topic is currently the subject of the application of the normative procedure in Belgium in order to establish a standard for registered auditors. At an international level, a SQM in compliance with ISQM 1 is required to be implemented by 15 December 2023 and its effective operation before 15 December 2023.

## DE NIEUWE KLOKKENLUIDERSWET: AANDACHTSPUNTEN VOOR DE BEDRIJFSREVISOR

JORIS LAMBRECHTS

Manager | Audit - Compliance & Forensics



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

Op 28 november 2022 zette het parlement met de klokkenluiderswet<sup>2</sup> de Europese klokkenluiders-richtlijn<sup>3</sup> om in nationaal recht voor specifiek de private sector.<sup>4</sup> Hiermee werd een compromis dat 3 jaar eerder op Europees niveau werd bereikt ook in België realiteit.<sup>5</sup> De bedoeling ervan was binnen de EU minimale standaarden in te voeren voor de bescherming van klokkenluiders en deze bescherming zoveel als mogelijk te uniformiseren.<sup>6</sup>

- 1 Huidige bijdrage betreft een samenvatting van J. LAMBRECHTS, "De juridische uitdagingen van de Europese richtlijn ter bescherming van klokkenluiders en haar omzetting in Belgisch recht" in J. LAMBRECHTS (ed.), *Klokkenluiders*, Brugge, die Keure, 2023, p. 11-41.
- 2 Voluit de wet van 28 november 2022 betreffende de bescherming van melders van inbreuken op het Unie- of nationale recht vastgesteld binnen een juridische entiteit in de private sector, BS 15 december 2022.
- 3 Richtlijn 2019/1937 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2019 inzake de bescherming van personen die inbreuken op het Unierecht melden. Hierna de "Richtlijn".
- 4 Voor de publieke sector bestaan diverse afzonderlijke omzettingswetten op federaal en regionaal niveau.
- 5 Overeenkomstig art. 57 van de Wet treedt die in werking op 15 februari 2023 voor juridische entiteiten in de private sector met 250 werknemers of meer. Juridische entiteiten in de private sector met 50 werknemers of meer, dienen het nodige te doen uiterlijk 17 december 2023.
- 6 Meer concreet bepaalde de Richtlijn dat lidstaten regels moesten invoeren die het in de publieke én private sector mogelijk maken binnen de eigen organisatie wantoestanden aan te kaarten (de interne melding), dit te doen bij een door de overheid opgezet meldplatform (het extern kanaal) dan wel door

Zoals ook aangehaald in eerdere publicaties<sup>7</sup> gebeurde deze omzetting zonder noemenswaardig parlementair debat. Deze vaststelling is betreuenswaardig om verschillende redenen. In de eerste plaats gezien het maatschappelijk belang van klokkenluiders. Zij zijn in onze alsmaar transparanter wordende samenleving een belangrijke motor voor maatschappelijke verandering. Maar ook omwille van de impact die de Wet kan hebben op de bestaande juridische principes en de negatieve perceptie die op vandaag nog heerst ten aanzien van klokkenluiders of (in een negatieve perceptie) 'kliklijnen'. Een effectief parlementair debat had (minstens meer) maatschappelijk draagvlak en ook rechtszekerheid kunnen bieden voor alle betrokken partijen. Zijnde de klokkenluider die iets meldt, de meldingsbeheerder (de *Whistleblower Officer*), de onderneming die de klokkenluidersregeling moet implementeren,

zaken in specifieke gevallen openbaar te maken (een publieke bekendmaking). De Richtlijn bepaalde ook dat deze melders (de klokkenluiders) bescherming moeten genieten voor eventueel nadelige gevolgen van hun melding (represailles), de algemene voorwaarden waaraan een persoon moet doen die een melding ontvangt (de meldingsbeheerder of *Whistleblower Officer*) en in welke mate over zo'n melding teruggespeeld moet worden naar de klokkenluider (het geven van feedback).

- 7 Bv. J. LAMBRECHTS, "De straf(proces)rechtelijke impact van de Europese klokkenluidersrichtlijn: pleidooi voor een parlementair debat", *RDC-TBH* 2021, afl. 8, p. 972-986.

DE OMZETTING VAN DE KLOKKENLUIDERSWET GEBEURDE ZONDER NOEMENSWAARDIG PARLEMENTAIR DEBAT. EEN VASTSTELLING DIE TE BETREUREN IS. IN DE EERSTE PLAATS GEZIEN HET MAATSCHAPPELIJK BELANG VAN KLOKKENLUIDERS. ZIJ ZIJN IN ONZE ALSMAAR TRANSPARANTER WORDENDE SAMENLEVING EEN BELANGRIJKE MOTOR VOOR MAATSCHAPPELIJKE VERANDERING.

de betrokkene waarover wordt gemeld én ook het revisoraat.

Zo brengt de Wet belangrijke wijzigingen aan wat betreft het beroepsgeheim van de cijferberoeper in het algemeen. En meer specifiek heeft de klokkenluidersmaterie ook haar impact op de auditwerkzaamheden van de bedrijfsrevisor in zijn hoedanigheid van commissaris. Deze heeft immers op basis van ISA 240 specifieke verantwoordelijkheden met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten. Deze verantwoordelijkheden zijn erop gericht fraude<sup>8</sup> te detecteren ten gevolge van frauduleuze verslaggeving en/of oneigenlijke toe-eigening van activa. Deze fraude moet evident van materieel belang zijn én de primaire verantwoordelijkheid voor het

8 Fraude wordt hierbij onderscheiden van loutere fouten in de financiële overzichten gelet op het opzettelijke karakter dat eraan ten grondslag ligt.

voorkomen en detecteren van fraude berust bij de met governance belaste personen (en dus niet bij de commissaris-revisor). Maar tegelijk kan men bezwaarlijk beweren dat een onderneming die wettelijk verplicht is een klokkenluidersregeling te implementeren, behoorlijke risicobeheersingsmaatregelen heeft geïmplementeerd wanneer ze deze wettelijke verplichting negeert.

Een dergelijke vaststelling zal dan ook onvermijdelijk de fraudewerkzaamheden van het auditteam beïnvloeden. Zeker als men het jaarlijkse 'Report To The Nations' erbij neemt van de gezaghebbende Association of Certified Fraud Examiners. Jaar na jaar blijkt uit hun cijfers dat klokkenluiders bij voorsprong de meest courante vorm van fraudedetectie zijn.<sup>9</sup>

De bedrijfsrevisor is er om al deze redenen bij gebaat een goed begrip te hebben van deze nieuwe regelgeving en haar juridisch kader (het personeel en materieel toepassingsgebied, de wijze waarop een klokkenluidersregeling wordt geïmplementeerd, de criteria waaraan ze moet voldoen en de impact ervan op het beroepsgeheim van de revisor).<sup>10</sup>

9 Zo werd in 2021 (Report to the Nations 2022) 42 % van de interne fraude gedetecteerd door tips (of anders gezegd: klokkenluiders). Ten opzichte van bv. 16 % door interne audit, 12 % door management reviews, 5 % per toeval en slechts 4 % door externe audits. En hoewel de gedetecteerde interne fraude veeleer betrekking heeft op oneigenlijke toe-eigening van activa, blijkt tegelijk dat frauduleuze financiële verslaggeving (wanneer zij voorkomt) het meest impactvol te zijn.

10 Teneinde de theoretische effectiviteit van een geïmplementeerde klokkenluidersregeling te beoordelen, zou het ook zinvol kunnen zijn om te bekijken of ze vanuit menselijk oogpunt correct werd opgezet. Werd er een effectief draagvlak voor gecreëerd? Hiervoor gelden diverse 'best practices' die evenwel buiten het bestek van huidige bijdrage vallen. Zie evenwel voor meer info: J. LAMBRECHTS, "Europese richtlijn ter bescherming van klokkenluiders – analyse van een (r)evolutie", *NjW* 2021, afl. 435, 72-79 en de respectievelijke bijdragen van Gudrun VANDEWALLE, Wim VANDEKERCKHOVE en Sonny LUYPAERT in J. LAMBRECHTS (ed.), *Klokkenluiders*, Brugge, die Keure, 2023, 96 p.



## Het juridisch kader

### A. Het personeel toepassingsgebied

#### - Wie moet een klokkenluidersregeling implementeren?

Juridische entiteiten in de private sector (art. 11, § 1 Wet) moeten kanalen en procedures opzetten voor meldingen door klokkenluiders en de opvolging ervan overeenkomstig de Wet wanneer zij minstens 50 werknemers tellen.<sup>11</sup> Deze drempel wordt berekend volgens de drempels voor de sociale verkiezingen<sup>12</sup> en geldt niet wanneer een entiteit al onder andere specifieke wetten valt die de bescherming van klokkenluiders regelen (art. 7, 15° Wet).<sup>13</sup> Het begrip "juridische entiteit in de private sector" moet ruim geïnterpreteerd worden en fungeert als een vorm van 'vangnetbepaling' voor entiteiten wiens private of publieke karakter niet of minstens minder eenduidig is.

De klokkenluidersregeling (het eigenlijke meldkanaal met een bijhorende procedure die de krijtlijnen van het meldproces bepaalt – samen geven zij het klokkenluidersbeleid (de policy) vorm) omvat de mogelijkheid om intern te melden. Naast de mogelijkheid om zaken intern aan te kaarten, zullen klokkenluiders ook de mogelijkheid hebben om zaken:

- extern (bij een vanuit de overheid opgezet klokkenluiderskanaal<sup>14</sup>) te melden, of

11 Over het algemeen zijn entiteiten met minder werknemers vrijgesteld van de verplichting een klokkenluidersregeling te implementeren, met uitzondering van de entiteiten uit de financiële sector (art. 11, § 2, lid 3 Wet).

12 Voor een meer gedetailleerde uiteenzetting: zie art. 7, § 1, van de wet van 4 december 2007 betreffende de sociale verkiezingen, BS 7 december 2007.

13 Wat hen dus sowieso en ongeacht de Wet zou verplichten een klokkenluidersregeling te implementeren. Indien de specifieke wet die al de verplichting oplegt een klokkenluidersregeling te implementeren minder verregaand zou blijken dan de Wet, dan primeert de Wet. De Wet bepaalt immers minimumnormen waaraan moet beantwoord worden (art. 2 Wet).

14 Wie deze door de overheid opgezette kanalen effectief zal bemannen, dient nog per koninklijk besluit te worden bepaald. Is er in de toekomst geen specifieke overheidsinstantie aangeduid, dan zullen de federale ombudsmannen hiervoor kunnen fungeren (art. 14 Wet).

- openbaar bekend te maken (bv. via één of meerdere klassieke dan wel sociale mediaplatformen of consortia van (onderzoeks)journalisten).

#### - Wie kan de klok luiden?

Een klokkenluider (of 'melder' cf. art. 7, 8° Wet) is een persoon die informatie over inbreuken (intern of extern) meldt of openbaar maakt die werd vernomen in een werkgerelateerde context.<sup>15</sup> Een werkgerelateerde context verwijst naar de huidige, vroegere of toekomstige beroepsactiviteiten van iemand in de private sector waardoor men, ongeacht de aard van die activiteiten, informatie verkrijgt over inbreuken en waarbij de klokkenluiders te maken zouden kunnen krijgen met represailles indien zij dergelijke informatie zouden melden (art. 6, § 2-3 en 7, 9° Wet). Een werkgerelateerde context is dus ruimer dan de relatie werknemer-werkgever.<sup>16</sup>

De Wet (en dus de bescherming die daaruit voortvloeit mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan) kan ook gelden voor zgn. facilitators<sup>17</sup>,

15 Hier geldt een uitzondering voor de financiële sector (art. 6, § 4 Wet) waarbij ook buiten de werkgerelateerde context de klok kan worden geluid.

16 Ook de informatie vernomen door zelfstandige medewerkers, aandeelhouders en personen die behoren tot een bestuurlijk, leidinggevend of toezichthoudend orgaan van een onderneming (inclusief het dagelijks bestuur, vrijwilligers en al dan niet bezoldigde stagiairs of door eenieder die werkt onder toezicht en leiding van aannemers, onderaannemers en leveranciers, is te beschouwen als informatie vernomen in een werkgerelateerde context (art. 6 Wet). Het kan gaan om een al formeel gestarte of reeds beëindigde professionele samenwerking (art. 6, § 2-3 Wet). Een bedrijfsrevisor zou de klok dus kunnen luiden als werknemer (of zelfstandige medewerker, ...) van het revisorenkantoor voor hetwelk hij werkzaam is. Of hij zou de klok kunnen luiden als leveranciers/onderaannemer voor het bedrijf waar hij (of het revisorenkantoor waarvoor hij werkzaam is) diensten verleent. De effectieve toepassing hiervan in de praktijk, is vandaag echter nog onvoldoende duidelijk.

17 Dit is een natuurlijke persoon die de klokkenluider bijstaat in het meldingsproces in een werkgerelateerde context en wiens bijstand vertrouwelijk moet zijn. Volgens de Memorie van Toelichting is een facilitator iemand die actieve ondersteuning biedt aan de klokkenluider bij bv. de diefstal van achtergehouden gegevens, de verwerking van gegevens of het zoeken naar een aanspreekpunt dat een onderzoek kan instellen. Het kan ook een werknemers- of vakbondsafgevaardigde zijn, die de melder

derde personen gelieerd met de klokkenluider zoals collega's of familieleden en juridische entiteiten waarvan de klokkenluider eigenaar is, waarvoor hij werkt of waarmee hij op enige andere wijze mee verbonden is in een professionele context (art. 6, § 4 Wet). De Wet doet verder geen afbreuk aan de mogelijkheid voor een werknemer om, indien die dit nuttig acht, zijn personeelsvertegenwoordiger of vakbond te contacteren met betrekking tot zijn rechten en plichten in het kader van een melding (art. 3, § 2 Wet). Dit kan dus vóórdat een klokkenluider effectief meldt.

## B. Het materieel toepassingsgebied

### - Het onderwerp van een eventuele melding

De Wet biedt een minimaal beschermingskader wanneer een klokkenluider inbreuken meldt met betrekking tot (art. 2 Wet) overheidsopdrachten; financiële diensten, producten en markten, voorkoming van witwassen van geld en terrorismefinanciering<sup>18</sup>; productveiligheid en productconformiteit; veiligheid van het vervoer; bescherming van het milieu; stralingsbescherming en nucleaire veiligheid; veiligheid van levensmiddelen en diervoeders, diergezondheid en dierenwelzijn; volksgezondheid; consumentenbescherming; bescherming van de persoonlijke levenssfeer en persoonsgegevens, en beveiliging van netwerk- en informatiesystemen; bestrijding van belastingfraude en sociale fraudebestrijding.

Ook wanneer de financiële belangen van de EU worden geschaad of de interne markt verstoord (inclusief inbreuken op EU-regelgeving inzake

mededinging en staatsteun), kan hierover gemeld worden.<sup>19</sup>

Hiermee herneemt de Belgische wetgever de volledige opsomming zoals vermeld in de Richtlijn (art. 2, lid 1 Richtlijn), maar breidt deze uit met belastingfraude en sociale fraude.

De term 'inbreuken' is ook ruimer dan zuiver wettelijke onrechtmatigheden. Het gaat om een handeling of nalatigheid die onrechtmatig is (en dus in strijd met de regelgeving omtrent bovengenoemde onderwerpen), maar die evengoed kan ingaan tegen het doel of de toepassing van die regelgeving (art. 7, 1° Wet).

### - De bescherming van de klokkenluider

De Wet beschermt klokkenluiders (en facilitators en derde gelieerde personen) tegen elke vorm van represailles.<sup>20</sup> Dit zijn directe of indirecte handelingen of nalatigheden naar aanleiding van een melding of openbaarmaking die tot ongerechtvaardigde benadeling aanleiding (kunnen) geven (art. 7, 12° Wet). Deze kunnen diverse vormen aannemen zoals opgesomd in art. 19 van de Richtlijn (gaande van bv. schorsing, ontslag tot opname op een (in) formele 'zwarte lijst' binnen een bepaalde sector of bedrijfstak (wat het voor de klokkenluider de facto onmogelijk maakt nog een baan te vinden in de bewuste sector of bedrijfstak) of zelfs psychiatrische of medische verwijzingen en veel meer).<sup>21</sup>

Het zal uiteraard niet onmogelijk worden om maatregelen te nemen ten aanzien van een klokkenluider zoals een schorsing of ontslag. Wel zal deze maatregel geen nauw verband

informeert over het juridische kader en advies geeft over de te volgen stappen (Parl. St. Kamer 2022-23, nr. 2912/001, p. 51).

18 De Wet (art. 36 en 37) bepaalt dat de huidige klokkenluidersregelingen betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten (art. 69bis-ter van de wet van 2 augustus 2002) voortaan onder de algemene regeling van de Wet zullen vallen. De meer algemene klokkenluidersregeling i.v.m. het voorkomen van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (wet van 18 september 2017) blijft behouden (art. 41 Wet).

19 Niets belet uiteraard een onderneming om meldingen door klokkenluiders op te volgen die ruimer gaan dan de opgesomde gebieden. Wel is dan belangrijk (cf. voetnoot nr. 34) dat zij voor de verwerking van persoonsgegevens die hieruit voortvloeit kan steunen op een GDPR-rechtsgrondslag (zoals het gerechtvaardigd belang).

20 Art. 45 Wet voert een kort geding-procedure in (op basis van een wijziging van het bestaande art. 584 Ger.W.) voor klokkenluiders die het slachtoffer worden van represailles.

21 Zie voor een vollediger opsomming: art. 19 Richtlijn.

mogen hebben met de gedane melding. Volgt een betwisting van die maatregel en kan de klokkenluider aantonen dat hij een melding deed of iets openbaar maakte, dan zal de bewijslast wel bij de werkgever liggen (art. 29 Wet). Die moet aantonen dat het een niets met het ander te maken heeft.

Ter vrijwaring van represailles, voorziet de Wet (art. 33) in een bestraffing<sup>22</sup> voor de juridische entiteit in de private sector die er toch nemen. Ook de leden van haar personeel en ook elke (andere) natuurlijke- of rechtspersoon die zich hieraan schuldig maken kunnen bestraft worden. Hetzelfde geldt wanneer men een melding belemmert of tracht te belemmeren, wanneer men onnodige of tergende procedures start tegen de klokkenluider of wanneer men de geheimhoudingsplicht wat betreft de identiteit van de klokkenluider schendt.

Een klokkenluider kan tenslotte niet burgerrechtelijk, strafrechtelijk of tuchtrechtelijk aansprakelijk worden gesteld voor de melding of openbaarmaking (art. 27, § 1 Wet).<sup>23</sup>

#### **- De voorwaarden om bescherming te kunnen genieten**

De klokkenluider geniet bescherming indien hij (art. 9 Wet) gegronde redenen had om aan te nemen dat de gemelde informatie over inbreuken op het moment van de melding juist was en dat die informatie binnen het toepassingsgebied van de Wet viel. Hij dient m.a.w. redelijk overtuigd te zijn van de juistheid van zijn melding. Zijn individuele intentie of

<sup>22</sup> Een gevangenisstraf van 6 maanden tot 3 jaar en/of een geldboete van 600 tot 6.000 EUR. De gevangenisstraffen zijn voor rechtspersonen om te zetten overeenkomstig het mechanisme van art. 41 Sw. De geldboetes zijn te vermeerderen met opdecimen (*i.c.* op heden te vermenigvuldigen met factor 8). Voor de opsporing, vaststelling en bestraffing is het Sociaal Strafwetboek van toepassing.

<sup>23</sup> Hierbij wordt wel een onderscheid gemaakt tussen de eigenlijke melding of openbaarmaking (die op zichzelf gevrijwaard is van enige aansprakelijkheid) en het verwerven van de informatie die wordt gemeld of openbaar gemaakt. Is dit laatste op een strafbare manier gebeurd, dan kan dit nog steeds de aansprakelijkheid van de klokkenluider in het gedrang brengen (art. 27, § 1, lid 2-3 Wet).

## **DE KLOKKENLUIDER GENIET BESCHERMING INDIEN HIJ GEGRONDE REDENEN HAD OM AAN TE NEMEN DAT DE GEMELDE INFORMATIE OVER INBREUKEN OP HET MOMENT VAN DE MELDING JUIST WAS EN DAT DIE INFORMATIE BINNEN HET TOEPASSINGSGEBIED VAN DE WET VIEL.**

motivatie is (mits de melding juist is of er gegronde redenen waren om aan te nemen dat ze juist was) niet van belang.<sup>24</sup> Ongeacht bovendien of de melding anoniem gebeurde dan wel vertrouwelijk of dat de klokkenluider aanvankelijk wel of niet geïdentificeerd werd of kon worden (art. 9, § 3 Wet).

Ter beoordeling van de gegronde redenen om aan te nemen dat een melding juist was, moet gekeken worden naar de redelijke overtuiging die een persoon heeft in een gelijkaardige situatie en met gelijkaardige kennis.<sup>25</sup>

Het is verder irrelevant voor de bescherming van de klokkenluider of de melding gebeurt via het interne kanaal (de door een juridische entiteit in de private sector zelf opgezette klokkenluidersregeling) of via het externe kanaal (vanuit de overheid aangestuurd).<sup>26</sup> Hoewel wordt aangenomen de interne melding vaak de meest geschikte meldingswijze is omdat ze het best het evenwicht kan bewaren tussen de belangen van de verschillende betrokkenen, is er expliciet geen sprake van een

<sup>24</sup> *Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 2912/001, p. 59-61.*

<sup>25</sup> *Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 2912/001, p. 60.*

<sup>26</sup> Art. 11, § 1 Wet spreekt van een mogelijkheid (er "mag informatie over inbreuken worden gemeld via de interne meldingskanalen") om intern te melden "onverminderd de artikelen 16 en 20" (die respectievelijk betrekking op de procedures voor externe melding en de voorwaarden voor openbaarmakingen).

getrapte procedure die gevolgd zou moeten worden.<sup>27</sup> Voor een openbaarmaking gelden wel bijkomende (bijzondere) voorwaarden (cf. art. 20 Wet).

#### - De bescherming van de betrokkene waarover wordt gemeld

Wanneer wordt vastgesteld dat iemand de klok luidt met opzettelijk valse informatie, dan blijft die persoon strafbaar overeenkomstig art. 443 e.v. Sw. Het betreft de misdrijven laster, eeroof en lasterlijke aangifte. Deze misdrijven vereisten reeds voor de Wet een kwaadwillig opzet wat haaks staat op de normaliter goede intenties van een klokkenluider.<sup>28</sup> Een slachtoffer ervan kan een buitencontractuele schadevergoeding vorderen (voor zover als nodig bevestigd in art. 33, § 3, lid 2 Wet).

#### C. De wijze waarop een klokkenluidersregeling wordt geïmplementeerd

Een klokkenluidersregeling wordt in België geïmplementeerd na overleg met de sociale partners. Een werkgever heeft dus geen volledige autonomie en informeert de ondernemingsraad.<sup>29</sup> Eens deze informatie en consultatieronde heeft plaats gevonden, kan de klokkenluidersregeling formeel ingevoerd en afdwingbaar gemaakt worden via de gebruikelijke (formele) bronnen van het arbeidsrecht.<sup>30</sup> Een ervan is de (bedrijfs)policy (een beleidsdocument). Dit lijkt in de praktijk

27 Cf. ook *Parl.St. Kamer 2022-23*, nr. 2912/001, 11. De Memorie van Toelichting vermeldt wel de meest geschikte meldingswijze (intern of extern) rekening houdend met sommige specifieke omstandigheden (*Parl.St. Kamer 2022-23*, nr. 2912/001, p. 63-64).

28 Cf. I. DELBROUCK, "Aanranding van de eer en goede naam van personen" in X, *Postal Memorialis – Strafrecht, strafvordering en bijzondere wetten*, Kluwer, Mechelen 2007, 33 en J. LAMBRECHTS, "Europese Richtlijn ter bescherming van klokkenluiders – Analyse van een (r)evolutie", *NjW* 2021, p. 59.

29 Cf. ook art. 9 en 10 van COA nr. 9. Bij afwezigheid van een ondernemingsraad is dit het Comité voor Preventie en Bescherming op het Werk en bij afwezigheid daarvan de vakbondsafvaardiging.

30 Deze zijn (naast de (bedrijfs)policy) een CAO op ondernemingsniveau, in (een bijlage bij) de individuele arbeidsovereenkomst of in het arbeidsreglement (B. DE BIE en

de meest werkbare optie.<sup>31</sup> Voor eventuele sancties kan teruggekoppeld worden naar het arbeidsreglement.<sup>32</sup> Een klokkenluidersregeling wordt verder geïmplementeerd naast de bestaande vertrouwelijke aanspreekpunten voor werknemers.<sup>33</sup>

#### D. De criteria waaraan een klokkenluidersregeling moet voldoen<sup>34</sup>

##### - De voorwaarden voor een intern meldkanaal

Het interne meldkanaal biedt (art. 11, § 1 Wet) minstens de werknemers van de juridische entiteit in de private sector de mogelijkheid te melden. De toegankelijkheid ervan is met

J. HOFKENS, *Doeltreffende klokkenluidersregelingen*, Mechelen, Kluwer, 2011, p. 34).

31 Een policy kan immers eenzijdig worden opgelegd en gewijzigd door de werkgever, maar het is aangewezen de policy door elke individuele werknemer te laten ondertekenen voor ontvangst en dit in de juiste taal (O. GOFFARD, "Les systèmes d'alerte professionnelle (whistleblowing) et le respect de la vie privée: du Sarbanes-Oxley Act à la Recommandation de la Commission de la vie privée", *RDC-TBH* 2007, afl. 3, p. 207).

32 M. CORNELLI, A. VAN DE MEULEBROUCKE en L. VANDEPLAS, "Klokkenluidersregelingen anno AVG", *Or.* 2018, afl. 10, p. 286.

33 Specifiek in een context van psychosociale risico's bestaat al uitgebreide wetgeving over de preventie ervan en dus de noodzaak/verplichting een aanspreekpunt te creëren. Zo moeten werkgevers voorzien in informele en formele manieren om feiten van geweld, pesterijen, ongewenst seksueel gedrag of andere zaken (zoals aspecten van mentaal en fysiek welzijn en interne conflicten) aan te kaarten. Dit gebeurt dan bij de preventieadviseurs en vertrouwenspersonen bedoeld in de Welzijnswet en de Codex Welzijn op het werk.

34 Naast de criteria waaraan een klokkenluidersregeling moet voldoen overeenkomstig de Wet, dient zij vanzelfsprekend in lijn te zijn met andere regelgeving. Het juridische spanningsveld bij uitstek hier is de GDPR. De privacy-bekommernissen in hoofde van de betrokkene waarover wordt gemeld, staan immers op gespannen voet met de belangen van de klokkenluider. Die laatste streeft immers vertrouwelijkheid na. Zie voor een uitgebreidere toelichting: J. LAMBRECHTS, "De juridische uitdagingen van de Europese richtlijn ter bescherming van klokkenluiders en haar omzetting in Belgisch recht" in J. LAMBRECHTS (ed.), *Klokkenluiders*, Brugge, die Keure, 2023, p. 25 e.v.

Het voornaamste aandachtspunt op vlak van GDPR, heeft betrekking op de rechtsgrond waarop een onderneming zich baseert om een klokkenluidersregeling in te voeren. In de mate een onderneming zich ertoe beperkt te doen waartoe zij wettelijk verplicht is, geldt deze wettelijke verplichting als rechtsgrondslag. Beslist een onderneming echter de klokkenluidersregeling ruimer toe te passen, dan dient zij dit te motiveren aan de hand van (bv.) haar gerechtvaardigd belang.

andere woorden optioneel voor zelfstandige medewerkers en alle andere betrokkenen vermeld in art. 6, § 1 Wet (aandeelhouders, vrijwilligers, leveranciers, ...). In de praktijk lijkt er echter geen goede reden te zijn om het interne meldkanaal niet breed open te stellen. Een juridische entiteit in de private sector verneemt immers bij voorkeur eventuele inbreuken binnen haar organisatie, vóór zij worden meegedeeld aan een extern (vanuit de overheid opgezet) meldkanaal.

Het interne meldkanaal (grosso modo net zoals het externe kanaal) (art. 12 Wet):

- beschermt vanuit haar ontwerp, opzet en beheer op beveiligde wijze de vertrouwelijkheid van de identiteit van de klokkenluider en eventueel in de melding genoemde personen (het platform waarlangs gemeld kan worden is dus niet toegankelijk voor niet-gemachtigde personeelsleden);
- biedt de mogelijkheid mondeling, schriftelijk of op beide manieren te melden;<sup>35</sup>
- bezorgt binnen de 7 dagen na de melding een ontvangstbevestiging;
- wordt bemand door een meldingsbeheerder (de *Whistleblower Officer*) die zelf aan bepaalde voorwaarden voldoet: de *Whistleblower Officer* ontvangt de melding, communiceert met de klokkenluider en zal indien nodig verdere info vragen of feedback geven;
- garandeert een zorgvuldige opvolging van vertrouwelijke (de identiteit is bekend bij de *Whistleblower Officer*) én anonieme (de identiteit is zelfs niet bekend voor de *Whistleblower Officer*) meldingen: de verplichting anonieme meldingen op te volgen geldt uitsluitend voor juridische

<sup>35</sup> Ook in dit verband zijn de cijfers van de *Association of Certified Fraud Examiners (Report to the Nations 2022)* relevant. Hieruit blijkt dat klokkenluiders met name de laatste jaren substantieel minder gebruik maken van telefonische meldkanalen ten voordele van e-mail en digitale platformen. Deze vaststelling verwondert geenszins gelet op de toenemende digitalisering van de maatschappij.

## HET INTERNE MELDKANAAL WORDT BEHEERD DOOR EEN *WHISTLEBLOWER OFFICER*. DEZE FUNCTIE KAN INTERN OF EXTERN INGEVULD WORDEN. HET BEHEER VAN EEN INTERN MELDKANAAL UITBESTEDEN IS DUS MOGELIJK.

- entiteiten in de private sector met meer dan 249 werknemers (art. 8, § 2 Wet)<sup>36</sup>, en
- geeft binnen een redelijke termijn (ten hoogste 3 maanden) feedback<sup>37</sup> aan de klokkenluider.

Er dient ook duidelijk en gemakkelijk toegankelijke informatie te worden voorzien over de procedures om extern te melden (art. 12, § 1, 7° Wet). Het interne meldkanaal houdt verder een register bij van de binnenkomende meldingen en registreert de melding inhoudelijk (art. 22 Wet). Bij een mondelinge melding veronderstelt dit een schriftelijke weergave (met mogelijkheid voor de klokkenluider om opmerkingen te formuleren) dan wel een gespreksopname.

<sup>36</sup> In haar Aanbeveling nr. 69/2022 blijft de Gegevensbeschermingsautoriteit evenwel kritisch t.a.v. anonieme meldingen. M.i. vanuit een niet-onderbouwde vrees voor ongefundeerde en/of kwaadwillig onjuiste meldingen door klokkenluiders. Ook de memorie van toelichting lijkt niet altijd een voorstander van anonieme meldingen (*Parl.St.* 2022-23, nr. 2912/001, p. 77). Anonieme meldingen zouden optioneel en uitzonderlijk moeten blijven omdat ze de communicatie tussen klokkenluider en ontvanger van de melding bemoeilijken. Deze vrees is ongegrond. Op heden bestaan er meer dan voldoende IT-technische oplossingen om deze communicatie laagdrempelig en anoniem te laten plaatsvinden.

<sup>37</sup> Feedback wordt gedefinieerd als "het aan de melder verstrekken van informatie over de als opvolging geplande of genomen maatregelen en over de redenen voor die opvolging" (art. 7, 14° Wet). Zie voor "best practices" i.v.m. het geven van feedback: W. VANDEKERCKHOVE, "Het goed afhandelen van interne meldingen: klokkenluidersystemen volgens de ISO37002-Norm" in J. LAMBRECHTS (ed.), *Klokkenluiders*, Brugge, die Keure, 2013, p. 67-78.

Het interne meldkanaal wordt beheerd door een *Whistleblower Officer* (de meldingsbeheerder). Deze functie kan intern (door een werknemer of zelfstandige medewerker van de juridische entiteit in de private sector) of extern (door een aangeduide derde partij) ingevuld worden. Het beheer van een intern meldkanaal uitbesteden is dus mogelijk.<sup>38</sup>

Juridische entiteiten in de private sector met 50 tot 249 werknemers mogen ten slotte (als uitzondering op de regel) de krachten bundelen en gezamenlijk voorzien in een klokkenluidersregeling en -platform (art. 11, § 4 Wet). Voor entiteiten die tot een grotere (internationale) groep behoren, bestaat deze mogelijkheid maar slechts in zoverre zij effectief minder dan 250 werknemers tellen.<sup>39</sup>

#### - De voorwaarden voor een meldingsbeheerder (*Whistleblower Officer*)

De *Whistleblower Officer* (de meldingsbeheerder) is zoals hoger vermeld een werknemer of zelfstandige medewerker van de juridische entiteit in de private sector of een extern aangeduide partij. Volgens de Richtlijn kan als *Whistleblower Officer* worden aangesteld een aanbieder van meldingsplatformen, externe raadsliden, auditors<sup>40</sup>, vakbondsvertegenwoordigers of werknemersvertegenwoordigers.<sup>41</sup> Denkt

men in termen van (interne) functies, dan komen afhankelijk van de structuur van een juridische entiteit in de private sector volgende personen in aanmerking: de compliance-verantwoordelijke, de HR-manager, een integriteitsmedewerker, een jurist, een privacy-medewerker<sup>42</sup>, een financieel directeur of een auditverantwoordelijke of lid van de raad van bestuur.<sup>43</sup> Dit is telkens te beoordelen in functie van de eigenheden van een organisatie.

De *Whistleblower Officer* wordt (als voorbeeld van een goede praktijk) verondersteld een specifieke opleiding te hebben genoten met het oog op de behandeling van binnenkomende meldingen<sup>44</sup> en in elk geval blijf te geven van een daadwerkelijke onafhankelijkheid.<sup>45</sup> Dit uit zich (rekening houdend met de structuur van een specifieke entiteit – art. 11, § 3 Wet) in verschillende aspecten. Zo:

- mag de *Whistleblower Officer* geen instructies ontvangen met betrekking tot de uitvoering van diens taken in een concreet dossier (wat niet betekent dat de *Whistleblower Officer* beslissingsbevoegdheden heeft die verder gaan dan hetgeen wettelijk voorzien);
- kan de *Whistleblower Officer* niet van diens taken worden ontheven of gestraft worden voor de uitvoering ervan (ongeacht de uitkomst van een onderzoek van een melding<sup>46</sup>);
- moet de *Whistleblower Officer* rechtstreeks kunnen rapporteren aan het hoogste

<sup>38</sup> De externe dienstverlener moet dan natuurlijk aan dezelfde voorwaarden voldoen als de interne dienst die het kanaal zou opzetten en beheren (art. 8, lid 5 Richtlijn).

<sup>39</sup> Cf. het verslag van de European Commission Expert Group on Directive 2019/1937 (14 juni 2022).

<sup>40</sup> Denk hierbij in de eerste plaats aan interne auditors. Maar naargelang de omstandigheden en mits dit niet strijdig is met al verleende diensten, kan ook een bedrijfsrevisor of externe accountant deze rol opnemen.

<sup>41</sup> *Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 2912/001, 69.* De memorie van toelichting vermeldt bijkomend dat vakbondsvertegenwoordigers of werknemersvertegenwoordigers de voorkeur zouden moeten krijgen. Deze vermelding bevreemdt. Net omdat een vakbondsvertegenwoordiging principieel het belang van haar leden vrijwaart (en dus een zekere en begrijpelijke partijdigheid heeft), maar ook omdat de memorie van toelichting de vakbondsvertegenwoordiger ook ziet als facilitator (*Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 2912/001, 52*). Een dergelijke benadering lijkt geen correcte functiescheiding binnen het klokkenluidersproces

en garandeert dus allerminst de onafhankelijkheid van de *Whistleblower Officer*.

<sup>42</sup> De Data Protection Officer kan in theorie aangesteld worden als *Whistleblower Officer*, maar evengoed (afhankelijk van de concrete situatie) kan dit tot een belangenconflict aanleiding geven (cf. Beslissing ten gronde nr. 2020/18 van 28 april 2020 van de Gegevensbeschermingsautoriteit waarin deze laatste enkele principes omtrent de onafhankelijkheid van dit soort functies uiteenzet).

<sup>43</sup> *Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 2912/001, p. 71.*

<sup>44</sup> *Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 2912/001, p. 83.*

<sup>45</sup> *Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 2912/001, p. 68-69.*

<sup>46</sup> Idealiter worden beide taken (meldingsbeheerder en onderzoek van de melding) gescheiden functies en uitgeoefend door onderscheiden personen.

managementniveau van de juridische entiteit in de private sector.

Voor zover daar twijfel over zou bestaan, bevestigt art. 25 Wet dat het interne (en ook externe) meldkanaal (beheerd door de *Whistleblower Officer*) elk verzoek tot inzage van een klokkenluidersdossier afwijst in de mate dit direct of indirect de identiteit van de klokkenluider kan onthullen. Wat betreft de te verlenen feedback zal in de praktijk een evenwichtsoefening plaatsvinden. De verschillende belangen (de rechten van verdediging en privacy van de betrokkenen waarover wordt gemeld, de privacy van de klokkenluider en diens recht op feedback, ...) moeten hierbij in overweging worden genomen.

### E. Het beroepsgeheim van de cijferbereeper

Het is van belang te benadrukken dat de Wet geen nieuwe toestemming tot spreken inhoudt zoals bepaald in art. 458 Sw. (dat een schending van beroepsgeheim bestraft) voor advocaten en gezondheidswerkers.<sup>47</sup> Dit ligt anders voor de vele andere financieel-juridische beroepsbeoefenaars die onder art. 458 Sw. vallen zoals notarissen, gerechtsdeurwaarders, bedrijfsjuristen, belastingadviseurs/accountants én revisoren en accountants.<sup>48</sup> Voor hen introduceert art. 34 een nieuw spreekrecht als uitzondering op de zwijgplicht uit art. 458 Sw. Dit niettegenstaande de intussen algemeen geldende opvatting dat al deze gereguleerde beroepsbeoefenaars gehouden zijn tot een beroepsgeheim overeenkomstig art. 458 Sw.<sup>49</sup> In het bijzonder

ook wanneer zij de rechtspositie van hun cliënt bepalen overeenkomstig art. 53 van de preventieve witwaswet.<sup>50</sup>

De vraag rijst aansluitend op welk objectief en redelijk verantwoord criterium de Wet zich baseert om deze gereguleerde beroepsbeoefenaars in de ene context (de Wet) wél een spreekrecht te verlenen en in de andere (de preventieve witwaswet en binnen het daar specifiek geschetst kader van de bepaling van de rechtspositie van een cliënt) niet.

Beide situaties (in het bijzonder wanneer de klok zou geluid worden omtrent belasting- of sociale fraude) viseren immers dezelfde feitelijke situatie: een financieel-juridisch adviseur wordt geconfronteerd met fraude door zijn cliënt en de navolgende witwashandelingen die daar quasi per definitie uit voortvloeien. Maar onder het bestaande regime zou die adviseur dit niet mogen melden<sup>51</sup> en onder het toekomstige wel. Het antwoord van de bevoegde minister dat de Wet een financieel-juridisch adviseur niet zou verplichten de klok te luiden<sup>52</sup>, overtuigt niet. Het valt dus te verwachten dat dit aspect tot de nodige discussies aanleiding zal geven in rechtspraak en rechtsleer.

et des compliance officers", *T.Verz.* 2015, afl. 3, p. 283-288 en J. STEVENS, "Geen beroepsgeheim maar Legal Professional Privilege voor bedrijfsjuristen: the final curtain?", *RW* 2016-17, p. 883-894.

In verband met accountants: art. 120 Wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, *BS* 27 maart 2019. De omstandigheid dat een accountant gegevens verstrekt die hem niet werden bezorgd door zijn cliënt (zoals bij klokkenluiders het geval), volstaat niet om een toepassing van art. 458 Sw. uit te sluiten (Cass. 22 februari 2001, P.10.1386.N). Een redenering die men *a fortiori* kan toepassen op informatie afkomstig van een klokkenluider.

In verband met bedrijfsrevisoren: art. 86 Wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

50 Art. 53 Wet 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten, *BS* 6 oktober 2017.

51 Opmerkelijk is ook dat de Belgische wetgever (onder impuls van de Europese regelgever) de noodzaak hiervan (vrijwaring van het beroepsgeheim ook bij andere financieel-juridische adviseurs dan advocaten wanneer zij de rechtspositie van een cliënt bepalen) jaren geleden inzag (*Parl. St.* 2008-09, nr. 1988/001, 17). Maar dit vandaag vergeten lijkt te zijn...

52 *Parl. St.* Kamer 2022-23, nr. 2912/006, p. 8 en 12.

47 Voor advocaten geldt dit voorbehoud in zoverre zij informatie ontvangen van hun cliënten of verkrijgen over hun cliënten in hetzij gerechtelijke procedures of met betrekking tot dergelijke procedures, hetzij in het kader van adviesverlening over de wijze van het starten of het vermijden van een dergelijke procedure, de juridische situatie van deze cliënt beoordelen of hun opdracht van verdediging of vertegenwoordiging van deze cliënt uitoefenen (art. 5, § 1, 3<sup>o</sup> Wet).

48 *Parl. St.* Kamer 2022-23, nr. 2912/001, p. 47.

49 In verband met bedrijfsjuristen: J. BOCKEN, "Adviezen bedrijfsjuristen beschermd tegen Belgische mededingingsautoriteit", *Juristenkrant* 2013, afl. 267, 1; F. KONING, "Embargo sur les avis des juristes d'entreprise et chinese wall vis-à-vis des réviseurs agréés

**VANUIT EEN AMBITIE  
EEN TRANSPARANTERE  
SAMENLEVING TE CREËREN  
DOOR DE BESCHERMING  
VAN KLOKKENLUIDERS,  
ONDERGRAAFT MEN EEN  
ANDERE HOEKSTEEN VAN DIE  
SAMENLEVING. MET NAME  
HET RECHT OM DIVERSE  
FINANCIEEL-JURIDISCHE  
ADVISEURS OPRECHT IN  
VERTROUWEN TE KUNNEN  
NEMEN.**

Bovendien lijkt de Wet hier 'het kind met het badwater weg te gooien'. Vanuit een ambitie een transparantere samenleving te creëren door de bescherming van klokkenluiders, ondergraaft men een andere hoeksteen van die samenleving. Met name het recht om diverse financieel-juridische adviseurs – weliswaar binnen specifieke kaders – oprecht in vertrouwen te kunnen nemen. Niettegenstaande dit soort vragen werden gesteld tijdens de parlementaire bespreking<sup>53</sup>, werd er eigenlijk niet op ingegaan. Het laatste woord lijkt hierover dus allerminst over gezegd of geschreven...

### Conclusie

De klokkenluiderswet die de klokkenluidersrichtlijn omzet is een zoveelste stap voor ondernemingen en hun leidinggevenden richting een meer compliance-gerichte en

ook transparante samenleving en dus ook ondernemingsklimaat.

De Belgische wetgever heeft een over het algemeen zeer richtlijn conforme omzetting gerealiseerd voor de private sector. En hoewel niet elk juridisch aspect van voorgaande bespreking volledig is uitgekristalliseerd, zal de toepassing ervan in de praktijk niet tot (al te veel) vragen leiden.

Hetgeen problematisch(er) lijkt, is echter de wisselwerking tussen die aspecten waarbij de wetgever wel ruimer is gegaan (belasting- en sociale fraude) en de hiermee samenhangende inperking van het beroepsgeheim van de cijferberoeper. Zoals hoger vermeld zou een financieel-juridisch adviseur hierdoor onder het ene regime (de preventieve witwaswet) niet mogen melden en onder het andere (de nieuwe Wet) als klokkenluider wel mogen spreken.

Een dergelijke uitbreiding riskeert niet alleen tot juridische discussies aanleiding te geven. Zij dreigt ook het (al beperkte) draagvlak voor klokkenluidersregelingen te ondermijnen. Een bezorgdheid die hopelijk onterecht lijkt gezien het algemeen maatschappelijk én individueel ondernemingspotentieel van een goed geïmplementeerde klokkenluidersregeling.

<sup>53</sup> *Parl. St. Kamer 2022-23, nr. 2912/006, p. 8-12. Deze bezorgdheid werd al eerder geuit (J. LAMBRECHTS, "De straf(proces)rechtelijke impact van de Europese klokkenluidersrichtlijn: pleidooi voor een parlementair debat", RDC-TBH 2021, afl. 8, p. 986).*



## Résumé

Conformément à la loi belge sur les lanceurs d'alerte, les entités juridiques du secteur privé comptant 250 travailleurs ou plus (à partir du 15 février 2023) et 50 travailleurs ou plus (à partir du 17 décembre 2023) seront tenues de mettre en place un système de lanceurs d'alerte.

Un tel régime comprend principalement l'établissement d'un canal de signalement pour les lanceurs d'alerte par lequel ils peuvent signaler des violations dans des domaines spécifiques (ou, si l'entreprise le souhaite, pour des signalements dans un plus large éventail de domaines). Parallèlement à ce canal de signalement, une entreprise doit élaborer une politique qui définit les grandes lignes du processus de signalement et son suivi ultérieur. Le suivi fait référence, d'une part, à la communication à l'égard de l'auteur de signalement et, d'autre part, à l'enquête et aux éventuelles conséquences lorsque le signalement s'avère fondé (p. ex. sanctions pour les personnes concernées).

Les lanceurs d'alerte relevant du champ d'application de la loi sur les lanceurs d'alerte sont protégés contre toute forme de représailles. Ce sera le cas lorsqu'ils peuvent raisonnablement être convaincus que leur signalement était justifié au moment où ils l'ont fait. Au motif que les garanties légales de protection contre les représailles ne suffisent pas à elles-mêmes, la loi sur les lanceurs d'alerte prévoit un principe général (au moins) de confidentialité quant à l'identité du lanceur d'alerte, voire l'anonymat dans certains cas.

Enfin, la loi sur les lanceurs d'alerte aura son impact sur le secret professionnel du professionnel du chiffre, en ce sens que ce dernier peut être placé dans une position floue en appliquant cette nouvelle réglementation et le cadre existant de prévention du blanchiment de capitaux. C'est un constat regrettable compte tenu du potentiel de la loi sur les lanceurs d'alerte.

## Summary

According to the Belgian Whistleblowing Act, legal entities in the private sector with 250 employees or more (as of 15 February 2023) and 50 employees or more (as of 17 December 2023) will be required to set up a whistleblower system.

Such a system primarily includes setting up a reporting channel for whistleblowers through which they can report breaches in specific areas (or, if the company so wishes, for reporting on a wider range of areas). In conjunction with this reporting channel, a company should develop a policy that outlines the reporting process and its subsequent follow-up. Follow-up refers, on the one hand, to the communication with regard to the reporting person and, on the other hand, to the investigation and any consequences thereof if the report is found to be founded (e.g. sanctions for the persons concerned).

Whistleblowers who fall within the scope of the Whistleblowing Act are protected from any form of retaliation. This will be the case where they can reasonably be satisfied that their report was justified at the time they made it. Since legal guarantees of protection against retaliation are not sufficient in themselves, the Whistleblowing Act provides for a general principle of (at least) confidentiality as regards the whistleblower's identity and in certain cases even anonymity.

Finally, the Whistleblowing Act will have its impact on the professional secrecy of the economic professional, in the sense that the latter may be placed in an unclear position by applying this new regulation and the existing money laundering prevention framework. This finding is regrettable given the potential of the Whistleblowing Act.

## LA PROPRIÉTÉ DES ACTIONS D'UNE SOCIÉTÉ PROFESSIONNELLE SELON LES RÉGIMES MATRIMONIAUX ET CONVENTIONS MATRIMONIALES

PHILIPPE DE PAGE

*Professeur honoraire de l'Université Libre de Bruxelles,  
Avocat honoraire, Membre du Comité d'Étude et de  
Législation de la Fédération des Notaires*



### Introduction

**1. La problématique.** – Lorsqu'un époux, par exemple un réviseur d'entreprises<sup>1</sup>, envisage soit de créer « sa » société professionnelle, soit d'entrer comme associé ou actionnaire d'une telle société, il n'imagine, sans doute, pas que la propriété des actions qu'il a souscrites ou achetées ne lui appartient pas nécessairement, que ce soit par rapport à un droit de propriété, ou par rapport à la valeur financière des actions acquises.

Le sentiment premier est que, par « évidence » la propriété juridique et économique de ces actions doivent appartenir à l'époux souscripteur ou acquéreur qui exerce sa profession au travers de la société professionnelle

Et pourtant, ce sentiment est trompeur car divers facteurs juridiques doivent être pris en compte pour déterminer cette propriété.

En premier lieu, doit être déterminée la nature juridique des biens ou fonds que l'époux souscripteur ou acquéreur a utilisés pour créer (en cas d'apport de biens à la société) ou acquérir (achat) des actions. En principe, l'époux qui exerce la profession dispose d'un

pouvoir discrétionnaire pour faire un apport en société ou acquérir des actions de la société professionnelle. Il choisit donc les biens et les fonds à affecter, que ceux-ci soient sa propriété (ce qui sera le cas, dans certains régimes matrimoniaux) ou celle d'un patrimoine communautaire<sup>2</sup>. Mais, cela ne signifie pas, ipso facto, qu'il est le propriétaire économique des actions ainsi acquises.

Car, il faut aussi analyser la convention matrimoniale<sup>3</sup> conclue par cet époux s'il en existe une, et à défaut, le régime légal de communauté pour résoudre la question<sup>4</sup>.

L'objet de la présente étude est de passer en revue tous ces critères légaux pour qualifier, dans chaque type de régime matrimonial choisi par l'époux qui exerce sa profession, ou qu'il choisira si la problématique est abordée avant un mariage, ou analysée dans la perspective d'un changement de contrat de mariage au cours de celui-ci<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> *Infra*, n° 7.

<sup>3</sup> Dénommée, avant la recodification des régimes matrimoniaux par la loi du 19 janvier 2022, « le contrat de mariage ».

<sup>4</sup> Applicable, d'office, en l'absence d'une convention matrimoniale créant un régime particulier (communauté conventionnelle, ou de séparation des biens).

<sup>5</sup> Il est, effectivement, possible que, pour éviter certaines conséquences concernant la propriété des actions, l'époux qui exerce la profession préfère – en accord avec son conjoint – changer de régime matrimonial pour avoir l'assurance

<sup>1</sup> Pour le cas spécifique de la société créée par des réviseurs d'entreprises : *infra*, IV, n° 14 et s.

**2. Les points d'attention.** – Ils concernent, spécifiquement :

**2.1.** L'examen de la convention matrimoniale conclue par l'époux exerçant la profession. Car, le régime matrimonial choisi est déterminant pour résoudre ces questions, parfois complexes<sup>6</sup> : de celui-ci, dépend l'appartenance, totale ou partielle, des actions soit au patrimoine personnel de l'époux soit au patrimoine communautaire convenu et, en conséquence, les pouvoirs de gestion et de disposition de ces actions.

**2.2.** Est, aussi, déterminante, l'analyse des contraintes légales spécifiques quant à l'exercice de la profession en société ou les statuts de la société qui peuvent comporter des restrictions quant à la cessibilité des actions, ce qui sera souvent le cas dans une société de réviseurs d'entreprises<sup>7</sup>.

**3. Les textes.** – Les articles 2.3.19, § 1<sup>er</sup> 5° et 2.3.22, § 1<sup>er</sup>, 5° du Code civil, issus de la réforme du 22 juillet 2018 et de la recodification du 19 janvier 2022, sont les seuls textes *spécifiques* qui fixent le statut des actions d'une société professionnelle. Ils concernent *uniquement* les actions d'une société professionnelle qui ont été souscrites, ou acquises *durant un régime matrimonial de communauté*, par l'un des époux<sup>8</sup>.

juridique d'être le propriétaire exclusif des actions de la société professionnelle.

6 Dans les régimes de ou en communauté essentiellement, ce qui justifie parfois soit un changement soit une adaptation (*infra*, n° 8 et sq.) de la convention matrimoniale *avant* de créer ou d'entrer dans une société professionnelle.

7 *Infra*, n° 13 et pour la société de réviseurs d'entreprises, n° 14 et 15.

8 Ces éléments sont restrictifs : un régime de communauté – le régime légal, ou une convention de communauté – dans laquelle un époux est actionnaire et exerce une fonction dirigeante en qualité d'*administrateur* ou de *gérant* : *infra*, n° 10.

## Le statut des actions dans un régime matrimonial de séparation de biens

### A. Dans le régime de la séparation pure et simple

**4. La propriété exclusive.** – La constitution d'une société professionnelle, ou l'acquisition d'actions d'une telle société avant ou pendant la prise d'effet d'un régime de séparation de biens pure et simple, crée des actions dont le statut est totalement *personnel*.

Les actions appartiennent en propriété exclusive à l'époux, par exemple le réviseur d'entreprises, qui les a souscrites ou acquises.

L'époux décide des biens de son patrimoine personnel qui feront l'objet de l'apport en société<sup>9</sup>.

Cet époux exerce, seul, les droits politiques attachés aux actions, les gère et en dispose librement, par cession onéreuse ou à titre gratuit (art. 2.3.61 C. civ.).

En cas d'apport ayant pour objet un bien indivis entre les époux<sup>10</sup>, les actions émises en contrepartie seront, logiquement, individualisées lors de leur immatriculation dans le chef de chaque époux et chacun d'eux exerce ses droits exclusifs sur les actions immatriculées à son nom. Il est prudent de réaliser une telle immatriculation individualisée, pour éviter le statut d'actions indivises et leur cogestion.

9 A l'exception du logement principal de la famille et des meubles le meublant : ces biens, s'ils appartiennent à l'époux souscripteur ou acquéreur des actions, ne peuvent être apportés à la société professionnelle qu'avec le consentement du conjoint (art. 215 anc. C. civ.). Le cas se présentera, notamment, si une partie de cet immeuble familial est affecté, par son propriétaire, à la profession de ce dernier.

10 Par exemple, un immeuble indivis acquis par le réviseur d'entreprises et son conjoint, dans lequel le réviseur exercera, au sein de la société, son activité professionnelle.

## B. Dans le régime de séparation avec clause de participation aux acquêts

**5.** Les actions de la société professionnelle sont, aussi, dans ce régime, *personnelles* et font partie de son patrimoine personnel. Les époux restent propriétaires de leurs actifs, seule la plus-value de ceux-ci faisant l'objet, à la dissolution du régime, d'un partage entre ces époux.

**5.1.** Ces actions peuvent dépendre soit du patrimoine *originnaire* de l'époux souscripteur, lorsqu'il les a acquises avant son mariage, ou la prise d'effet du régime de participation aux acquêts (art. 2.3.66, § 1<sup>er</sup> C. civ.), soit du patrimoine *final* de cet époux si l'acquisition ou la souscription des actions est intervenue durant ce régime matrimonial (art. 2.3.68 C. civ.).

**5.2.** Dans tous les cas, la *valeur patrimoniale* des actions de la société professionnelle entre dans la détermination de la valeur du patrimoine de l'époux souscripteur, ou acquéreur, des actions et, partant, aura un impact sur la plus-value des patrimoines des époux qui sera partagée entre eux.

Si les actions dépendent du patrimoine originnaire de l'époux souscripteur, elles sont évaluées, dans ce patrimoine, à la date de prise d'effet du régime (art. 2.3.67, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> C. civ.) et si, à la dissolution du régime, elles existent encore, elles devront être valorisées à la date de cette dissolution : la plus-value éventuelle<sup>11</sup> concourt à former la créance qui sera partagée par moitié entre les conjoints.

**5.3.** La gestion et la disposition des actions de la société professionnelle relèvent du pouvoir exclusif de l'époux qui les a acquises ou souscrites.

<sup>11</sup> Entre la valeur initiale (par exemple 200) et la valeur finale (par exemple, 320). La plus-value de 120 entre dans la comptabilisation des plus-values du patrimoine de chacun des époux, pour, et après compensation de ces plus-values, dégager la plus-value finale qui doit être partagée entre les conjoints.

## C. Dans le régime de séparation des biens avec masse communautaire adjointe

**6.** Parfois, est adjoint au régime de la séparation de biens, une masse de biens qui forment un patrimoine d'affectation communautaire. Cette masse doit être décrite, quant à sa composition, dans la convention matrimoniale et elle est accessoire, car le régime dominant reste celui de la séparation des biens.

Deux situations sont possibles, selon la rédaction de la convention matrimoniale.

Soit, les actions de la société professionnelle sont rattachées au régime principal de la séparation de biens : toutes les règles de celui-ci s'appliquent à ces actions<sup>12</sup>.

Soit, les actions de la société professionnelle sont rattachées à la masse communautaire de biens : les règles d'un régime de ou en communauté seront, en principe, appliquées<sup>13</sup>.

### Le statut des actions dans le régime de la communauté légale ou un régime de ou en communauté conventionnelle

**7. La diversité des situations.** – Dans un régime de communauté, ou à base communautaire dominante, la qualification juridique des actions de la société professionnelle, par exemple un cabinet de réviseurs, dépend, en premier lieu, de la qualification juridique des *biens apportés* à la société ou *des fonds ayant financé* la souscription ou l'acquisition des actions nominatives ou dématérialisées.

**7.1.** En effet, dans un tel régime, coexistent trois patrimoines : le patrimoine commun – composé des biens acquis, à titre onéreux, pendant le régime – et le patrimoine propre de chaque époux, – composés des biens qu'il possédait avant le mariage, et ceux acquis par lui à titre gratuit (par donation, par testament ou par succession) –.

<sup>12</sup> *Supra*, n° 4.

<sup>13</sup> Sur celles-ci, *infra*, n° 8.

Or, le patrimoine commun est, en règle, le propriétaire de tous les biens qui se créent pendant le régime matrimonial (art. 2.3.22, § 3 C. civ.) parce que la loi présume que des actifs appartenant au patrimoine commun ont dû être utilisés pour faire des apports à la société patrimoniale ou payer le financement de l'acquisition de ces actions, sauf si c'est d'un autre patrimoine que sont issus les biens apportés ou les fonds ayant permis l'acquisition des actions.

L'origine de ces biens ou fonds est donc capitale pour la qualification des actions ainsi acquises. Il faut donc faire une distinction :

a. Si les actifs utilisés pour l'apport à la société, ou l'acquisition des actions, dépendent du patrimoine propre, ou personnel, de l'époux qui exerce la profession, les actions souscrites sont exclusivement propres ou personnelles. Leur statut est identique à celui des actions acquises ou créés durant un régime de séparation de biens<sup>14</sup>.

b. Si, au contraire, les actifs utilisés dépendent du patrimoine commun, soit totalement, soit majoritairement, les actions obéissent au statut, complexe, qui sera décrit ci-après<sup>15</sup>.

**7.2.** De manière générale, l'époux – par exemple, le réviseur d'entreprises – qui exerce une profession (ou l'entreprendra, une fois marié) peut poser tous les actes de gestion qui sont *justifiés pour cet exercice* (art. 2.3.31, al. 1 C. civ.).

Il peut donc, pour réaliser un apport à la société professionnelle, prélever, *dans le patrimoine commun*, les fonds ou les biens qu'il affectera à la profession, *sauf* dans deux cas :

- Lorsque le bien est le logement principal de la famille et les meubles le meublant<sup>16</sup> ;

- Lorsque les biens professionnels sont affectés à une profession que les époux exercent ensemble (art. 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup> et 2.3.31, al. 2 C. civ.) ; dans ce cas, l'apport de ces biens suppose le concours ou le consentement des deux époux.

### **8. La dualité temporelle de statuts juridiques.**

– Lorsque les actions ont été financées totalement ou majoritairement par des actifs du patrimoine commun, une distinction doit être opérée.

a. Du mois d'avril 1987 à celui d'août 2018, ce statut était fixé par l'ancien article 1401.5 de l'ancien Code civil qui ne concernait d'ailleurs *pas* spécifiquement le statut des actions d'une société professionnelle<sup>17</sup>.

b. Depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2018, les parts et actions créées ou souscrites, ou acquises, au moyen d'actifs ou de fonds majoritairement communs sont soumises à l'ancien article 1401, § 1<sup>er</sup>, 5, devenu, en 2022, l'article 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du Code civil, qui vise *expressément* le cas de la société professionnelle.

Ces deux statuts se *succèdent* dans le temps, de sorte que, au sein du même patrimoine commun, peuvent se trouver des parts et actions n'obéissant pas à la même qualification juridique, car celle issue de la réforme des régimes matrimoniaux en 2018 n'a pas d'effet rétroactif et ne peut donc pas remettre en cause, ou changer, ou détruire la qualification des actions souscrites ou acquises avant le 1<sup>er</sup> septembre 2018.

#### *1<sup>o</sup> Le statut des actions nominatives avant le 1<sup>er</sup> septembre 2018*

Ce statut ne sera pas examiné, dans le détail, car il a lui-même évolué au fil du temps, sous les avancées de la doctrine et la jurisprudence<sup>18</sup>.

<sup>14</sup> *Supra*, n° 4.

<sup>15</sup> *Infra*, n° 9 et 10.

<sup>16</sup> A l'exception notable du logement principal familial et des meubles le meublant : *supra*, n° 4 et référence infrapaginale.

<sup>17</sup> La loi du 1<sup>er</sup> avril 1987 a modifié le régime de droit commun issu de la loi du 14 juillet 1976 qui instaurait la première grande réforme des régimes matrimoniaux depuis le Code napoléon appliqué en Belgique.

<sup>18</sup> Pour une description de ce statut ancien, notamment Y.-H. LELEU, *Droit patrimonial des couples*, 2<sup>ème</sup> éd., Larcier, 2021,

Il a pu être défini, avec plus de certitude, à la suite de l'arrêt de la Cour de cassation du 20 février 2015<sup>19</sup>.

Il en résulte que, lorsque les parts ou les actions nominatives ont été souscrites ou acquises avant le 1<sup>er</sup> septembre 2018 au moyen d'actifs communs (ou majoritairement communs) :

- il faut faire la distinction entre le droit de propriété (« le titre ») qui appartient à l'époux au nom duquel les actions ont été immatriculées et la valeur patrimoniale de ces actions (« la finance ») qui appartient au patrimoine commun qui les a financées<sup>20</sup> ;

- cette valeur commune est arrêtée au moment du partage définitif du patrimoine commun<sup>21</sup> ;

- l'époux propriétaire du « titre » peut gérer seul les actions mais doit le faire dans l'intérêt du patrimoine commun, de sorte qu'un conflit peut apparaître si cette gestion s'est faite au détriment de ce patrimoine commun<sup>22</sup> ;

2° *Le statut des actions nominatives à dater du 1<sup>er</sup> septembre 2018*

**9. La réforme du 22 juillet 2018.** – Le législateur a intégré la plupart des enseignements tirés de l'arrêt de la Cour de cassation du 20 février 2015, dans l'article 1401, § 1<sup>er</sup>, point 5 du Code civil, issu de cette réforme en 2018.

Cette disposition, qui est *applicable aux actions souscrites depuis le 1<sup>er</sup> septembre*

n° 99. Ph. DE PAGE et I. DE STEFANI, *Traité de droit civil belge*, t. IX, *Les régimes matrimoniaux*, vol. 1, Bruylant, 2019, n° 208 à 214.

19 *Pas.*, 2015, p. 489 ; la décision est commentée par le soussigné, in *Rev. trim. dr. Fam.*, 2016, pp. 239 et s. Voyez aussi les commentaires de J. DU MONGH, *T. Fam.*, 2015, p. 234 et s. et de L. WEYTS, *T. Not.*, 2016, p. 7 et s.

20 L'immatriculation des actions au nom d'un époux ne crée que le droit à la propriété des actions à l'égard du conjoint ou des tiers, mais la valeur patrimoniale de ces actions appartient au patrimoine commun et elle sera partagée par moitié lors de la dissolution du régime de communauté.

21 Par suite d'un décès ou un divorce.

22 Le conflit existera, souvent, en cas de divorce, lorsque les procédures du divorce et de la liquidation du régime de communauté s'étendent dans le temps et que l'époux, gérant la société, peut être tenté de déprécier la valeur de celle-ci pour diminuer la part de l'ex-conjoint dans l'actif commun à partager.

2018, a, ensuite, été reprise, intégralement, par la loi du 19 janvier 2022, ayant pour objet la recodification du livre 2.3 du Code civil dans les articles 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 5° et 2.3. 22, § 1<sup>er</sup>, 5° du Code civil.

Pour la première fois, le statut des actions de la société professionnelle fait d'objet d'une disposition *spécifique* dans le régime de la communauté légale.

### **10. L'exercice de la profession en société et le droit propre quant aux parts et actions nominatives ou dématérialisées.** – Selon

l'article 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, §, 5° du Code civil sont *propres* :

*Les droits résultant de la qualité d'associé liés à des parts ou actions de société acquises avec des fonds communs et qui ont été inscrites au nom d'un des époux, en ce compris le droit d'agir en tant que propriétaire de ces parts ou actions, pour autant qu'il s'agisse soit d'une société qui est soumise à des règles légales ou statutaires, ou à des conventions entre actionnaires, qui restreignent la cession des parts ou actions, soit d'une société au sein de laquelle seul cet époux exerce son activité professionnelle en tant que gérant ou administrateur.*

Cette disposition doit être lue, en parallèle, avec l'article 2.3.22, § 1<sup>er</sup>, 5° du Code civil qui prévoit que :

§ 1<sup>er</sup>. *Sont communs* :

5° *La valeur patrimoniale des parts ou actions de société visées à l'article 2.3, § 1<sup>er</sup>, 5°.*

Ces deux dispositions combinées consacrent la théorie de la dissociation du « titre » (le droit de propriété) de la « finance » (la valeur patrimoniale). Cette valeur financière est arrêtée à la date de dissolution du régime de communauté (art. 2.3.43, § 3, 1° C. civ.).

Ces nouvelles règles sont, par ces textes, *limitée à certaines catégories de sociétés* créées ou

dont les actions ont été acquises depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2018.

**10.1.** Le *droit* à la *propriété* des actions immatriculées dans le registre des actionnaires ou dans un compte bancaire est *propre* lorsque :

**A.**

- les actions ont été acquises ou souscrites *pendant* le régime de communauté (légale ou conventionnelle) ;

- les actions ont été financées en *majorité*<sup>23</sup> au moyen de fonds ou biens appartenant au patrimoine *commun* ;

- *un* époux est inscrit (dans le registre des actions, ou dans le compte) en tant que souscripteur ou acquéreur de ces actions ; si les actions sont inscrites au nom des deux époux conjointement (immatriculation indivise dans le registre), elles sont communes pour le tout.

Si ces conditions sont réunies, les actions sont propres, mais leur valeur patrimoniale appartient au patrimoine commun<sup>24</sup>.

**B.**

Les actions *doivent, impérativement, avoir été émises par une société* qui est :

- soit une société dite « *fermée* »<sup>25</sup> ;
- soit une *société professionnelle*. Dans ce dernier cas, il faut, *en outre*, que l'époux titulaire des parts ou actions soit le *gérant* ou l'*administrateur dirigeant* de la société

23 Article 2.3.21, al. 3 du Code civil, en matière mobilière : *pars major trahit ad se minorem*. Par exemple si à la souscription, une action vaut 100 € et qu'elle a été financée pour plus de 50 € par le patrimoine commun.

24 Par contre, comme dit ci-avant n° 7.1., les actions sont totalement propres si les avoirs ou les fonds ayant permis leur acquisition proviennent du patrimoine personnel de l'époux souscripteur ou acquéreur.

25 L'article 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 5° la définit par référence aux critères d'une société dans laquelle un *intuitu personae* est créé entre les associés par des dispositions conventionnelles, légales ou statutaires. Voyez notamment, dans le CSA, en matière de SRL, les articles 5:63 à 5:66 (agrément des nouveaux associés) et 5:67 et 5:68 (restrictions à la cessibilité des titres).

professionnelle. Cette condition sera, généralement, présente dans une société de réviseurs d'entreprises.

Cette interprétation stricte de l'article 2.3. 19 du Code civil résulte des travaux préparatoires de la loi<sup>26</sup>.

**10.2.** Dans *toutes les autres* situations, les actions sont des actifs communs, au sens ordinaire du terme, *lorsqu'elles ont été financées par des actifs du patrimoine commun*.

C'est le cas lorsque des époux créent une société patrimoniale pure dans laquelle se trouve logé un actif privé (un immeuble, par exemple, ou une collection d'œuvres d'art), ou souscrivent des actions dans une société où ils n'exercent aucune activité, ou, en tout cas, aucune activité dirigeante<sup>27</sup> (*infra*, n° 12.1).

Les actions émises sont, alors, intégralement communes et figurent dans la masse post-communautaire. Leur valeur au jour le plus proche du partage effectif doit, selon le droit commun<sup>28</sup>, être prise en compte pour attribuer, par moitié, les actions aux deux ex-époux, ou au survivant et aux héritiers de l'époux prédécédé.

**10.3.** Si le financement des actions a été réalisé majoritairement par des actifs du patrimoine *propre*, le patrimoine commun ayant contribué au financement partiel – mais minoritaire – de la création ou de l'acquisition de ces actions

26 Doc.Parl. 54-2848/001, p. 16-18 et 59-60. K. BOONE, *La réforme du droit des régimes matrimoniaux par la loi du 22 juillet 2018 – Commentaire général*, publié par la Fédération Royale du Notariat belge, n° 26 ; K. BOONE, « De hervorming van het huwelijksvergoemensrecht door de wet van 22 juli 2018. Eerste overzicht », in *Patrimonium* (Dir. W. PINTENS et Ch. DECLERCK), die Keure 2018, n° 27, p. 86 ; Aussi, S. LOUIS, « Les sociétés : neutralité sociétale – revenus des associés », in *La réforme du droit des régimes matrimoniaux. Loi du 22 juillet 2018*, Larcier 2018, n° 11, p. 112 et les nuances, n° 12, p. 113 et s. ; L. ROUSSEAU, « Les parts et actions de société, les biens professionnels et la clientèle dans les régimes de communauté », in *Tapas de droit notarial 2018 – Les régimes matrimoniaux*, Larcier 2018, n° 13, p. 45.

27 *Infra*, n° 12.1.

28 Cass., 5 décembre 2013, *Pas.*, 2013, p. 2453, à propos de parts et actions régies par l'ancien article 1401. 5 de l'ancien Code civil.

propres, peut réclamer une indemnisation, sous la forme d'une récompense, à la liquidation du régime. Elle est égale au moment monétaire financé<sup>29</sup>, augmenté par une part dans la plus-value éventuelle des actions lors de la liquidation du régime de communauté (art. 2.3.44, al. 1<sup>er</sup> et 2.3.46 C. civ.)<sup>30</sup>.

### 11. Les actions dont le droit est propre.

– Les textes issus de la réforme de 2018 permettent de considérer comme propres les droits concernant les actions, dans le cas où, ayant été financées par des fonds communs majoritairement, dans les cas suivants :

- Un époux crée une société professionnelle unipersonnelle ;
- Un époux, constitue avec des tiers, une société professionnelle dans laquelle il exerce une fonction dirigeante en qualité de gérant ou d'administrateur ;
- Un époux acquiert des actions d'une société dans laquelle il exerce sa profession en qualité de gérant ou d'administrateur ;
- Un époux a acquis ou souscrit des actions dans une société dans laquelle il exerce une activité professionnelle – hors fonction dirigeante – si les statuts de la société contiennent des dispositions restrictives quant à la cessibilité des actions<sup>31</sup>.

Cet époux « titulaire » du droit de propriété *gère et dispose, seul et exclusivement*, ces actions nominatives.

En cas de cession de celles-ci, le prix de vente appartient au patrimoine commun, bien que perçu exclusivement par l'époux vendeur. Celui-ci peut, toujours seul, réinvestir ce prix dans l'achat de biens professionnels pour poursuivre une activité en personne physique, ou pour

constituer une nouvelle société professionnelle. Ce financement, par le patrimoine commun, ne créera pas d'indemnisation (sous forme de récompense), car ce patrimoine commun est, de droit, le propriétaire de la valeur patrimoniale des biens professionnels ou des actions qui en sont la contrepartie et qui se retrouvent à la dissolution du régime de communauté.

**12. Les débats subsistants.** – Certains cas suscitent, selon certains, un débat.

#### 12.1. Cas d'un époux non-gérant.

*Un époux a constitué – seul ou avec d'autres associés tiers – une société dans laquelle il exerce sa profession. Il n'exerce aucune fonction de gestion dirigeante.*

Les actions appartiennent incontestablement *au patrimoine commun*, car l'intérêt prépondérant qui justifie la qualification de droit propre est lié à la fonction d'administrateur ou de gérant au sein des organes de la société<sup>32</sup>.

Mais ce cas pose la question du pouvoir de gestion sur ces actions. Celui-ci appartient-il à titre exclusif, à cet époux ? Cela semble logique, car les actions souscrites lui permettent d'exercer sa profession dans la société et la maîtrise de cette profession lui appartient (art. 2.3.31 C. civ.).

Cependant, un doute pourrait exister car s'agissant d'actifs communs au sens usuel (titre et finance communs), la gestion de ceux-ci est, en règle, concurrente, appartenant individuellement aux deux époux (art. 2.3.29 C. civ.). Toutefois, doit être privilégié l'article 2.3.31 du Code civil qui octroie à l'époux qui exerce

<sup>29</sup> La dépense effectuée.

<sup>30</sup> Si l'action souscrite vaut 100 et qu'elle a été financée par 80 de fonds propres et 20 de fonds dépendant du patrimoine commun, l'indemnisation du patrimoine commun se calcule, lors de la dissolution du régime, si l'action vaut 140, comme suit : 20 (contribution initiale du patrimoine commun), augmentée de 20 % de la plus-value (20 % de 40), soit globalement, 28.

<sup>31</sup> *Infra*, n° 13.

<sup>32</sup> En ce sens, Y.-H. LELEU et F. DEGUEL, « La réforme des régimes matrimoniaux par la loi du 22 juillet 2018 : présentation et évaluation », in *Chronique notariale* 2018, vol. 68, p. 182, n° 41. Y.-H. LELEU, *Droit patrimonial des couples*, 2<sup>ème</sup> éd., Larcier 2021, n° 103-2, 1. AUSSI, H. CASMAN, « Panorama des évolutions du régime légal », in *La réforme des régimes matrimoniaux en pratique* (coord. M. VAN MOLLE), Anthemis, 2019, p. 37 et 38. R. DEKKERS, H. CASMAN, A.-L. VERBEKE, E. ALOFS, *Relatievermogensrecht*, 2<sup>ème</sup> éd., Intersentia, 2019, n° 115, p. 95.



une profession un monopole de la gestion de sa profession et, indirectement, des actifs affectés à cette profession<sup>33</sup>.

## 12.2. Les deux époux sont actionnaires.

**(1°).** - *Premier cas.* – Madame et Monsieur ont constitué – ou participé à la constitution – d’une société professionnelle. Au moyen d’actifs communs, elle a souscrit 30 actions immatriculées à son nom et lui, 10 actions. Elle est gérante de la société.

a. Toutes les actions (40) sont-elles communes ? On pourrait, *a priori*, le penser, car les deux époux sont ensemble, ou tous deux, titulaires d’actions. Serait, dès lors, sans incidence, le fait que les deux époux exercent, ou non, des fonctions dirigeantes.

Une telle interprétation pourrait se réclamer de la règle structurelle, dans un régime de communauté, selon laquelle tous les actifs créés pendant le régime sont des actifs communs, sauf si une disposition légale spécifique qualifie un bien de propre. Or, l’article 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 5° du Code civil, concernant les actions d’une société professionnelle vise les actions inscrites au nom d’un époux.

Si l’on devait décider que toutes les actions sont communes en vertu de la règle précitée, le partage de ces actions se fera par moitié – art. 2.3.50, § 1<sup>er</sup> C. civ. – : ce partage est-il opposable aux autres associés ? Ou, dira-t-on « simplement » que Madame garde ses 30 actions et son ex-époux ses 10 actions, ce dernier étant, dans les rapports entre époux, compensé « en valeur » sous la forme d’une soule pour la valeur de 10 actions (40 actions à partager par moitié) ?

Si la société ne contient *que* les époux associés, un partage en nature par moitié pourrait être

<sup>33</sup> Ces actifs sont les biens professionnels utilisés pour la profession (art. 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 6° C. civ.) ; on peut considérer qu’indirectement, les actions de la société professionnelle sont, dans ce cas, utiles à cet exercice.

défendu, sous réserve cependant du caractère partageable économiquement<sup>34</sup>, *in casu*, des actions.

Si la société est aussi détenue par d’autres actionnaires, le partage en nature des actions des époux n’est, à notre avis, pas possible : l’inscription au nom d’un époux des actions fait foi de la propriété de celles-ci entre tous les actionnaires.

b. Cependant, dans l’hypothèse envisagée, est, *de plus en plus, défendue* l’application de l’article 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 5° du Code civil pour les 30 actions de Madame qui exerce une fonction dirigeante et qui, de ce fait, a un intérêt prépondérant à conserver le droit de propriété sur « ses » 30 actions. Dans ce cas, seules les 10 actions de Monsieur sont totalement communes<sup>35</sup>, celles de Madame n’étant « communes » que pour leur valeur patrimoniale.

Dans cette analyse, *l’accent est mis sur la fonction dirigeante* exercée par l’époux : seul l’époux l’exerçant doit être protégé et son activité professionnelle au sein de la société bénéficie de la protection, par le biais des actions dont le droit est propre.

S’ils étaient tous deux administrateurs ou gérants – par exemple, deux réviseurs d’entreprises –, les actions sont alors régies pour chaque époux

<sup>34</sup> Si l’un des ex-époux exerçait des fonctions dirigeantes, le partage par moitié de la totalité des actions pourrait léser l’autre ex-époux, soumis aux « diktats » de l’ex-époux gérant.

<sup>35</sup> Cette analyse est, généralement, défendue : Y.-H. LELEU et F. DEGUEL, « La réforme des régimes matrimoniaux par la loi du 22 juillet 2018 : présentation et évaluation », in *Chronique notariale* 2018, vol. 68, n° 41, p. 183. Aussi, S. LOUIS, « Les sociétés : neutralité sociétale – revenus des associés », in *La réforme du droit des régimes matrimoniaux. Loi du 22 juillet 2018* (coord. Y.-H. LELEU), Larcier, 2018, pp. 113-115. Ph. DE PAGE et I. DE STEFANI, *La réforme des régimes matrimoniaux et de diverses dispositions successorales. Commentaire pratique de la loi du 22 juillet 2018*, Anthemis, 2018, n° 43, B, p. 54. J.-L. RENÇON, « Les modifications apportées au régime légal », in *La réforme des régimes matrimoniaux et des droits successoraux du conjoint et du cohabitant légal. Ce que la loi du 22 juillet 2018 règle et ce qu’elle ne règle pas*, (dir. J.-L. RENÇON et F. TAINMONT), Larcier, 2019, n° 46, p. 37.

par l'article 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du Code civil<sup>36</sup> : propres quant au droit, commune pour leur valeur patrimoniale.

c. La qualification d'un actif (propre ou commun) est arrêtée lors de la création de cet actif<sup>37</sup>.

Cette règle doit être appliquée de manière rigoureuse, dans le cas où les actions sont communes car l'époux les a souscrites alors qu'il exerçait sa profession au sein d'une société, par exemple, en qualité d'employé, et qu'il ne devient, que *par la suite*, un administrateur de cette société<sup>38</sup>.

**(2<sup>o</sup>).** - *Deuxième cas.* – Les époux ont constitué une société professionnelle dans laquelle le mari exerce une fonction de gérance et son épouse une fonction employée.

Les actions sont, ou seraient-elles, communes, car les *deux* époux sont *associés* et *exercent* une profession dans la société ? L'intérêt prépondérant liée aux fonctions de gestion de la société serait-il moins décisif car les *deux* époux exercent *une fonction professionnelle* dans la société ? C'est peu probable<sup>39</sup>.

La solution serait, sans doute, défendable si les deux époux exercent une profession

identique (deux notaires, deux architectes, deux réviseurs d'entreprises, etc.). Mais, dans le cas analysé, on peut s'interroger car la profession de l'un – le mari – paraît plus caractéristique et influence plus l'activité déployée dans la société professionnelle, et finalement, le sort économique de cette dernière.

Elle justifie, à notre avis, la protection, pour les actions du mari, du régime spécifique de l'article 2.3 § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du Code civil.

**12.3.** On arrive au constat que *cette solution doit être généralisée* et être appliquée aux actions immatriculées *individuellement* par chaque époux lorsqu'ils sont tous deux actionnaires et exercent tous eux une fonction de gérance dans la société professionnelle. La volonté du législateur paraît avoir mis l'accent sur la protection de l'activité professionnelle de chaque époux qui exerce, au sein de la société, une fonction d'administrateur ou de gérant.

### **13. L'incidence des restrictions statutaires.**

– L'article 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du Code civil dit propre le droit relatif aux actions d'une société « *soumise à des règles légales ou statutaires, ou à des conventions entre actionnaires, qui restreignent la cession des parts ou actions* ».

Dans ce cas, les actions souscrites ou acquises, alors que ces restrictions sont en vigueur, sont *propres*, leur valeur patrimoniale étant commune si elles ont été financées majoritairement par le patrimoine commun et, ce, indépendamment de la question de savoir si la société est de nature professionnelle ou si un époux exerce des fonctions dirigeantes au sein de celle-ci.

Cette qualification de propre s'attache, certainement, aux actions immatriculées au nom d'un époux.

**13.1.** En est-il de même si les *deux* époux – par exemple, réviseurs d'entreprises – ont souscrit individuellement des actions dans cette société dite « fermée » ?

36 Solution préconisée par les auteurs précités et reprise, à son tour, par L. ROUSSEAU, « Les parts et actions de société, les biens professionnels et la clientèle dans les régimes de communauté », in *Tapas de droit notarial 2018 – Les régimes matrimoniaux*, Larcier 2018, n° 19, p. 48. Aussi, H. CASMAN, « Panorama des évolutions du régime légal », in *La réforme des régimes matrimoniaux en pratique* (coord. M. VAN MOLLE), Anthemis, 2019, p. 37 et 38. Aussi, S. LOUIS, « Les sociétés : neutralité sociétale – revenus des associés », in *La réforme du droit des régimes matrimoniaux. Loi du 22 juillet 2018* (coord. Y.-H. LELEU), Larcier, 2018, pp. 115.

37 Cass., 20 février 2015, précité.

38 J.-L. RENCHON, « Les modifications apportées au régime légal », in *La réforme des régimes matrimoniaux et des droits successoraux du conjoint et du cohabitant légal. Ce que la loi du 22 juillet 2018 règle et ce qu'elle ne règle pas*, (dir. J.-L. RENCHON et F. TAINMONT), Larcier, 2019, n° 47, pp. 38-39.

39 Lors des travaux préparatoires de la loi, il a été déclaré que les actions ne sont communes que si elles sont immatriculées au nom des deux époux conjointement : immatriculation indivise des actions au nom des deux époux dans le registre : *Doc.Parl.* 54-2848/001, p. 59-60.

On pourrait soutenir que, entre ces époux, le caractère communautaire des actions doit l'emporter puisque l'article 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du Code civil ne vise expressément que les actions « inscrites au nom d'un des époux ».

La présomption de bien commun doit-elle l'emporter (art. 2.3.22, § 3 C. civ.) ? Ou, peut-on interpréter le texte dérogatoire à celle-ci comme signifiant que l'inscription au nom « d'un des époux » vise aussi le cas de l'inscription « au nom de chaque époux individuellement » ?

La tendance est de considérer que *chaque* époux doit, dans ce cas, être protégé, individuellement<sup>40</sup>.

**13.2** Si les clauses statutaires sont *postérieures* à la souscription ou l'acquisition des actions, celles-ci demeurent communes pour le tout, puisque leur qualification doit être arrêtée au jour de cette souscription ou acquisition<sup>41</sup>.

Et, à l'inverse, si les clauses restrictives existaient lors de la souscription ou de l'acquisition des actions, et qu'elles sont supprimées ultérieurement, les actions demeurent – du moins, selon l'opinion relatée ci-dessus – propres quant au titre.

**13.3** Dans les statuts d'une société professionnelle, ces clauses figureront souvent si l'objet de la société est une activité libérale, telle celle d'un réviseur d'entreprises.

### Les particularités d'une société de révision

**14.** La loi du 17 août 2018 relative au statut de réviseur prévoit que le cabinet de révision est une personne morale, sans en définir le type. Depuis la réforme portée par le CSA, la forme

sociétaire sera, le plus souvent, la SRL, en raison de sa souplesse juridique.

**14.1.** L'article 6, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> dispose que la personne morale ou l'entité doit réserver *la majorité des droits de vote* aux réviseurs ou au cabinet d'audit. Il est donc possible que des actions soient détenues par un époux qui n'a pas la qualité de réviseur.

Par ailleurs, l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> exige que *la majorité dans l'organe d'administration* doive être réservée à des réviseurs d'entreprises<sup>42</sup>.

**14.2.** Ces particularités en font, à notre avis, une société professionnelle « fermée », au sens défini ci-dessus (*supra*, n° 10.1.B et 13). Il n'est cependant pas fait allusion à une restriction statutaire ou légale affectant directement la cessibilité de toutes les actions émises par la société de révision. Cela résulte cependant, à notre avis, indirectement, de l'obligation de maintenir une majorité des droits de vote en faveur des actionnaires ayant la qualité de réviseur.

**15.** Il en résulte que les actions émises par la société de révision, souscrites ou acquises<sup>43</sup>, sont *propres* ou personnelles quant à la propriété (le titre juridique), à la gestion (exercice des droits politiques) et à la disposition.

Leur valeur patrimoniale peut, dans certains cas, appartenir au patrimoine commun. Ce sera le cas lorsque :

- le réviseur a souscrit des actions dans une société de révision au sein de laquelle il exerce une fonction de gérance, si le financement de ces actions provient d'actifs du patrimoine commun ;
- le réviseur et son épouse ont souscrit des actions dans une société de révision au sein

40 H. CASMAN, « Panorama des évolutions du régime légal », in *La réforme des régimes matrimoniaux en pratique* (coord. M. VAN MOLLE), Anthémis, 2019, pp. 39-40. S. LOUIS, « Les sociétés : neutralité sociétale – revenus des associés », in *La réforme du droit des régimes matrimoniaux – Loi du 22 juillet 2018*, Larcier, 2018, p. 113, n° 12. L'éminente auteure cite néanmoins des doctrines opposées qu'elle critique toutefois.

41 *Supra*, n° 8.

42 Je remercie Madame Annik BOSSAERT, réviseur associée chez BMS & C° pour les informations utiles qu'elle m'a communiquées, à ce sujet.

43 Au moyen d'actifs communs, soit totalement, soit majoritairement communs.

de laquelle ils exercent tous deux une fonction dirigeante, si le financement de ces actions provient d'actifs du patrimoine commun ;  
- les statuts de la société de révision contiennent des clauses restrictives quant à la cessibilité des actions.

Dans les autres cas, les actions souscrites appartiennent, pour le tout au patrimoine commun, si le financement de ces actions provient d'actifs du patrimoine commun, notamment lorsque :

- le réviseur, souscripteur, exerce sa profession de réviseur dans la société, sans avoir de fonction dirigeante ;
- le conjoint de ce réviseur<sup>44</sup> a souscrit des actions, sans exercer une fonction de réviseur : les actions de ce conjoint appartiennent au patrimoine commun.

## Conclusions

**16. Prudences et suggestions.** – Les réformes récentes ont, incontestablement, contribué à clarifier le statut des actions nominatives d'une société professionnelle, dans les régimes matrimoniaux.

**16.1.** Le choix d'une convention matrimoniale de *séparation des biens* assure une sécurité absolue à l'époux souscripteur ou acquéreur d'actions nominatives ou dématérialisées quant à la propriété de ces actions, leur gestion et leur disposition.

Le même degré de sécurité juridique est atteint lorsque, *dans un régime de communauté*, les actions sont souscrites ou acquises avec des biens professionnels<sup>45</sup> ou des fonds *dépendant*<sup>46</sup> du patrimoine propre de l'époux souscripteur ou acquéreur.

44 Qui a, aussi, souscrit des actions mais exerce, de plus, une fonction dirigeante lui conférant un droit de propriété quant aux actions, leur valeur patrimoniales étant communes.

45 Que l'époux avait constitués avant son mariage, par exemple.

46 Totalemment ou majoritairement.

**16.2.** Plus délicat est la mise en place d'une sécurité juridique similaire, lorsque les actions nominatives ou dématérialisées ont été souscrites ou acquises pendant le *régime de communauté* au moyen d'actifs dépendant<sup>47</sup> du patrimoine commun.

Dans ce cas, la propriété, la gestion et la disposition de ces actions appartiennent à l'époux souscripteur ou acquéreur s'il exerce, concomitamment, une fonction dirigeante dans la société professionnelle.

Cependant, la valeur patrimoniale de ces actions appartient au patrimoine commun et sera partagée par moitié lors du partage des actifs le composant.

**16.3.** Pour éviter, dans ce dernier cas, cette dissociation entre le « titre » et la « finance »<sup>48</sup>, il faut, dans ce cas, prévoir, dans la convention matrimoniale<sup>49</sup> elle-même une clause conférant aux actions de la société professionnelle un statut de bien « propre », pour le tout<sup>50</sup>.

La clause doit alors, idéalement, organiser aussi, le quantum de l'indemnisation du patrimoine commun qui a financé, en tout ou partie, la souscription ou l'acquisition de ces actions propres<sup>51</sup>.

47 Totalemment ou majoritairement.

48 Tout en maintenant le régime de communauté pour les autres biens acquis pendant le mariage, ce qui a du sens en raison des avantages divers d'un régime de communauté, par rapport à un régime de séparation des biens.

49 Ou dans l'acte le modifiant, avant la création de la société professionnelle, ou la souscription des actions.

50 Clause licite, constituant une dérogation à l'article 2.3.19, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>e</sup> du Code civil : sur de telles clauses, notamment, Ph. De PAGE, « La réforme du régime de la communauté ; cas pratiques ; suggestion de clauses correctrices », *Rev. not. belge*, 2019, spécialement les clauses, p. 85-86.

51 Cette indemnisation est acquise au patrimoine commun, à la dissolution du régime matrimonial, et son quantum est égal, au minimum, au montant de la souscription ou de l'acquisition ; ce montant peut être majoré d'une somme égale à la plus-value que les actions ont enregistrées au jour de cette dissolution (art. 2.3.44 et 2.3.46 C. civ.).

### Samenvatting

De rechtstoestand van de aandelen van een professionele vennootschap, zoals die van een bedrijfsrevisorenkantoor, in de betrekkingen tussen echtgenoten en ten aanzien van derden, hangt af van het door deze echtgenoten gekozen *huwelijksvermogensstelsel*. Een onderzoek naar de *eigendomsstatus* van aandelen in de meest voorkomende soorten huwelijksvermogensstelsels wordt beschreven en geanalyseerd, en in dit verband worden voorkeuren voorgesteld.

In de praktijk wordt vaak geopteerd voor twee stelsels.

In een stelsel van scheiding van goederen zijn de aandelen persoonlijk en worden ze uitsluitend beheerd door de echtgenoot op wiens naam ze zijn geregistreerd. De echtgenoot heeft vrijwel alle bevoegdheden om inbrengen te doen in de professionele vennootschap. Dit is in alle opzichten het beste stelsel voor het statuut van de aandelen van de professionele vennootschap.

In het gemeenschapsstelsel, dat ongetwijfeld bepaalde voordelen biedt bij de verdeling van het door de echtgenoten gevormd gemeenschappelijk vermogen wanneer de financiële middelen tussen de echtgenoten ongelijk zijn, is de kwalificatie van de aandelen van een professionele vennootschap ingewikkelder. Het statuut van deze aandelen, wanneer ze tijdens het stelsel werden gefinancierd *door activa van het gemeenschappelijk vermogen* en hierop werd ingeschreven door *één* echtgenoot, is vastgelegd in de wet van 22 juli 2018. In dit geval behoort *het eigendomsrecht* van de aandelen uitsluitend toe aan de inschrijvende echtgenoot *indien deze* in de vennootschap een functie als *zaakvoerder* of *bestuurder* uitoefent. De vermogenswaarde van de aandelen waarop een echtgenoot

### Summary

The legal status of the shares of a professional company, such as an audit firm, in relations between spouses and with regard to third parties, depends on the *matrimonial property regime* chosen by the spouses. An examination of the *ownership* status of shares in the main types of matrimonial property regimes is described and analysed, and preferences are suggested in this regard.

In practice, two regimes are often chosen.

Under a separate property regime, the shares are personal and managed exclusively by the spouse in whose name they are registered. The spouse has virtually all the powers to make contributions to the professional company. This is the best regime, from all points of view, for the status of the professional company's shares.

Under the joint property regime, which undoubtedly offers certain advantages in the division of the joint estate constituted by the spouses when the financial resources are unequal between the spouses, the qualification of the shares of a professional company is more complex. The Belgian Law of 22 July 2018 established the status of such shares, when they were financed, during the regime, *by assets of the common property*, and subscribed by *one* spouse. In this case, *the right of ownership* of the shares belongs exclusively to the subscribing spouse *if he or she* holds a position as *manager* or *director* in the company. However, the asset value of the shares subscribed by a spouse belongs to the joint estate. Some situations raise questions regarding the application of these conditions: when two spouses have

heeft ingeschreven, behoort daarentegen wel tot het gemeenschappelijk vermogen. Bepaalde situaties doen vragen rijzen met betrekking tot de toepassing van deze voorwaarden: wanneer *beide* echtgenoten hebben ingeschreven op aandelen van een professionele vennootschap, behoren de aandelen dan tot het gemeenschappelijk vermogen of zijn ze eigendom van elke echtgenoot?

Bovendien, indien de statuten van de professionele vennootschap *clausules* bevatten *die de overdraagbaarheid van de aandelen beperken*, verdwijnt het probleem van de kwalificatie van de aandelen: het eigendomsrecht komt in alle gevallen toe aan de inschrijver, zelfs als hij geen functie als zaakvoerder of bestuurder uitoefent.

In de *revisorenvennootschap* is in het algemeen aan al deze voorwaarden voldaan om te kunnen zeggen dat de aandelen waarop één van de of beide echtgenoten hebben ingeschreven, eigen zijn, waarbij enkel de vermogenswaarde ervan gemeenschappelijk kan zijn.

subscribed shares in a professional company, do the shares belong to the joint estate or are they the property of each spouse?

Moreover, if the articles of association of the professional company contain *clauses restricting their transferability*, the difficulties of qualifying the shares fade away: the right of ownership vests in the subscriber, in all cases, even if he or she does not exercise a management or director function.

In the *audit company*, all these conditions are, in general, met to say that the shares subscribed by one or both spouses are own shares, only their asset value can be common.

## CHRONIQUE / KRONIEK

### REVUE DES AVIS DE LA CNC ET DES DÉCISIONS INDIVIDUELLES RELEVANT DU DROIT COMPTABLE DU COLLÈGE DE LA CNC – 2022<sup>1</sup>

### OVERZICHT VAN DE ADVIEZEN VAN DE CBN EN VAN DE INDIVIDUELE BESLISSINGEN INZAKE BOEKHOUDRECHT VAN HET COLLEGE VAN DE CBN – 2022<sup>1</sup>

#### PHILIPPE LONGERSTAEY

*Maître de conférences honoraire Solvay Brussels School – Economics & Management, Réviseur d'entreprises honoraire, CPA, CFA, CAIA*

*Ere-lector Solvay Brussels School – Economics & Management, Ere-bedrijfsrevisor, CPA, CFA, CAIA*



#### Introduction

Les avis de la Commission des normes comptables constituent une des principales composantes de la doctrine comptable en Belgique, tant par le nombre d'avis publiés depuis la création de la Commission en 1975 – le volume de la production doctrinale de la Commission est considérablement supérieur à celui que l'on retrouve dans d'autres juridictions – que par l'étendue des sujets traités. En effet, et il s'agit ici d'une question controversée, de nombreux avis traitent de sujets ne relevant

1 L'auteur est reconnaissant au professeur Pierre-Armand MICHEL et à son collègue Raymond GHYSELS, expert-comptable & conseil fiscal honoraire, d'avoir revu le projet de cet article, l'auteur assumant l'entière responsabilité de toute erreur qui pourrait subsister dans le texte.

#### Inleiding

De adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen vormen één van de belangrijkste componenten van de boekhouddoctrine in België, zowel wat betreft het aantal adviezen dat sinds de oprichting van de Commissie in 1975 is gepubliceerd – de Commissie produceert een aanzienlijk hoger volume rechtsleer dan in andere rechtsgebieden – als wat betreft de reikwijdte van de behandelde onderwerpen. Inderdaad, en dit is een controversiële kwestie, veel adviezen

1 De auteur is professor Pierre-Armand MICHEL en zijn collega Raymond GHYSELS, ere-accountant en -belastingadviseur, erkentelijk voor het nakijken van het ontwerp van dit artikel, en neemt de volledige verantwoordelijkheid op zich voor fouten die eventueel in de tekst zouden blijven staan.

UNE CARACTÉRISTIQUE MAJEURE DES AVIS DE LA COMMISSION EST LE SOUCI DIDACTIQUE QUI PRÉSIDE À LEUR RÉDACTION. ILS CONTIENNENT POUR LA PLUPART DE NOMBREUX EXEMPLES CHIFFRÉS, ÉCRITURES COMPTABLES ET TABLEAUX RÉCAPITULATIFS.

pas à proprement parler de la comptabilité financière, mais plutôt de matières ressortissant à d'autres aspects du droit des sociétés. Plusieurs avis publiés en 2022 n'échappent pas à ce travers, qualifié du moins comme tel par certains auteurs, d'autres saluant au contraire l'apport de la Commission dans le traitement de questions ayant un rapport à tout le moins indirect à la comptabilité financière.

Une caractéristique majeure des avis de la Commission est le souci didactique qui préside à leur rédaction. Ils contiennent pour la plupart de nombreux exemples chiffrés, écritures comptables et tableaux récapitulatifs. A ce titre, ils apportent une contribution majeure à la formation permanente des préparateurs, utilisateurs et contrôleurs des comptes annuels et des comptes consolidés.

La Commission s'efforce d'obtenir le consensus de tous ses membres. Il s'agit bien sûr d'un objectif louable, mais la recherche du consensus peut provoquer ce que les Anglo-saxons appellent le phénomène de « *group think* », la pensée de groupe. Or, dans tous les domaines, il est toujours intéressant d'écouter les voix dissidentes. Il est dès lors heureux que l'arrêté

EEN SIGNIFICANT KENMERK VAN DE ADVIEZEN VAN DE COMMISSIE IS DE DIDACTISCHE BEKOMMERNIS BIJ HET OPSTELLEN ERVAN. DE MEESTE BEVATTEN TAL VAN CIJFERVOORBEELDEN, BOEKINGEN EN SAMENVATTENDE TABELLEN.

behandelen aangelegenheden die strikt genomen niet ressorteren onder financieel boekhouden, maar veeleer betrekking hebben op andere aspecten van het vennootschapsrecht. Verschillende in 2022 gepubliceerde adviezen ontkomen niet aan deze tekortkoming, althans als zodanig gekwalificeerd door bepaalde auteurs, terwijl anderen juist de inbreng van de Commissie verwelkomen bij de behandeling van kwesties die op zijn minst onrechtstreeks verband houden met financieel boekhouden.

Een significant kenmerk van de adviezen van de Commissie is de didactische bekommernis bij het opstellen ervan. De meeste bevatten tal van cijfervoorbeelden, boekingen en samenvattende tabellen. Ze leveren hierbij een belangrijke bijdrage aan de permanente vorming van de opstellers, gebruikers en controleurs van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening.

De Commissie streeft ernaar de consensus van al haar leden te verkrijgen. Dit is natuurlijk een lovenswaardige doelstelling, maar het streven naar consensus kan leiden tot wat de Angelsaksen het fenomeen "*group think*" (groepsdenken) noemen. Op alle gebieden is het echter altijd interessant om naar afwijkende stemmen te luisteren. Het is dan ook een goede



royal du 21 octobre 1975 portant création de la Commission des normes comptables (version coordonnée du 23 mai 2018) prévoit en son article 7/1, 3<sup>ème</sup> alinéa, à l'instar des règles en vigueur dans d'autres organes de normalisation comptable, que les conclusions minoritaires soient reprises dans le texte des avis. En 2022, cette faculté a été utilisée à trois reprises par deux membres de la Commission, et, comme on lira plus bas, à notre avis, les conclusions minoritaires méritent toute l'attention des lecteurs.

Cet article passe en revue les 16 avis rendus par la Commission en 2022. Pour quelques-uns d'entre eux, nous émettons des doutes sur le bien-fondé de certaines conclusions ou remarques qui y figurent. Ceux-ci ne constituent nullement une critique de l'institution et encore moins des personnes ayant participé à la rédaction des avis et des membres de la Commission. L'auteur sait qu'en matière de rédaction de textes, la critique est facile, la production l'est moins.

Le Collège n'a rendu qu'une seule décision individuelle en 2022, contre sept en 2021, cinq en 2020 et une en 2019. La raison ne tient pas à l'absence de questions susceptibles d'être posées au Collège, mais tout simplement au fait que, à la suite d'un arrêt du Conseil d'Etat, l'arrêté royal de nomination de trois membres du Collège a été annulé, et qu'à ce jour, le ministre de l'Economie n'a pas encore arrêté la nomination de trois membres par arrêté royal.

## Avis de la CNC

### **A. Avis CNC 2022/01 – Fusions et scissions impliquant des sociétés dont l'actif net est négatif**

Dans cet avis, la Commission signale qu'aux termes de la loi du 29 juin 1993 modifiant, en

zaak dat het koninklijk besluit van 21 oktober 1975 houdende de oprichting van een Commissie voor boekhoudkundige normen (gecoördineerde versie van 23 mei 2018) in zijn artikel 7/1, 3<sup>e</sup> lid, net zoals de regels die van kracht zijn in andere organen voor boekhoudkundige normen, bepaalt dat de minderheidsconclusies worden opgenomen in de tekst van de adviezen. In 2022 hebben twee leden van de Commissie driemaal van deze mogelijkheid gebruik gemaakt, en zoals hieronder zal blijken, verdienen de minderheidsconclusies naar onze mening de volle aandacht van de lezers.

Dit artikel geeft een overzicht van de 16 adviezen die de Commissie in 2022 heeft uitgebracht. Bij een aantal ervan hebben we twijfels over de gegrondheid van bepaalde conclusies of opmerkingen die daarin zijn opgenomen. Deze adviezen vormen geenszins een kritiek op de instelling en nog minder op de personen die hebben deelgenomen aan het opstellen van de adviezen en op de leden van de Commissie. De auteur weet dat als het om het opstellen van teksten gaat, kritiek gemakkelijk is, productie minder.

Het College heeft in 2022 slechts één individuele beslissing genomen, tegenover zeven in 2021, vijf in 2020 en één in 2019. De reden hiervoor is niet het uitblijven van vragen die aan het College zouden kunnen worden gesteld, maar eenvoudigweg het feit dat, naar aanleiding van een arrest van de Raad van State, het koninklijk besluit tot benoeming van drie leden van het College werd vernietigd en dat de minister van Economie tot op heden de benoeming van drie leden nog niet bij koninklijk besluit heeft vastgelegd.

## Adviezen van de CBN

### **A. CBN-advies 2022/01 – Fusies en splitsingen van vennootschappen met een negatief nettoactief**

In dit advies wijst de Commissie erop dat, op grond van de wet van 29 juni 1993 tot

ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, il n'existe aucune interdiction pour les sociétés dont l'actif net comptable serait nul ou négatif de prendre part à une fusion ou à une scission<sup>2</sup>. Elle reconnaît toutefois que la doctrine est partagée à ce sujet<sup>3</sup>.

En effet, comme la Commission l'avait indiqué dans un avis précédent (CNC 2021/10), dans une opération de fusion ou de scission, le nombre d'actions de la société absorbante (bénéficiaire) à émettre (A) est déterminé par l'application de la formule<sup>4</sup> :

Nombre d'actions de la société absorbante  
(bénéficiaire) à émettre (A)

=

Nombre d'actions existantes de la société  
absorbée (scindée) (B)

x

Valeur d'échange par action de la société  
absorbée (scindée) (C)

---

Valeur d'échange par action de la société  
absorbante (bénéficiaire) (D)

$$\text{Soit } A = B \times (C : D)$$

Si la valeur d'échange par action de la société absorbée (scindée) est nulle, le nombre d'actions de la société absorbante (bénéficiaire) à émettre est nul.

En effet, si  $C = 0$ ,  $A = B \times (0 : D)$ , et  $A = 0$

<sup>2</sup> Voir aussi : Fusions et scissions de sociétés dont l'actif net serait dit négatif. Raymond GHYSELS, *RGFCP* 2022/06, p. 2 à 13, spécialement p. 4 à 6.

<sup>3</sup> Avis CNC 2022/01, paragraphe 4.

<sup>4</sup> *Ibidem*, paragraphe 6.

wijziging, wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935, er geen enkele bepaling bestaat die vennootschappen met een boekhoudkundig nihil of negatief nettoactief verbiedt om deel te nemen aan een fusie of splitsing<sup>2</sup>. Zij erkent evenwel dat de rechtsleer hierover verdeeld is<sup>3</sup>.

Zoals de Commissie in een eerder advies (CBN 2021/10) had aangegeven, wordt bij een fusie of splitsing immers het aantal uit te geven aandelen van de overnemende (verkrijgende) vennootschap (A) bepaald door de volgende formule toe te passen<sup>4</sup>:

Aantal uit te geven aandelen van de  
overnemende (verkrijgende) vennootschap (A)

=

Aantal bestaande aandelen van de  
overgenomen (gesplitste) vennootschap (B)

x

Ruilwaarde per aandeel van de overgenomen  
(gesplitste) vennootschap (C)

---

Ruilwaarde per aandeel van de overnemende  
(verkrijgende) vennootschap (D)

$$\text{Hetzij } A = B \times (C : D)$$

Indien de ruilwaarde per aandeel van de overgenomen (gesplitste) vennootschap gelijk is aan nul, is het aantal uit te geven aandelen van de overnemende (verkrijgende) vennootschap eveneens gelijk aan nul.

Immers, als  $C = 0$ ,  $A = B \times (0 : D)$ , en  $A = 0$

<sup>2</sup> Zie ook: Fusies en splitsingen van vennootschappen met een zogenaamd negatief nettoactief. Raymond GHYSELS, *RGFCP* 2022/06, p. 2 tot 13, in het bijzonder p. 4 tot 6.

<sup>3</sup> CBN-advies 2022/01, paragraaf 4.

<sup>4</sup> *Ibidem*, paragraaf 6.

Si la valeur d'échange par action de la société absorbante (bénéficiaire) est nulle, il est impossible de déterminer le nombre d'actions de la société absorbante (bénéficiaire) à émettre.

En effet, si  $D = 0$ ,  $C : D = \bullet$ ,  $A = B \times \bullet$ , et  $A$  est indéterminé.

La Commission observe toutefois que ce raisonnement est fondé sur l'hypothèse que, par valeur d'échange par action des sociétés absorbante (bénéficiaire) et absorbée (scindée), on entend leur valeur comptable, qui effectivement peut être nulle ou négative, alors que la référence à la notion d'actif net figurant dans l'exposé des motifs de la loi du 29 juin 1993 pourrait correspondre à la valeur économique des sociétés participantes, et non à leur actif net comptable. C'est, en effet, sur la base de leur valeur économique et non de leur valeur comptable que les sociétés participant à une opération de fusion ou de scission négocient leur valeur d'échange respective<sup>5</sup>.

Dans ces conditions, et plus particulièrement dans le cas de sociétés en forte croissance qui ne sont pas encore rentables, dont l'actif net comptable pourrait être nul ou négatif, mais ont néanmoins une valeur économique, la Commission estime qu'il devrait être possible de procéder à une fusion ou à une scission<sup>6</sup>. Ce ne serait évidemment pas le cas, si la valeur économique de l'une et /ou l'autre d'entre elles était nulle ou négative, comme le démontre la formule présentée plus haut.

L'avis contient un exemple chiffré qui démontre qu'une opération de fusion par absorption d'une société dont les fonds propres comptables sont négatifs peut bel et bien donner lieu à une émission d'actions de la société absorbante,

Indien de ruilwaarde per aandeel van de overnemende (verkrijgende) vennootschap gelijk is aan nul, is het onmogelijk om het aantal uit te geven aandelen van de overnemende (verkrijgende) vennootschap te bepalen.

Immers, als  $D = 0$ ,  $C : D = \bullet$ ,  $A = B \times \bullet$ , en  $A$  is onbepaald.

De Commissie merkt evenwel op dat deze redenering gebaseerd is op de veronderstelling dat onder ruilwaarde per aandeel van de overnemende (verkrijgende) en overgenomen (gesplitste) vennootschappen moet worden verstaan hun boekwaarde, die in feite nul of negatief kan zijn, terwijl de verwijzing naar het begrip nettoactief zoals opgenomen in de memorie van toelichting bij de wet van 29 juni 1993 zou kunnen overeenstemmen met de economische waarde van de deelnemende vennootschappen en niet met hun boekhoudkundig nettoactief. Het is immers op basis van hun economische waarde en niet van hun boekwaarde dat de bij een fusie of splitsing betrokken vennootschappen onderhandelen over hun respectieve ruilwaarde<sup>5</sup>.

Onder deze omstandigheden, en meer in het bijzonder in het geval van snelgroeiende vennootschappen die nog niet winstgevend zijn, waarvan het boekhoudkundig nettoactief nul of negatief zou kunnen zijn, maar toch een economische waarde hebben, meent de Commissie dat het mogelijk zou moeten zijn om een fusie of splitsing te voltrekken<sup>6</sup>. Dit zou uiteraard niet het geval zijn als de economische waarde van de ene en/of de andere vennootschap nul of negatief was, zoals blijkt uit bovenstaande formule.

Het advies bevat een cijfervoorbeeld dat aantoont dat een fusie door overneming van een vennootschap met een negatief boekhoudkundig eigen vermogen wel degelijk kan leiden tot de uitgifte van aandelen van

5 *Ibidem*, paragraphe 7.

6 *Ibidem*, paragraphe 11.

5 *Ibidem*, paragraaf 7.

6 *Ibidem*, paragraaf 11.

lorsque la valeur d'échange est fondée sur la valeur économique des sociétés participant à l'opération<sup>7</sup>.

Le même raisonnement s'applique aux opérations de scission et de scission partielle, l'avis signalant toutefois que, dans ces cas, une question supplémentaire se pose, à savoir celle de l'allocation des fonds propres de la société (partiellement) scindée entre les sociétés bénéficiaires de la scission. La Commission estime que le transfert des fonds propres vers ces dernières devrait suivre dans la mesure du possible les règles relatives au transfert des fonds propres fiscaux. L'avis contient deux exemples chiffrés illustrant la manière de procéder<sup>8</sup>.

### **B. Avis CNC 2022/02 – Démission et exclusion à charge du patrimoine social auprès des SRL et SC - Part de retrait**

Cet avis contient une description détaillée du mécanisme de démission et d'exclusion d'un actionnaire à charge du patrimoine social dans les sociétés à responsabilité limitée (SRL) et sociétés coopératives (SC), et des règles et procédures à suivre en la matière<sup>9</sup>. L'avis traite trois cas de figure, à savoir, la démission volontaire, la démission de plein droit ou par la perte de la qualité exigée par les statuts et l'exclusion. Rappelons que la part de retrait est l'indemnité perçue par un actionnaire en échange de l'annulation de ses actions.

L'organe d'administration détermine à quels éléments des capitaux propres sont imputés les montants nécessaires au paiement de la part de

de overnemende vennootschap wanneer de ruilwaarde gebaseerd is op de economische waarde van de vennootschappen die deelnemen aan de verrichting<sup>7</sup>.

Dezelfde redenering geldt voor splitsingen en partiële splitsingen, hoewel het advies erop wijst dat in dergelijke gevallen een bijkomende vraag rijst met betrekking tot de verdeling van het eigen vermogen van de (partieel) gesplitste vennootschap onder de verkrijgende vennootschappen betrokken bij de splitsing. De Commissie is van mening dat bij de overdracht van het eigen vermogen naar laatstgenoemden, voor zover mogelijk, de regels inzake de overdracht van fiscaal eigen vermogen zouden moeten worden gevolgd. Het advies bevat twee cijfervoorbeelden die de te volgen handelwijze illustreren<sup>8</sup>.

### **B. CBN-advies 2022/02 – Uittreding en uitsluiting lastens het vennootschapsvermogen bij BV en CV - Scheidingsaandeel**

Dit advies bevat een gedetailleerde beschrijving van de uittredings- en uitsluitingsregeling van een aandeelhouder lastens het vennootschapsvermogen in besloten vennootschappen (BV's) en coöperatieve vennootschappen (CV's), en de regels en procedures die in dit verband moeten worden gevolgd<sup>9</sup>. Het advies behandelt drie scenario's, namelijk de vrijwillige uittreding, de uittreding van rechtswege of wegens het verlies van de statutair vereiste hoedanigheid en de uitsluiting. Wij herinneren eraan dat het scheidingsaandeel de vergoeding is die een aandeelhouder ontvangt in ruil voor de vernietiging van zijn aandelen.

Het bestuursorgaan bepaalt op welke bestanddelen van het eigen vermogen de benodigde bedragen voor de uitbetaling

<sup>7</sup> *Ibidem*, paragraphe 14.

<sup>8</sup> *Ibidem*, paragraphes 20 et 21.

<sup>9</sup> Voir aussi : Démission et exclusion à charge du patrimoine des SRL et SC (1) et (2). R. GHYSELS, *ITAA ZINE 2022/7*, p. 15 à 22 et 2022/8, p. 11 à 15.

<sup>7</sup> *Ibidem*, paragraaf 14.

<sup>8</sup> *Ibidem*, paragraaf 20 en 21.

<sup>9</sup> Zie ook: Uittreding en uitsluiting ten laste van het vennootschapsvermogen bij BV en CV (1) en (2). R. GHYSELS, *ITAA ZINE 2022/7*, p. 15 tot 22 et 2022/8, p. 11 tot 15.

retrait, dans les limites des compétences qui lui sont octroyées, en tenant compte, entre autres, des éléments des capitaux propres qui sont légalement ou statutairement indisponibles<sup>10</sup>.

Dans la mesure où le remboursement de la part de retrait est imputé à l'apport hors capital, le compte 11 (Apport hors capital) est débité par le crédit du compte 48 (Dettes diverses), au moment de la démission ou de l'exclusion<sup>11</sup>.

Dans la mesure où le remboursement de la part de retrait est imputé aux réserves, le compte 697 (Autres allocataires) est débité par le crédit du compte 48 (Dettes diverses), et le compte 133 (Réserves disponibles) est débité par le crédit du compte 792 (Prélèvement sur les réserves), au moment de la décision de démission ou d'exclusion<sup>12</sup>.

### **C. Avis CNC 2022/03 – Application des critères de taille visés aux articles 1:24 et 1:25 du Code des sociétés et des associations**

Cet avis, extrêmement détaillé, résume dans un premier temps les dispositions du Code des sociétés et des associations (CSA) relatives aux critères de taille permettant de distinguer les petites sociétés des grandes sociétés, et les microsociétés des petites sociétés, et, ensuite, expose la position de la Commission sur un certain nombre de questions<sup>13</sup>, à savoir :

- Le régime dérogatoire en matière de calcul du chiffre d'affaires ;

van het scheidingsaandeel boekhoudkundig zullen worden aangerekend, binnen de hem toegemeten bevoegdheden, onder meer rekening houdend met de bestanddelen van het eigen vermogen die wettelijk of statutair onbeschikbaar zijn<sup>10</sup>.

In de mate de terugbetaling van het scheidingsbestanddeel wordt aangerekend op de inbreng buiten kapitaal, wordt rekening 11 (Inbreng buiten kapitaal) gedebiteerd door creditering van rekening 48 (Diverse schulden) op het ogenblik van de uittreding of uitsluiting<sup>11</sup>.

In de mate de terugbetaling van het scheidingsbestanddeel wordt aangerekend op de reserves, wordt rekening 697 (Andere rechthebbenden) gedebiteerd door creditering van rekening 48 (Diverse schulden), en wordt rekening 133 (Beschikbare reserves) gedebiteerd door creditering van rekening 792 (Onttrekking aan de reserves), op het ogenblik van de beslissing tot uittreding of uitsluiting<sup>12</sup>.

### **C. CBN-advies 2022/03 – Beoordeling van de groottecriteria overeenkomstig artikelen 1:24 en 1:25 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen**

Dit zeer uitvoerig advies geeft eerst een overzicht van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) betreffende de groottecriteria die worden gehanteerd om kleine vennootschappen van grote vennootschappen, en microvennootschappen van kleine vennootschappen te onderscheiden, en zet vervolgens het standpunt van de Commissie uiteen over een aantal kwesties<sup>13</sup>, namelijk:

- De afwijkende regeling voor de berekening van de omzet;

<sup>10</sup> Avis CNC 2022/02, paragraphe 39.

<sup>11</sup> *Ibidem*, paragraphe 40.

<sup>12</sup> *Ibidem*, paragraphe 41.

<sup>13</sup> Voir aussi : Avis CNC 2022/03 sur les critères de taille. Th. DUPONT, *Actualité comptable* 2022/11, p. 1 à 5.

<sup>10</sup> CBN-advies 2022/02, paragraaf 39.

<sup>11</sup> *Ibidem*, paragraaf 40.

<sup>12</sup> *Ibidem*, paragraaf 41.

<sup>13</sup> Zie ook: CBN-advies 2022/03 over de groottecriteria. Th. DUPONT, *Accountancy Actualiteit* 2022/11, p. 1 tot 5.

- Les deux méthodes de calcul pour la mesure de la durée d'un exercice supérieure ou inférieure à douze mois ;
  - Le calcul des critères de taille sur une base consolidée ;
  - La date à laquelle l'application des critères de taille est vérifiée, lorsque toutes les entités comprises dans le champ de la consolidation ne clôturent pas leurs comptes à la même date ;
  - L'application du principe dit de « cohérence », suivant lequel le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des trois critères de taille n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs.
- De twee berekeningsmethoden voor het meten van de duur van een boekjaar van meer of minder dan twaalf maanden;
  - De beoordeling van de groottecriteria op geconsolideerde basis;
  - De datum waarop de beoordeling van de groottecriteria wordt geverifieerd, wanneer alle entiteiten die zijn opgenomen in de consolidatie hun rekeningen niet op dezelfde datum afsluiten;
  - De toepassing van het consistentiebeginsel, volgens hetwelk wanneer meer dan één van de drie groottecriteria worden overschreden of niet meer worden overschreden, dit slechts gevolgen heeft wanneer dit zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet.

Concernant la deuxième question citée ci-dessus, la Commission considère que, comme le CSA n'autorise pas de manière récurrente qu'un exercice social puisse avoir une durée supérieure ou inférieure à douze mois, ce n'est que de manière exceptionnelle qu'il peut être prolongé ou abrégé et ne pas dépasser 24 mois moins un jour en cas de prolongation<sup>14</sup>.

Met betrekking tot de tweede hierboven aangehaalde kwestie, is de Commissie van mening dat, aangezien het WVV niet op regelmatige basis toestaat dat een boekjaar uit meer of minder dan twaalf maanden kan bestaan, het boekjaar slechts uitzonderlijk kan worden verlengd of verkort en de duur ervan nooit langer kan zijn dan vierentwintig maanden min één dag in het geval van een verlenging<sup>14</sup>.

Quant à la méthode de calcul des critères de taille sur une base consolidée, l'avis contient une analyse intéressante, et très complexe, sur l'interaction entre la définition de microsociété et l'application des critères de taille, lorsqu'une ou plusieurs microsociétés font partie d'un consortium.

Met betrekking tot de beoordeling van de groottecriteria op geconsolideerde basis bevat het advies een interessante en zeer complexe analyse van de interactie tussen de definitie van microvennootschap en de beoordeling van de groottecriteria wanneer één of meer microvennootschappen deel uitmaken van een consortium.

La Commission observe tout d'abord que l'application des seuils sur une base consolidée (ou agrégée) doit tenir compte des données de toutes les sociétés liées, y compris celles qui, par application des dispositions en matière de consolidation prévues à l'AR CSA, se situent en dehors du périmètre de consolidation<sup>15</sup>. Par conséquent, elles doivent toutes être prises

De Commissie merkt allereerst op dat wanneer de groottecriteria moeten worden beoordeeld op geconsolideerde (of geaggregeerde) basis, er rekening moet worden gehouden met de gegevens van alle verbonden vennootschappen, inclusief de verbonden vennootschappen die, door de toepassing van de door het KB WVV voorziene bepalingen inzake consolidatie,

<sup>14</sup> Avis CNC 2022/03, paragraphe 11.

<sup>15</sup> *Ibidem*, paragraphe 19.

<sup>14</sup> CBN-advies 2022/03, paragraaf 11.

en considération pour le calcul, sur une base consolidée (ou agrégée), du chiffre d'affaires, du total du bilan et du nombre de travailleurs occupés.

La Commission remarque par ailleurs que les dispositions du CSA traitant du calcul des seuils sur une base consolidée (ou agrégée) pour les sociétés liées et de l'assimilation des sociétés faisant partie d'un consortium à une société mère, ne trouvent pas à s'appliquer aux microsociétés, car, pour être qualifiée de microsociété, une entité ne peut être ni une société mère ni une filiale d'une autre société<sup>16</sup>.

La Commission estime ensuite qu'il ne peut être permis de refuser automatiquement la qualification de microsociété à une entité répondant aux critères de taille, au seul motif qu'elle appartiendrait à un consortium et pourrait alors être soumise aux obligations en matière de consolidation horizontale<sup>17</sup>.

Il en résulte, selon la Commission, que les critères de taille permettant de déterminer si une société appartenant à un consortium est une microsociété, ne doivent pas être appliqués sur une base consolidée ou agrégée. Par conséquent, conclut la Commission, un consortium peut être composé de plusieurs microsociétés, même si celles-ci, sur une base consolidée ou agrégée, dépassent les critères de taille<sup>18</sup>.

Rappelons que la méthode agrégée offre un raccourci permettant d'éviter que la vérification de l'application des critères de taille ne nécessite à elle seule la réalisation d'un exercice complet de consolidation, pour conclure *in*

buiten de consolidatiekring vallen<sup>15</sup>. Bijgevolg worden zij allen mee in aanmerking genomen voor de berekening op geconsolideerde (of geaggregeerde) basis van omzet, balanstotaal en personeelsbestand.

De Commissie merkt ook op dat de bepalingen van het WVV die handelen over de berekening van de grensbedragen op geconsolideerde (of geaggregeerde) basis voor verbonden vennootschappen en over de gelijkstelling van vennootschappen die deel uitmaken van een consortium met een moedervenootschap, niet van toepassing zijn op microvennootschappen, omdat een entiteit enkel een microvennootschap kan zijn indien zij geen moedervenootschap, noch een dochtervennootschap van een andere vennootschap is<sup>16</sup>.

De Commissie is vervolgens van mening dat het niet kan worden toegestaan om de kwalificatie als microvennootschap automatisch te weigeren aan een entiteit die voldoet aan de groottecriteria, alleen maar omdat zij zou behoren tot een consortium en dan zou kunnen worden onderworpen aan de horizontale consolidatieverplichtingen<sup>17</sup>.

Hieruit volgt volgens de Commissie dat de criteria via dewelke wordt beoordeeld of een vennootschap die behoort tot een consortium een microvennootschap is, niet moeten worden toegepast op geconsolideerde of geaggregeerde basis. Bijgevolg – concludeert de Commissie – kan een consortium worden samengesteld uit meerdere microvennootschappen, zelfs indien deze microvennootschappen op geconsolideerde of geaggregeerde basis de groottecriteria overschrijden<sup>18</sup>.

Wij herinneren eraan dat de geaggregeerde methode een kortere weg biedt om te vermijden dat uitsluitend voor de verificatie van de beoordeling van de groottecriteria van een vennootschap een consolidatieoefening moet

16 *Ibidem*, paragraaf 20.

17 *Ibidem*.

18 *Ibidem*.

15 *Ibidem*, paragraaf 19.

16 *Ibidem*, paragraaf 20.

17 *Ibidem*.

18 *Ibidem*.

*fine* que les seuils déterminant l'obligation de consolidation n'ont pas été dépassés. La méthode agréée consiste tout simplement à additionner les montants du chiffre d'affaires et du total du bilan de toutes les sociétés liées, et de les comparer aux seuils de € 9.000.000 pour le chiffre d'affaires annuel hors TVA et de € 4.500.000 pour le total du bilan augmentés de 20 %, soit, respectivement, € 10.800.000 (€ 9.000.000 x 1,20) et € 5.400.000 (€ 4.500.000 x 1,20)<sup>19</sup>.

Certains passages de l'avis nous semblent nébuleux, en particulier les paragraphes 15, 16 et 17 qui traitent du calcul du respect des critères de taille sur une base consolidée (ou agréée) :

« *En principe, le respect des critères de taille s'apprécie sur la base des comptes sociaux* » (paragraphe 15).

*Le législateur prévoit toutefois que pour les sociétés liées, le dépassement des seuils de l'article 1:24, § 1, du CSA doit être vérifié sur base consolidée ou agréée. Depuis la transposition de la directive 2013/34/UE, cette exception concerne exclusivement les sociétés mères au sens de l'article 1:15, 1° du CSA, c'est-à-dire les sociétés qui exercent un contrôle de droit ou de fait sur une ou plusieurs autres sociétés* » (paragraphe 16).

« *Les autres sociétés liées au sens de l'article 1:20, 1° du CSA – c'est-à-dire principalement les filiales – ne sont donc pas concernées par cette exception* (souligné par nous), *pour autant qu'elles ne soient pas des sociétés mères elles-mêmes* » (paragraphe 17).

« *Cette exception* » à laquelle se réfère l'avis est bien l'exception selon laquelle l'appréciation du respect des critères de taille s'effectue sur la base de chiffres consolidés (ou agrégés), non sur la base des comptes sociaux. Comme

plaatsvinden om uiteindelijk te concluderen dat de drempels voor de consolidatieverplichting niet zijn overschreden. De geaggregeerde methode bestaat louter uit het optellen van de bedragen van de omzet en het balanstotaal van al de verbonden vennootschappen, en deze te vergelijken met de drempels van € 9.000.000 voor de jaaromzet exclusief de btw en € 4.500.000 voor het balanstotaal vermeerderd met 20 %, zijnde respectievelijk € 10.800.000 (€ 9.000.000 x 1,20) en € 5.400.000 (€ 4.500.000 x 1,20)<sup>19</sup>.

Bepaalde passages van het advies lijken ons onduidelijk, in het bijzonder paragraaf 15, 16 en 17 die betrekking hebben op de berekening van de naleving van de groottecriteria op geconsolideerde (of geaggregeerde) basis:

*"In principe is de enkelvoudige jaarrekening de basis voor de beoordeling of de groottecriteria worden nageleefd"* (paragraaf 15).

*"De wetgever heeft evenwel voorzien dat voor verbonden vennootschappen de berekening van het al dan niet overschrijden van de limieten zoals bepaald in artikel 1:24, § 1 WVV, gebeurt op geconsolideerde of geaggregeerde basis. Sedert de omzetting van Richtlijn 2013/34/EU betreft deze regel enkel de moedervennootschappen zoals bepaald in artikel 1:15, 1° WVV, namelijk de vennootschappen die in rechte of in feite een controle uitoefenen op één of meerdere andere vennootschappen"* (paragraaf 16).

*"De andere verbonden vennootschappen in de zin van artikel 1:20, 1° WVV – hoofdzakelijk de dochtervennootschappen – worden aldus niet beoogd door deze uitzondering* (onze onderstreping), *voor zover zij zelf geen moedervennootschap zijn"* (paragraaf 17).

*"Deze uitzondering"* waarnaar het advies verwijst, is wel degelijk de uitzondering volgens welke de naleving van de groottecriteria wordt beoordeeld op basis van geconsolideerde (of geaggregeerde) cijfers, niet op basis van

<sup>19</sup> *Ibidem*, paragraphe 25.

<sup>19</sup> *Ibidem*, paragraaf 25.



la consolidation implique l'élimination des transactions, et des soldes qui en résultent, entre une société mère et ses filiales et entre les différentes filiales, on voit mal pourquoi et comment l'exception dont il est question ne s'appliquerait pas aux filiales.

#### **D. Avis CNC 2022/04 – Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation d'une SRL, d'une SC, d'une SA, d'une SE ou d'une SCE**

Cet avis est le premier d'une série de quatre consacrés aux procédures devant être mises en œuvre par certaines sociétés et par les ASBL et AISBL, lors de la reddition de leurs comptes en cas de dissolution et de liquidation, en particulier, en cas de clôture immédiate de la liquidation.

Ce premier avis traite des obligations relatives à la reddition, au contrôle et à la publication des comptes, à l'occasion de la dissolution et de la liquidation de certaines formes de sociétés. L'avis aborde ces obligations aux trois stades du processus, à savoir la dissolution, la liquidation et la clôture de la liquidation.

##### Dissolution

L'avis distingue trois types de dissolution, à savoir la dissolution volontaire, la dissolution de plein droit et la dissolution judiciaire. Dans les trois cas, la Commission considère que, comme la dissolution entraîne la clôture de l'exercice, la société doit établir des comptes annuels pour l'exercice comptable qui prend fin à la date de la dissolution de la société, et l'organe d'administration doit solliciter la décharge de l'assemblée générale.

Par ailleurs, dans le cas de la dissolution volontaire, un état résumant la situation active et passive de la société, arrêté à une date ne

de enkelvoudige jaarrekening. Aangezien consolidatie de eliminatie inhoudt van transacties, en de daaruit voortvloeiende saldi, tussen een moederverenootschap en haar dochterverenootschappen en tussen de verschillende dochterverenootschappen, valt moeilijk in te zien waarom en hoe de uitzondering in kwestie niet van toepassing zou zijn op de dochterverenootschappen.

#### **D. CBN-advies 2022/04 – Verslaggeving bij ontbinding en vereffening van BV, CV, NV, SE en SCE**

Dit advies is het eerste van een reeks van vier over de procedures die door bepaalde verenootschappen en door VZW's en IVZW's moeten worden uitgevoerd bij hun verslaggeving bij ontbinding en vereffening, in het bijzonder, bij onmiddellijke sluiting van de vereffening.

In dit eerste advies worden de verplichtingen betreffende de verslaggeving, controle en bekendmaking van de rekeningen bij de ontbinding en vereffening van bepaalde verenootschapsvormen behandeld. Het advies behandelt deze verplichtingen in de drie stadia van het proces, namelijk de ontbinding, de vereffening en de sluiting van de vereffening.

##### Ontbinding

Het advies onderscheidt drie soorten ontbinding, namelijk vrijwillige ontbinding, ontbinding van rechtswege en gerechtelijke ontbinding. In alle drie de gevallen is de Commissie van mening dat, aangezien de ontbinding de afsluiting van het boekjaar tot gevolg heeft, er in hoofde van de verenootschap een jaarrekening moet worden opgesteld voor het boekjaar dat met de datum van de ontbinding van de verenootschap eindigt, en het bestuursorgaan de kwijting door de algemene vergadering moet vragen.

Bovendien dient bij vrijwillige ontbinding een staat van activa en passiva van de verenootschap, die niet meer dan drie maanden voorafgaand

remontant pas à plus de trois mois de la date de l'assemblée générale qui doit décider de la proposition de dissolution, doit être établi sur la base de règles d'évaluation adaptées à la circonstance que la société renonce à poursuivre ses activités. En pratique<sup>20</sup> :

- Les frais d'établissement doivent être complètement amortis ;
- Les immobilisations et les actifs circulants font, le cas échéant, l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur additionnels pour en ramener la valeur comptable à la valeur probable de réalisation ;
- Des provisions sont formées pour faire face aux charges inhérentes à la cessation des activités, notamment au coût des indemnités à verser au personnel.

Le commissaire ou, à défaut, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable certifié désigné par l'organe d'administration, contrôle cet état et fait rapport sur celui-ci, en indiquant notamment s'il donne une image fidèle de la situation de la société. Cet état n'est pas déposé à la Banque nationale de Belgique, mais est joint au rapport du conseil d'administration qui est versé au dossier de la société tenu au greffe du tribunal de l'entreprise où le siège de la société est établi<sup>21</sup>.

### Liquidation

Dans le scénario de la liquidation suivant une dissolution volontaire, au cours des septième et treizième mois de la mise en liquidation, le liquidateur transmet au greffe du tribunal de l'entreprise où le siège de la société est établi, un état détaillé de la situation de la liquidation, arrêté à la fin des sixième et douzième mois de la première année de la liquidation. Cet état

<sup>20</sup> Avis CNC 2022/04, paragraphe 7.

<sup>21</sup> *Ibidem*, paragraphe 6.

aan de algemene vergadering die over het voorstel tot ontbinding moet besluiten is vastgesteld, te worden opgesteld op basis van waarderingsregels die zijn aangepast aan de omstandigheid dat de vennootschap besluit haar bedrijf stop te zetten. Concreet betekent dit<sup>20</sup>:

- De oprichtingskosten moeten volledig worden afgeschreven;
- Voor de vaste en de vlottende activa moet zo nodig tot aanvullende afschrijvingen of waardeverminderingen worden overgegaan om de boekwaarde terug te brengen tot de vermoedelijke realisatiewaarde;
- Een voorziening moet worden gevormd voor de kosten die verbonden zijn aan de beëindiging van de werkzaamheden, inzonderheid voor de aan het personeel uit te keren vergoedingen.

De commissaris of, bij zijn ontstentenis, een bedrijfsrevisor of een gecertificeerd accountant die door het bestuursorgaan wordt aangewezen, controleert deze staat en brengt daarover verslag uit, waarbij hij inzonderheid vermeldt of daarin een getrouw beeld wordt gegeven van de toestand van de vennootschap. Deze staat wordt niet neergelegd bij de Nationale Bank van België, maar wordt gevoegd bij het ontbindingsverslag van de raad van bestuur, dat wordt gevoegd bij het vennootschapsdossier gehouden op de griffie van de ondernemingsrechtbank waar de zetel van de vennootschap is gevestigd<sup>21</sup>.

### Vereffening

In het geval van vereffening na vrijwillige ontbinding zendt de vereffenaar in de zevende en de dertiende maand na de invereffeningstelling een omstandige staat van de toestand van de vereffening, vastgesteld aan het einde van de zesde en de twaalfde maand van het eerste vereffeningjaar, over aan de griffie van de ondernemingsrechtbank waar

<sup>20</sup> CBN-advies 2022/04, paragraaf 7.

<sup>21</sup> *Ibidem*, paragraaf 6.

détaillé, qui comporte notamment l'indication des recettes, des dépenses, des répartitions, ainsi que de ce qu'il reste à liquider, est versé au dossier de la société. À partir de la deuxième année de la liquidation, cet état détaillé n'est transmis au greffe et versé au dossier de la société que tous les ans<sup>22</sup>.

En ce qui concerne les comptes annuels, le liquidateur est tenu de les établir et de les soumettre à l'assemblée générale avec l'indication des causes qui ont empêché la liquidation d'être achevée. A ce stade de la liquidation, l'assemblée générale ne doit pas approuver ou rejeter les comptes annuels ni donner décharge au liquidateur. Ces comptes annuels sont établis conformément aux règles d'évaluation décrites *supra*, et doivent être publiés et déposés à la Banque nationale de Belgique dans les trente jours de la date de l'assemblée et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice<sup>23</sup>.

Puisque la dissolution ne modifie pas la date de clôture statutaire, en cas de dissolution dans le courant de l'exercice, les premiers comptes annuels établis par le liquidateur couvrent la période prenant cours à la date de dissolution pour prendre fin à la date de clôture de l'exercice fixée par les statuts.

Les recommandations sont identiques dans le cas de la liquidation suivant une dissolution de plein droit<sup>24</sup>.

Dans le cas de la liquidation suivant une dissolution judiciaire, le tribunal de l'entreprise n'est pas tenu de désigner un liquidateur, auquel cas il prononce alors la dissolution et la clôture immédiate de la liquidation. Si toutefois le tribunal désigne un liquidateur, celui-ci, comme c'est le cas dans les scénarios de dissolution volontaire

de zetel van de vennootschap is gevestigd. Die omstandige staat, die onder meer de ontvangsten, de uitgaven en de uitkeringen vermeldt en die aangeeft wat nog moet worden vereffend, wordt bij het vennootschapsdossier gevoegd. Vanaf het tweede jaar van de vereffening wordt die omstandige staat slechts om het jaar aan de griffie overgezonden en bij het vennootschapsdossier gevoegd<sup>22</sup>.

Wat de jaarrekening betreft, moet de vereffenaar deze opstellen en voorleggen aan de algemene vergadering met vermelding van de redenen waarom de vereffening niet kon worden voltooid. In dit stadium van de vereffening hoeft de algemene vergadering de jaarrekening niet goed of af te keuren, noch kwijting te verlenen aan de vereffenaar. Deze jaarrekening wordt opgesteld overeenkomstig de hierboven beschreven waarderingsregels en moet worden openbaar gemaakt en neergelegd bij de Nationale Bank van België binnen dertig dagen na de datum van de vergadering en ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar<sup>23</sup>.

Aangezien de ontbinding de statutaire afsluitingsdatum niet wijzigt, in de hypothese waarin de ontbinding plaatsvindt in de loop van het boekjaar, loopt de eerste door de vereffenaar opgestelde jaarrekening over de periode vanaf de ontbinding tot de statutair bepaalde datum van afsluiting van het boekjaar.

De aanbevelingen zijn identiek in geval van vereffening na ontbinding van rechtswege<sup>24</sup>.

Bij vereffening na gerechtelijke ontbinding is de ondernemingsrechtbank niet verplicht om een vereffenaar aan te wijzen; in dat geval spreekt de rechtbank de ontbinding en de onmiddellijke sluiting van de vereffening uit. Indien de rechtbank evenwel een vereffenaar aanstelt, zendt deze vereffenaar, zoals bij

22 *Ibidem*, paragraphe 17.

23 *Ibidem*, paragraphes 18 et 19.

24 *Ibidem*, paragraphe 22.

22 *Ibidem*, paragraaf 17.

23 *Ibidem*, paragraaf 18 en 19.

24 *Ibidem*, paragraaf 22.

et de dissolution de plein droit, transmet au greffe du tribunal de l'entreprise où le siège de la société est établi, au cours des septième et treizième mois de la mise en liquidation de la première année de la liquidation, un état détaillé de la situation de la liquidation arrêté à la fin des sixième et douzième mois de la première année de la liquidation. A partir de la deuxième année de la liquidation, cet état détaillé n'est transmis au greffe et versé au dossier de la société que tous les ans<sup>25</sup>.

Le liquidateur doit également établir chaque année des comptes annuels, les soumettre au tribunal et les déposer aux fins de publication à la Banque nationale de Belgique<sup>26</sup>.

#### Clôture de la liquidation

Dans le scénario de la liquidation suivant une dissolution volontaire, au moins un mois avant l'assemblée générale, le liquidateur dépose au siège de la société un rapport chiffré sur la liquidation comportant les « comptes de liquidation » et certaines pièces à l'appui. La Commission projette de consacrer un avis distinct à cette notion de « comptes de liquidation ». A ce stade, la Commission estime que ces comptes doivent contenir, au minimum, un aperçu des opérations de réalisation des actifs, de la destination du produit de leur réalisation et de la manière dont les créanciers sont payés et dont les répartitions ou attributions d'actifs aux actionnaires ont été opérées. En pratique, ils doivent contenir l'historique des paiements, ainsi que, selon les termes utilisés dans l'avis, « l'ordre donné aux paiements », c'est-à-dire, l'ordre de règlement appliqué pour solder les créances. Le rapport chiffré contient, le cas échéant, les informations relatives à la restitution des apports et à la distribution d'un

de vrijwillige ontbinding en ontbinding van rechtswege, in de zevende en de dertiende maand na de invereffeningstelling van het eerste vereffeningjaar een omstandige staat van de toestand van de vereffening, vastgesteld aan het einde van de zesde en de twaalfde maand van het eerste vereffeningjaar, over aan de griffie van de ondernemingsrechtbank waar de zetel van de vennootschap is gevestigd. Vanaf het tweede jaar van de vereffening wordt die omstandige staat slechts om het jaar aan de griffie overgezonden en bij het vennootschapsdossier gevoegd<sup>25</sup>.

De vereffenaar moet ook jaarlijks een jaarrekening opstellen, voorleggen aan de rechtbank en ter bekendmaking neerleggen bij de Nationale Bank van België<sup>26</sup>.

#### Sluiting van de vereffening

In het geval van vereffening na vrijwillige ontbinding, ten minste één maand voor de algemene vergadering, legt de vereffenaar op de zetel van de vennootschap een cijfermatig verslag over de vereffening neer, houdende de "vereffeningsrekeningen" samen met bepaalde stukken tot staving. De Commissie is voornemens dit begrip "vereffeningsrekeningen" in een apart advies te bespreken. In dit stadium is de Commissie van mening dat deze rekeningen minstens een overzicht moeten bevatten van de verrichtingen tot tegeldemaking van de activa, de bestemming die aan de opbrengst van die tegeldemaking is gegeven en de wijze waarop de schuldeisers zijn betaald en waarop de uitkeringen of toebedelingen van activa aan de aandeelhouders zijn gebeurd. In de praktijk moeten zij de historiek van de betalingen bevatten, alsook, volgens de in het advies gehanteerde termen, "de gevolgde rangregeling", dat wil zeggen de volgorde waarin de vorderingen zijn vereffend. Het cijfermatig verslag bevat in voorkomend geval de informatie over de teruggave van de

<sup>25</sup> *Ibidem*, paragraphes 23 et 24.

<sup>26</sup> *Ibidem*, paragraphe 25.

<sup>25</sup> *Ibidem*, paragraaf 23 en 24.

<sup>26</sup> *Ibidem*, paragraaf 25.

éventuel solde de liquidation aux actionnaires ou aux associés<sup>27</sup>.

Ces documents sont contrôlés par le commissaire, si la société en a nommé un. A défaut, les actionnaires disposent d'un droit individuel d'investigation, pour lequel ils peuvent se faire assister d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable certifié<sup>28</sup>.

La clôture de la liquidation est publiée aux Annexes du Moniteur belge et certaines pièces doivent être déposées dans le dossier de la société concernée. Tout intéressé peut en prendre gratuitement connaissance<sup>29</sup>.

Les recommandations sont identiques dans le cas de la liquidation suivant une dissolution de plein droit<sup>30</sup>.

Dans le cas de la liquidation suivant une dissolution judiciaire où un liquidateur a été désigné, celui-ci dépose au tribunal un rapport chiffré sur la liquidation. Ce rapport contient les comptes de liquidation et les pièces à l'appui, ainsi que les informations relatives à la restitution des apports et à la distribution d'un éventuel solde de liquidation aux actionnaires<sup>31</sup>.

### **E. Avis CNC 2022/05 – Reddition de comptes en cas de dissolution et de liquidation d'une ASBL ou AISBL**

Cet avis applique aux ASBL et AISBL, *mutatis mutandis*, les recommandations formulées par la Commission en ce qui concerne la reddition des comptes en cas de dissolution et de liquidation de certaines formes de sociétés (avis CNC 2022/04). L'avis adopte dès lors la

inbrengen en de uitkering van een eventueel vereffeningssaldo aan de aandeelhouders of vennoten<sup>27</sup>.

Deze documenten worden gecontroleerd door de commissaris indien deze is benoemd binnen de vennootschap. Bij ontstentenis hiervan, beschikken de vennoten of aandeelhouders over een individueel onderzoeksrecht, waarbij zij zich kunnen laten bijstaan door een bedrijfsrevisor of een gecertificeerd accountant<sup>28</sup>.

De sluiting van de vereffening wordt bekendgemaakt in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad en in het dossier van de betrokken vennootschap dienen een aantal stukken te worden neergelegd, waarvan elke belanghebbende kosteloos inzage kan nemen<sup>29</sup>.

De aanbevelingen zijn identiek in geval van vereffening na ontbinding van rechtswege<sup>30</sup>.

Bij vereffening na gerechtelijke ontbinding waarbij een vereffenaar is aangesteld, brengt deze laatste een cijfermatig verslag over de vereffening uit aan de rechtbank. Dit verslag bestaat uit de vereffeningssrekeningen, alsook de stavingsstukken en bevat de informatie over de teruggave van de inbrengen en de uitkering van een eventueel vereffeningssaldo aan de aandeelhouders<sup>31</sup>.

### **E. CBN-advies 2022/05 – Verslaggeving bij ontbinding en vereffening van een VZW of IVZW**

In dit advies worden de aanbevelingen van de Commissie met betrekking tot de verslaggeving bij ontbinding en vereffening van bepaalde vennootschapsvormen (CBN-advies 2022/04) *mutatis mutandis* toegepast op VZW's en IVZW's. In het advies wordt derhalve dezelfde structuur

<sup>27</sup> *Ibidem*, paragraphe 26.

<sup>28</sup> *Ibidem*.

<sup>29</sup> *Ibidem*, paragraphe 27.

<sup>30</sup> *Ibidem*, paragraphe 28.

<sup>31</sup> *Ibidem*, paragraphe 29.

<sup>27</sup> *Ibidem*, paragraaf 26.

<sup>28</sup> *Ibidem*.

<sup>29</sup> *Ibidem*, paragraaf 27.

<sup>30</sup> *Ibidem*, paragraaf 28.

<sup>31</sup> *Ibidem*, paragraaf 29.

même structure, en distinguant la dissolution volontaire de la dissolution de plein droit et de la dissolution judiciaire, et en commentant les obligations en matière de reddition, de contrôle et de publication des comptes aux trois étapes du processus, à savoir la dissolution *sensu stricto*, la liquidation et la clôture de la liquidation.

Quelques différences sont notées par rapport aux procédures applicables aux sociétés, principalement du fait que, contrairement à ce qui est la règle pour ces dernières dans le cas d'une dissolution volontaire et d'une dissolution de plein droit, les ASBL et AISBL sont liquidées par un ou plusieurs liquidateurs. Si aucun liquidateur n'a été désigné, le tribunal de l'entreprise nomme un ou plusieurs liquidateurs sur requête motivée d'un membre, d'un tiers intéressé ou du ministère public<sup>32</sup>.

Cette différence de traitement entre, d'une part, les sociétés, et, d'autre part, les ASBL et les AISBL, pose la question de savoir qui est responsable de l'établissement du bilan, du compte de résultats et de l'annexe sous la forme de comptes annuels, pour l'exercice qui prend fin à la date de dissolution de l'ASBL ou de l'AISBL concernée, de leur soumission à l'assemblée générale et de leur publication : l'organe d'administration de l'ASBL ou de l'AISBL, ou, au contraire, son ou ses liquidateurs ? Pour la Commission, il s'agit de l'organe d'administration<sup>33</sup>. Dans un avis divergent, un membre de la Commission affirme que cette question ne ressortit pas à la doctrine comptable ou aux principes d'une comptabilité régulière – domaine de compétence de la Commission des normes comptables – et que la Commission n'a pas qualité à traiter de questions qui sont susceptibles d'alourdir les responsabilités des dirigeants d'entreprise, qu'il s'agisse d'associations ou de sociétés<sup>34</sup>.

aangehouden, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen vrijwillige ontbinding, ontbinding van rechtswege en gerechtelijke ontbinding, en wordt ingegaan op de verslaggevings-, controle- en bekendmakingsverplichtingen in de drie stadia van het proces, namelijk ontbinding *sensu stricto*, vereffening en sluiting van de vereffening.

Er worden enkele verschillen vastgesteld in vergelijking met de procedures die van toepassing zijn op vennootschappen, voornamelijk omdat, in tegenstelling tot wat voor laatstgenoemden de regel is bij vrijwillige ontbinding en ontbinding van rechtswege, de VZW's en IVZW's worden vereffend door één of meer vereffenaars. Indien geen vereffenaars werden aangeduid, benoemt de ondernemingsrechtbank op gemotiveerd verzoek van een lid, van een belanghebbende derde of van het openbaar ministerie één of meer vereffenaars<sup>32</sup>.

Dit verschil in behandeling tussen enerzijds vennootschappen en anderzijds VZW's en IVZW's doet de vraag rijzen wie verantwoordelijk is voor het opstellen van de balans, de resultatenrekening en de toelichting in de vorm van een jaarrekening, voor het boekjaar dat op de datum van ontbinding van desbetreffende VZW of IVZW eindigt, voor hun voorlegging aan de algemene vergadering en hun bekendmaking: het bestuursorgaan van de VZW of de IVZW, of, integendeel, haar vereffenaar(s)? Voor de Commissie ligt de verantwoordelijkheid bij het bestuursorgaan<sup>33</sup>. In een afwijkend standpunt bevestigt een lid van de Commissie dat deze materie niet behoort tot de leer van het boekhouden of tot de beginselen van een regelmatige boekhouding – het bevoegdheidsgebied van de Commissie voor boekhoudkundige normen – en dat de Commissie niet bevoegd is om kwesties te behandelen die mogelijks de verantwoordelijkheden van bedrijfsleiders zouden verzwaren, ongeacht het verenigen of vennootschappen betreft<sup>34</sup>.

32 Avis CNC 2022/05, paragraphe 17.

33 *Ibidem*, paragraphe 6.

34 *Ibidem*, paragraphe 31.

32 CBN-advies 2022/05, paragraaf 17.

33 *Ibidem*, paragraaf 6.

34 *Ibidem*, paragraaf 31.

DANS UN AVIS DIVERGENT, UN MEMBRE DE LA COMMISSION AFFIRME QUE CETTE QUESTION NE RESSORTIT PAS À LA DOCTRINE COMPTABLE OU AUX PRINCIPES D'UNE COMPTABILITÉ RÉGULIÈRE, DOMAINE DE COMPÉTENCE DE LA COMMISSION DES NORMES COMPTABLES.

IN EEN AFWIJKEND STANDPUNT BEVESTIGT EEN LID VAN DE COMMISSIE DAT DEZE MATERIE NIET BEHOORT TOT DE LEER VAN HET BOEKHOUDEN OF TOT DE BEGINSELEN VAN EEN REGELMATIGE BOEKHOUDING DIE VALLEN ONDER HET BEVOEGDHEIDSGEBIED VAN DE COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN.

**F. Avis CNC 2022/06 – Reddition de comptes en cas de clôture immédiate de la liquidation d'une société**

Cet avis récapitule au moyen d'un exemple et d'un schéma chronologique les différentes étapes de la reddition des comptes d'une société dans le cas de la clôture immédiate de sa liquidation, et décrit les documents qui doivent être établis, contrôlés et déposés<sup>35</sup>.

L'avis rappelle que la procédure suivie pour la dissolution et la liquidation d'une société en un seul acte prévoit qu'aucun liquidateur n'est nommé, que les dettes mentionnées dans l'état résumant la situation active et passive ont été remboursées ou les sommes nécessaires à leur acquittement ont été consignées, et que l'assemblée générale décide de la dissolution et de la clôture de la liquidation en un seul acte, suivant des règles variables en fonction de la forme juridique de la société concernée<sup>36</sup>.

L'avis mentionne le fait que deux jeux d'états financiers doivent être établis, d'une part, un

**F. CBN-advies 2022/06 – Verslaggeving bij onmiddellijke sluiting van de vereffening van een vennootschap**

Dit advies vat aan de hand van een voorbeeld en een chronologisch schema de verschillende stadia samen van de verslaggeving van een vennootschap bij onmiddellijke sluiting van haar vereffening, en beschrijft de documenten die moeten worden opgesteld, gecontroleerd en neergelegd<sup>35</sup>.

Het advies brengt in herinnering dat de gevolgde procedure voor de ontbinding en de vereffening van een vennootschap in één akte bepaalt dat er geen vereffenaar wordt benoemd, dat de schulden zoals vermeld in de staat van activa en passiva, zijn terugbetaald of de nodige gelden om die te voldoen werden geconsigneerd, en dat de algemene vergadering beslist tot de ontbinding en de sluiting van de vereffening in één akte, volgens variabele regels afhankelijk van de rechtsvorm van de betrokken vennootschap<sup>36</sup>.

Het advies vermeldt het feit dat twee financiële overzichten moeten worden opgesteld,

<sup>35</sup> Avis CNC 2022/06, paragraphe 13.

<sup>36</sup> *Ibidem*, paragraphe 5.

<sup>35</sup> CBN-advies 2022/06, paragraaf 13.

<sup>36</sup> *Ibidem*, paragraaf 5.

état résumant la situation active et passive, arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois au moment de la passation de l'acte de dissolution et de liquidation, et, d'autre part, des comptes annuels pour la période s'étendant depuis le début de l'exercice en cours jusqu'à la date de la décision de dissolution prise par l'assemblée générale. Le commissaire ou, le cas échéant, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable certifié, fait rapport sur la situation active et passive et sur les comptes annuels, ces documents devant lui être transmis au moins un mois avant la date de l'assemblée générale approuvant les comptes annuels et décidant la dissolution et la clôture de la liquidation en un seul acte<sup>37</sup>.

L'avis décrit cette procédure comme n'étant pas « *une mince affaire* » et recommande à cet effet que l'organe d'administration observe une « *période de statu quo* » entre la date à laquelle les comptes annuels – mais l'on suppose également l'état résumant la situation active et passive – doivent être mis à la disposition du commissaire et la date de l'assemblée générale<sup>38</sup>. La Commission n'explique pas ce qu'elle entend par « *statu quo* », mais on suppose qu'il s'agit de s'abstenir de conclure toute transaction significative au cours de cette période.

L'avis recommande que, si la dissolution et la liquidation de la société sont planifiées avant la date de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes annuels du dernier exercice précédant celui de la clôture de la liquidation en un seul acte, la date de cette assemblée générale soit avancée de manière à précéder ou à coïncider avec la date de la signature de l'acte de dissolution et de liquidation en un seul acte<sup>39</sup>.

enerzijds een staat van activa en passiva, die niet meer dan drie maanden oud mag zijn bij het verlijden van de akte tot ontbinding en vereffening, en anderzijds de jaarrekening voor de periode tussen de aanvang van het lopende boekjaar en de datum van het ontbindingsbesluit door de algemene vergadering. De commissaris of, in voorkomend geval, een bedrijfsrevisor of een gecertificeerd accountant brengt verslag uit over de staat van activa en passiva en over de jaarrekening, welke stukken hem moeten worden voorgelegd ten minste één maand vóór de datum van de algemene vergadering die de jaarrekening goedkeurt en besluit tot de ontbinding en de sluiting van de vereffening in één akte<sup>37</sup>.

Het advies omschrijft deze procedure als zijnde “*geen sinecure*” en beveelt daartoe aan dat het bestuursorgaan een “*stand still*” in acht neemt tussen de datum waarop de jaarrekening – maar vermoedelijk ook de staat van activa en passiva – ter beschikking van de commissaris moeten worden gesteld en de datum van de algemene vergadering<sup>38</sup>. De Commissie legt niet uit wat zij onder *stand still* verstaat, maar er wordt aangenomen dat dit betekent dat gedurende deze periode geen significante transacties worden aangegaan.

Het advies beveelt aan dat, indien de ontbinding en vereffening van de vennootschap is gepland vóór de datum van de algemene vergadering die de jaarrekening van het laatste boekjaar voorafgaand aan het boekjaar van de sluiting van de vereffening in één akte moet behandelen, de datum van deze algemene vergadering wordt vervroegd ten laatste op dezelfde datum als die waarop de akte tot ontbinding en vereffening in één akte zal worden ondertekend<sup>39</sup>.

37 *Ibidem*, paragraphes 6 et 7.

38 *Ibidem*, paragraphe 10.

39 *Ibidem*, paragraphe 8.

37 *Ibidem*, paragraaf 6 en 7.

38 *Ibidem*, paragraaf 10.

39 *Ibidem*, paragraaf 8.



### **G. Avis CNC 2022/07 – Reddition de comptes en cas de clôture immédiate de la liquidation d'une ASBL ou d'une AISBL**

Cet avis applique aux ASBL et AISBL les recommandations formulées dans l'avis CNC 2022/06 relatif à la liquidation immédiate des sociétés, telles que décrites *supra*. L'avis ne s'applique pas aux fondations, étant donné que la dissolution et la liquidation d'une fondation nécessitent toujours l'intervention du tribunal.

La structure et le contenu de cet avis sont quasiment identiques à ceux de l'avis CNC 2022/06, sous réserve de quelques exceptions motivées par les différences entre les règles régissant la dissolution et la liquidation des sociétés et celles présidant à la dissolution et à la liquidation des ASBL et AISBL, notamment le fait que, pour ces dernières, l'intervention du notaire n'est pas requise, puisqu'une ASBL et une AISBL peuvent à tout moment être dissoutes par une délibération de l'assemblée générale<sup>40</sup>.

### **H. Avis CNC 2022/08 – Changement de référentiel comptable**

Cet avis constitue d'une certaine manière le pendant en droit comptable belge de la norme internationale IFRS 1 (Première application des normes internationales d'information financière). Il s'applique aussi bien aux sociétés qu'aux ASBL, AISBL et fondations. L'avis cite comme exemple le passage du référentiel IFRS au droit comptable belge, mais aussi, au sein de ce dernier, l'adoption par une société en nom collectif (SNC) d'une comptabilité en partie double, en lieu et place d'une comptabilité simplifiée<sup>41</sup>. On peut en effet qualifier un système de comptabilité de caisse de « référentiel comptable », c'est du moins ce qu'affirme la doctrine, lorsqu'elle classe la comptabilité de

### **G. CBN-advies 2022/07 – Verslaggeving bij onmiddellijke sluiting van de vereffening van een VZW of IVZW**

In dit advies worden de aanbevelingen uit het CBN-advies 2022/06 betreffende de onmiddellijke vereffening van vennootschappen, zoals hierboven beschreven, toegepast op VZW's en IVZW's. Het advies is niet van toepassing op stichtingen, aangezien voor de ontbinding en de vereffening van een stichting steeds de tussenkomst van de rechtbank nodig is.

De structuur en de inhoud van dit advies zijn vrijwel identiek aan die van CBN-advies 2022/06, behoudens enkele uitzonderingen die zijn ingegeven door de verschillen tussen de regels inzake ontbinding en vereffening van vennootschappen en die inzake ontbinding en vereffening van VZW's en IVZW's, meer bepaald het feit dat voor laatstgenoemden de tussenkomst van de notaris niet vereist is, aangezien een VZW en een IVZW op elk moment kunnen worden ontbonden na overleg van de algemene vergadering<sup>40</sup>.

### **H. CBN-advies 2022/08 – Wijziging van het boekhoudkundig referentiestelsel**

Dit advies is in zekere zin de tegenhanger in het Belgisch boekhoudrecht van de internationale standaard IFRS 1 (Eerste toepassing van *International Financial Reporting Standards*). Dit advies is zowel van toepassing op vennootschappen als op VZW's, IVZW's en stichtingen. Het advies noemt als voorbeeld de overgang van het IFRS-referentiestelsel naar het Belgisch boekhoudrecht, maar ook, binnen dit laatste, de invoering door een vennootschap onder firma (VOF) van een dubbele boekhouding in plaats van een vereenvoudigde boekhouding<sup>41</sup>. Een boekhoudsysteem op kasbasis kan immers worden gekwalificeerd als een "boekhoudkundig referentiestelsel",

<sup>40</sup> Avis CNC 2022/07, paragraphe 13.

<sup>41</sup> Avis CNC 2022/08, paragraphes 2 et 6.

<sup>40</sup> CBN-advies 2022/07, paragraaf 13.

<sup>41</sup> CBN-advies 2022/08, paragraaf 2 en 6.

caisse (« *cash basis accounting* ») parmi les autres référentiels comptables globaux (« *other comprehensive basis of accounting* »)<sup>42</sup>.

Plus curieuse est l'exclusion des comptes consolidés du champ d'application de l'avis, celui-ci portant uniquement sur les comptes statutaires<sup>43</sup>. La question se pose en effet de savoir s'il existe d'autres secteurs que celui des sociétés immobilières réglementées publiques (SIRP) et des fonds d'investissement immobiliers spécialisés (FIIS) auxquels la loi comptable impose l'application du référentiel IFRS dans la présentation des comptes statutaires. Comme ce n'est pas le cas, le champ d'application de l'avis est sans doute très restreint. Ainsi qu'indiqué plus haut : le passage d'une comptabilité simplifiée à une comptabilité en partie double, et l'abandon « volontaire » (selon la Commission, à notre avis, obligatoire) du référentiel IFRS par une SIRP ou un FIIS lorsqu'elle ou il ne serait plus répertorié en tant que tel<sup>44</sup>.

A notre avis, il serait utile que la Commission étende la portée de son avis au changement de référentiel comptable dans la présentation des comptes consolidés, ce cas de figure pouvant se présenter lorsqu'une société cotée, établissant dès lors des comptes consolidés conformément au référentiel IFRS, est retirée de la cote et choisit de ne plus appliquer les normes IFRS, mais bien les dispositions du droit comptable belge, dans la préparation de ses comptes consolidés. La norme IFRS 1 montre en effet que la première application du référentiel IFRS dans la préparation des comptes consolidés soulève des questions complexes, notamment pour la comptabilisation du goodwill d'acquisition. *Mutatis mutandis*, le même problème pourrait

zo stelt althans de rechtsleer, wanneer zij de boekhouding op kasbasis ("*cash basis accounting*") classificeert onder de andere specifieke boekhoudkundige referentiestelsels ("*other comprehensive basis of accounting*")<sup>42</sup>.

Merkwaardiger is de uitsluiting van de geconsolideerde jaarrekening uit het toepassingsgebied van het advies, dat enkel betrekking heeft op de statutaire jaarrekening<sup>43</sup>. De vraag rijst immers of er andere sectoren zijn dan die van de openbare gereguleerde vastgoedvennootschappen (openbare GVV's) en de gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen (GVBF's) waarvoor de boekhoudwet de toepassing van het IFRS-referentiestelsel bij de presentatie van de statutaire jaarrekening voorschrijft. Aangezien dit niet het geval is, is het toepassingsgebied van het advies ongetwijfeld zeer beperkt. Zoals hierboven aangegeven: de overgang van een vereenvoudigde boekhouding naar een dubbele boekhouding, en het "vrijwillig" afzien (volgens de Commissie, naar onze mening verplicht) van het IFRS-referentiestelsel door een openbare GVV of een GVBF wanneer deze niet meer als dusdanig zou worden geregistreerd<sup>44</sup>.

Naar onze mening zou het nuttig zijn dat de Commissie de reikwijdte van haar advies uitbreidt tot de wijziging van het boekhoudkundig referentiestelsel bij de presentatie van de geconsolideerde jaarrekening, aangezien deze situatie zich kan voordoen wanneer een genoteerde vennootschap, die dus een geconsolideerde jaarrekening opstelt overeenkomstig het IFRS-referentiestelsel, van de beurs wordt gehaald en ervoor kiest om bij het opstellen van haar geconsolideerde jaarrekening niet langer de IFRS, maar wel de bepalingen van het Belgisch boekhoudrecht toe te passen. Uit IFRS 1 blijkt immers dat de eerste toepassing van het IFRS-referentiestelsel bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening

42 Voir aussi : Changement de référentiel (avis CNC 2022/08). R. GHYSELS, *Actualité comptable* 2022/20, p. 1 à 8.

43 *Ibidem*, paragraphe 4.

44 *Ibidem*, note infrapaginale 2.

42 Zie ook: Wijziging van het referentiestelsel (CBN-advies 2022/08). R. GHYSELS, *Accountancy Actualiteit* 2022/20, p. 1 tot 8.

43 *Ibidem*, paragraaf 4.

44 *Ibidem*, voetnoot 2.

IL SERAIT UTILE QUE LA COMMISSION ÉTENDE LA PORTÉE DE SON AVIS AU CHANGEMENT DE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE DANS LA PRÉSENTATION DES COMPTES CONSOLIDÉS, CE CAS DE FIGURE POUVANT SE PRÉSENTER LORSQU'UNE SOCIÉTÉ COTÉE, ÉTABLISSANT DÈS LORS DES COMPTES CONSOLIDÉS CONFORMÉMENT AU RÉFÉRENTIEL IFRS, EST RETIRÉE DE LA COTE.

HET ZOU NUTTIG ZIJN DAT DE COMMISSIE DE REIKWIJDTE VAN HAAR ADVIES UITBREIDT TOT DE WIJZIGING VAN HET BOEKHOUDKUNDIG REFERENTIESTELSEL BIJ DE PRESENTATIE VAN DE GECONSOLIDEERDE JAARREKENING, AANGEZIEN DEZE SITUATIE ZICH KAN VOORDOEN WANNEER EEN GENOTEERDE VENNOOTSCHAP, DIE DUS EEN GECONSOLIDEERDE JAARREKENING OPSTELT OVEREENKOMSTIG HET IFRS-REFERENTIESTELSEL, VAN DE BEURS WORDT GEHAALD.

se poser à l'occasion de la première application du droit comptable belge à la présentation des comptes consolidés.

L'avis affirme que le principe de continuité comptable est applicable dans le cas d'un changement de référentiel comptable, « *même en cas de différences d'évaluation dues à une divergence de règles d'évaluation entre le référentiel étranger et le référentiel belge* ». Et de même : « *une exception au principe de continuité comptable n'est possible qu'en cas d'impact non matériel ou non substantiel sur l'image fidèle des comptes annuels* »<sup>45</sup>.

complexe vragen oproept, meer bepaald voor het boeken van de goodwill bij overname. *Mutatis mutandis* zou hetzelfde probleem zich kunnen voordoen bij de eerste toepassing van het Belgisch boekhoudrecht op de presentatie van de geconsolideerde jaarrekening.

Het advies bevestigt dat het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel toepasbaar is in het geval van een wijziging van boekhoudkundig referentiestelsel "zelfs indien er zich waarderingsverschillen voordoen die voortvloeien uit een verschil in waarderingsregels tussen het buitenlandse en het Belgische referentiestelsel". En evenzo wordt benadrukt dat "een uitzondering op het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel mogelijk is wanneer dit

45 *Ibidem*, paragraphes 8 et 9.

Cette référence à l'exigence de continuité comptable est ambiguë, puisque, comme le prescrit l'avis, les différences d'évaluation entre un référentiel comptable étranger et le référentiel belge requièrent l'ajustement des soldes d'ouverture des actifs et des passifs concernés « *pour les mettre en conformité avec ce qu'ils auraient été si les règles comptables belges avaient été appliquées dès l'origine* »<sup>46</sup>. Il en résulte que, étant donné la nature même d'un changement de référentiel comptable, le principe de continuité est mis à mal. En effet, jusqu'au remplacement du référentiel étranger par le référentiel belge, les actifs et les passifs sont évalués conformément au référentiel étranger, et ensuite, conformément au référentiel belge. La question ne se poserait pas si l'avis prescrivait le rappel de tous les états financiers préalablement adoptés, approuvés et déposés, pour les rendre conformes au droit comptable belge, ce que, bien évidemment, l'avis ne fait pas.

L'avis indique que les effets du retraitement comptable des actifs et des passifs pour les rendre conformes au droit comptable belge sont comptabilisés par le débit ou le crédit des soldes d'ouverture d'un ou de plusieurs comptes des capitaux propres des sociétés (capital, primes d'émission, réserves immunisées, réserves disponibles, bénéfice reporté (ou perte reportée)), ou, pour les associations et les fondations, de leurs fonds, de leurs réserves immunisées et de leur bénéfice reporté (ou perte reportée)<sup>47</sup>.

*geen materiële of substantiële gevolgen heeft voor het getrouw beeld van de jaarrekening*<sup>45</sup>.

Deze verwijzing naar de boekhoudkundige continuïteitvereiste is dubbelzinnig, aangezien, zoals het advies voorschrijft, de waarderingsverschillen tussen een buitenlands en het Belgisch boekhoudkundig referentiestelsel een aanpassing van de beginsaldi van de betreffende activa en passiva vereisen "om ze in overeenstemming te brengen met de saldi zoals die eruit zouden hebben gezien indien de Belgische boekhoudregels van meet af aan waren toegepast"<sup>46</sup>. Hieruit volgt dat, gezien de aard zelf van een wijziging van het boekhoudkundig referentiestelsel, het continuïteitsbeginsel wordt ondermijnd. Tot de vervanging van het buitenlands referentiestelsel door het Belgisch referentiestelsel worden activa en passiva immers gewaardeerd in overeenstemming met het buitenlands referentiestelsel en vervolgens in overeenstemming met het Belgisch referentiestelsel. De vraag zou niet rijzen als het advies de terugroeping van alle eerder aangenomen, goedgekeurde en neergelegde financiële overzichten zou voorschrijven om ze in overeenstemming te brengen met het Belgisch boekhoudrecht, wat het advies uiteraard niet doet.

Het advies geeft aan dat de effecten van de boekhoudkundige herwerking van de activa en passiva om ze in overeenstemming te brengen met het Belgisch boekhoudrecht, worden geboekt door het debiteren of crediteren van de beginsaldi van één of meer rekeningen van het eigen vermogen van de vennootschappen (kapitaal, uitgiftepremies, belastingvrije reserves, beschikbare reserves, overgedragen winst (of verlies)), of, voor de verenigingen en stichtingen, van hun vermogen, hun belastingvrije reserves en hun overgedragen winst (of verlies)<sup>47</sup>.

<sup>46</sup> *Ibidem*, paragraaf 10.

<sup>47</sup> *Ibidem*, paragraaf 15.

<sup>45</sup> *Ibidem*, paragraaf 8 en 9.

<sup>46</sup> *Ibidem*, paragraaf 10.

<sup>47</sup> *Ibidem*, paragraaf 15.

L'avis fournit quelques exemples de retraitement comptable, notamment celui d'une immobilisation financière qui, conformément au référentiel IFRS, serait comptabilisée à sa juste valeur par le biais du compte de résultats. En droit comptable belge, cette immobilisation financière devrait être comptabilisée à sa valeur d'acquisition, sauf si les conditions de l'article 3:35, § 1 de l'AR CSA étaient remplies, auquel cas une plus-value de réévaluation éventuelle devrait être comptabilisée. Hormis l'application de l'article 3:35, § 1, lors du passage au référentiel comptable belge la valeur comptable de cette immobilisation financière devrait donc être retraitée pour la ramener à sa valeur d'acquisition ; en pratique, il faudrait créditer dans le compte pertinent de la rubrique 28 (Immobilisations financières) le montant correspondant à la différence entre la juste valeur de ladite immobilisation financière et sa valeur d'acquisition, par le débit d'un compte de capitaux propres, au choix de la société – choix en partie dicté par le statut fiscal des comptes concernés –, les comptes 10 (Capital), 11 (Primes d'émission), 132 (Réserves immunisées), 133 (Réserves disponibles) et 14 (Bénéfice reporté (ou perte reportée))<sup>48</sup>.

Notons que l'exemple cité dans l'avis s'appliquerait tout autant aux immobilisations financières comptabilisées dans le référentiel IFRS à leur juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global (« *other comprehensive income* »), ce concept, à la lisière entre le compte de résultats et les capitaux propres, n'existant pas en droit comptable belge.

Het advies geeft enkele voorbeelden van boekhoudkundige herwerking, waaronder die van een financieel vast actief dat volgens het IFRS-referentiestelsel zou worden geboekt tegen werkelijke waarde via de resultatenrekening. Naar Belgisch boekhoudrecht zou dit financieel vast actief dienen te worden geboekt tegen aanschaffingswaarde, tenzij voldaan is aan de voorwaarden van artikel 3:35, § 1 KB WVV, in welk geval een eventuele herwaarderingsmeerwaarde zou moeten worden geboekt. Afgezien van de toepassing van artikel 3:35, § 1 KB WVV, dient bij de overgang naar het Belgisch boekhoudkundig referentiestelsel de boekwaarde van dit financieel vast actief derhalve te worden herwerkt om het terug te brengen tot de aanschaffingswaarde; in de praktijk dient het bedrag dat overeenstemt met het verschil tussen de werkelijke waarde van dat financieel vast actief en de aanschaffingswaarde ervan te worden gecrediteerd op de passende rekening van rubriek 28 (Financiële vaste activa), door debitering van een eigenvermogensrekening, naar keuze van de vennootschap – keuze mede bepaald door het fiscaal statuut van de betrokken rekeningen –, rekeningen 10 (Kapitaal), 11 (Uitgiftepremies), 132 (Belastingvrije reserves), 133 (Beschikbare reserves) en 14 (Overgedragen winst (of Overgedragen verlies))<sup>48</sup>.

Er dient te worden opgemerkt dat het in het advies aangehaalde voorbeeld evenzeer van toepassing zou zijn op financiële vaste activa die overeenkomstig het IFRS-referentiestelsel worden geboekt tegen hun werkelijke waarde via de overige elementen van het globaal resultaat ("*other comprehensive income*"), aangezien dit concept, dat zich op de grens tussen de resultatenrekening en het eigen vermogen bevindt, in Belgisch boekhoudrecht niet bestaat.

48 *Ibidem*, paragraphe 16.

48 *Ibidem*, paragraaf 16.

### **I. Avis CNC 2022/09 – Consolidation d’un groupe horizontal (consortium)**

Dans la plupart des groupes de sociétés, le contrôle est exercé par une société mère ; on parle alors de structure verticale qui inclut une société mère et une ou plusieurs filiales contrôlées par la société mère. Sauf recours à certaines exemptions prévues par la loi, la société mère présente des comptes consolidés, qui comprennent les comptes de la société mère et ceux de ses filiales.

Il se peut aussi que certaines sociétés soient contrôlées par une ou plusieurs personnes physiques ou par des personnes morales qui n’ont pas la forme de société ; on qualifie en général cette structure d’horizontale, le principe étant que le contrôle surgit du fait qu’une société et une ou plusieurs autres sociétés de droit belge ou étranger, qui ne sont ni filiales les unes des autres, ni filiales d’une même société, sont placées sous une direction unique. En droit belge, on parle de « consortium ».

La directive comptable européenne 2013/34/UE autorise les Etats membres à imposer la présentation par les consortiums de comptes consolidés. A notre connaissance, peu d’Etats membres ont choisi d’imposer cette obligation. La Belgique est une exception.

L’avis CNC 2022/09, qui met à jour et remplace un ancien avis sur la question (avis 2017/06), fournit de précieuses indications sur l’application à des cas d’espèces de la notion de « direction unique ». Par ailleurs, de nombreux exemples chiffrés et tableaux récapitulatifs illustrent l’application de la technique de consolidation

### **I. CBN-advies 2022/09 – Consolidatie bij de horizontale groep (consortium)**

In de meeste vennootschapsgroepen berust de controle bij een moedervennootschap; er is dan sprake van een verticale structuur die een moedervennootschap en één of meer dochtervennootschappen omvat die door de moedervennootschap worden gecontroleerd. Onder voorbehoud van bepaalde bij wet voorziene vrijstellingen, presenteert de moedervennootschap een geconsolideerde jaarrekening, die de jaarrekening van de moedervennootschap en die van haar dochtervennootschappen omvat.

Het is ook mogelijk dat bij sommige vennootschappen de controle in handen is van één of meer natuurlijke personen of van rechtspersonen die geen vennootschap zijn; deze structuur wordt over het algemeen aangemerkt als horizontaal, waarbij het beginsel is dat de controle voortvloeit uit het feit dat een vennootschap en één of meer andere vennootschappen naar Belgisch of buitenlands recht, die geen dochtervennootschappen zijn van elkaar, noch dochtervennootschappen zijn van één en dezelfde vennootschap, onder centrale leiding staan. Naar Belgisch recht is er sprake van “consortium”.

De Europese boekhoudrichtlijn 2013/34/EU machtigt lidstaten om consortia te verplichten een geconsolideerde jaarrekening te presenteren. Voor zover wij weten, hebben weinig lidstaten ervoor gekozen deze verplichting op te leggen. België is een uitzondering.

Het CBN-advies 2022/09, dat een oud advies over de kwestie (advies 2017/06) bijwerkt en vervangt, bevat waardevolle aanwijzingen over de toepassing op specifieke gevallen van het begrip “centrale leiding”. Daarnaast illustreren tal van cijfervoorbeelden en samenvattende tabellen de toepassing op verschillende feitelijke situaties van de consolidatietechniek

horizontale à plusieurs situations de fait, celle-ci pouvant se résumer comme suit<sup>49</sup> :

- harmonisation des règles d'évaluation au sein des sociétés constituant le consortium ;
- consolidation par intégration verticale des filiales de chaque société constituant le consortium ;
- consolidation par intégration horizontale de chaque société constituant le consortium, ce qui requiert :
  - élimination des créances, dettes et résultats réciproques,
  - addition horizontale de toutes les rubriques des bilans et des comptes de résultats des sociétés formant le consortium,
  - élimination des participations réciproques.

Du fait que la consolidation par intégration horizontale se résume à la simple addition des soldes des rubriques du bilan et du compte de résultats des sociétés formant le consortium, des écarts de consolidation (goodwill) et des intérêts de tiers n'apparaîtront pas dans les comptes consolidés, sauf cas où certaines de ces sociétés auraient des filiales qui, à la suite de la consolidation par intégration verticale de celles-ci – le deuxième point ci-dessus –, feraient apparaître un écart de consolidation et /ou des intérêts de tiers, ceux-ci étant alors reportés dans les comptes consolidés horizontaux du consortium.

Qu'entend-on par « direction unique » ? L'avis distingue deux cas de figure :

- Le premier se produit lorsque, en raison d'accords conclus entre des sociétés ou à la suite de dispositions statutaires, une direction unique se trouve à la tête de

bij een horizontale consolidatie, die als volgt kan worden samengevat<sup>49</sup>:

- het afstemmen van de waarderingsregels binnen de vennootschappen die het consortium vormen;
- verticale consolidatie van de dochtervennootschappen van elke vennootschap die het consortium vormt;
- horizontale consolidatie van elke vennootschap die het consortium vormt, hetgeen vereist:
  - het elimineren van de onderlinge vorderingen, schulden en resultaten;
  - het horizontaal optellen van alle posten van de balansen en de resultatenrekeningen van de vennootschappen die het consortium vormen;
  - het wegwerken van de participaties aangehouden in elkaar.

Aangezien de horizontale consolidatie een loutere optelling is van de saldi van de balansposten en de resultatenrekening van de vennootschappen die het consortium vormen, zullen consolidatieverschillen (goodwill) en belangen van derden niet in de geconsolideerde jaarrekening voorkomen, behalve wanneer sommige van deze vennootschappen dochter-vennootschappen zouden hebben die, naar aanleiding van hun verticale consolidatie – tweede punt hierboven – een consolidatieverschil en/of belangen van derden zouden vertonen, die dan zouden worden overgedragen naar de horizontaal geconsolideerde jaarrekening van het consortium.

Wat wordt verstaan onder "centrale leiding"? Het advies maakt een onderscheid tussen twee situaties:

- De eerste situatie doet zich voor wanneer, als gevolg van overeenkomsten gesloten tussen vennootschappen of naar aanleiding van statutaire bepalingen, deze

49 Avis CNC 2022/09, paragraphe 41.

49 CBN-advies 2022/09, paragraaf 41.

ces sociétés – on remarquera ici le début d'un raisonnement circulaire : il existe une direction unique lorsqu'une direction unique est à la tête de plusieurs sociétés –, ou encore, si les organes d'administration de ces sociétés se composent en majorité des mêmes personnes. Il s'agit alors d'une présomption irréfragable de direction unique<sup>50</sup>.

- Le second porte sur la situation où la majorité des droits de vote attachés aux actions ou aux autres titres sont détenus par les mêmes personnes, sauf si les actions ou les autres titres sont détenus par des personnes de droit public. Cette présomption de direction unique est réfragable<sup>51</sup>.

L'avis comprend sept exemples pratiques dans lesquels la Commission conclut, dans certains cas, à l'existence d'un contrôle unique, dans d'autres, à son absence<sup>52</sup>.

L'un d'entre eux, l'exemple 2, est particulièrement intéressant, car, au terme de son raisonnement – tout à fait correct selon nous – la Commission conclut qu'une société dénommée Y doit être reprise tant dans les comptes consolidés d'une société dénommée Z, selon la méthode de l'intégration verticale, que dans les comptes consolidés du consortium formé par une société dénommée X et par la société Y, par intégration horizontale. Dans une note de bas de page, la Commission annonce qu'elle transmettra au gouvernement la proposition de ne pas prévoir de seconde consolidation (horizontale) dans ce type de cas<sup>53</sup>.

Il est vrai qu'un des principes de base de la consolidation – à notre connaissance unanimement reconnu – est qu'une société

vennootschappen onder centrale leiding staan – we zien hier het begin van een cirkelredenering: er bestaat een centrale leiding wanneer meerdere vennootschappen onder centrale leiding staan –, of zelfs wanneer de bestuursorganen van deze vennootschappen voor het merendeel bestaan uit dezelfde personen. Het gaat dan om een onweerlegbaar vermoeden van centrale leiding<sup>50</sup>.

- De tweede situatie doet zich voor wanneer de meerderheid van de stemrechten verbonden aan de aandelen of andere effecten worden gehouden door dezelfde personen, behoudens wanneer de aandelen of andere effecten worden gehouden door publiekrechtelijke personen. Dit vermoeden van centrale leiding is weerlegbaar<sup>51</sup>.

Het advies bevat zeven praktijkvoorbeelden waaruit de Commissie concludeert dat er in sommige gevallen sprake is van een centrale controle en in andere gevallen niet<sup>52</sup>.

Eén daarvan, voorbeeld 2, is bijzonder interessant omdat de Commissie, aan het einde van haar redenering – die volgens ons volkomen juist is – concludeert dat een vennootschap genaamd Y dient te worden opgenomen zowel in de geconsolideerde jaarrekening van een vennootschap genaamd Z, volgens de methode van de verticale integratie, alsook in de geconsolideerde jaarrekening van het consortium gevormd door een vennootschap genaamd X en door vennootschap Y, via de horizontale consolidatiemethode. In een voetnoot kondigt de Commissie aan dat zij aan de regering het voorstel zal overmaken om in dergelijk geval geen opname in een tweede (horizontale) consolidatie, te voorzien<sup>53</sup>.

Eén van de – voor zover wij weten unaniem erkende – basisprincipes van de consolidatie is inderdaad dat een vennootschap niet

50 *Ibidem*, paragraphe 5.

51 *Ibidem*, paragraphe 6.

52 *Ibidem*, paragraphes 8 à 10.

53 *Ibidem*, paragraphe 10.

50 *Ibidem*, paragraaf 5.

51 *Ibidem*, paragraaf 6.

52 *Ibidem*, paragraaf 8 tot 10.

53 *Ibidem*, paragraaf 10.



ne peut pas se retrouver simultanément dans deux ensembles de comptes consolidés – sauf consolidation par intégration proportionnelle en cas de contrôle conjoint –, puisque, on est contrôlé soit par quelqu'un, soit par quelqu'un d'autre. Selon nous, l'exemple développé dans l'avis est une bonne illustration des écueils de la consolidation horizontale, ce qui pourrait d'ailleurs expliquer pourquoi cette approche n'est pas retenue dans nombre de juridictions.

La Commission s'exprime sur de nombreux points qui, bien évidemment, ne sont pas traités en détail dans l'AR CSA, et contribuent dès lors au développement de la doctrine en la matière. Nous noterons en particulier les points suivants.

Tout d'abord, l'avis rappelle que les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif, les fondations ainsi que les sociétés simples ne sont pas tenues à l'obligation de consolidation. Toutefois, selon la Commission, la nouvelle définition de la notion d'entreprise filiale incluse dans le CSA ne permet pas d'exclure les associations et fondations du périmètre de la consolidation. En effet, l'article 3:22 du CSA englobe dans la notion d'entreprise filiale « *les organismes de droit belge ou étranger, publics ou non, avec ou sans distribution des bénéficiaires, qui, en raison de leur mission statutaire ou non, exercent une activité à caractère commercial, financier ou industriel* ». Selon la Commission, il en résulte que les associations et fondations qui se livrent à de telles activités peuvent donc être qualifiées d'entreprises filiales, et doivent, le cas échéant, faire partie du périmètre de consolidation en tant que filiales d'une société faisant partie d'un consortium<sup>54</sup>.

Ensuite, la Commission est d'avis que l'AR CSA ne permet pas de laisser en dehors de

tegelijktijd in twee reeksen geconsolideerde jaarrekeningen kan worden opgenomen – behalve bij evenredige consolidatie in geval van gezamenlijke controle – aangezien men hetzij door iemand, hetzij door iemand anders wordt gecontroleerd. Naar onze mening is het in het advies uitgewerkte voorbeeld een goede illustratie van de valkuilen van horizontale consolidatie, wat ook zou kunnen verklaren waarom deze benadering in veel rechtsgebieden niet wordt gehanteerd.

De Commissie spreekt zich uit over een aantal aangelegenheden die uiteraard in het KB WVV niet in detail worden behandeld en derhalve bijdragen aan de ontwikkeling van de rechtsleer ter zake. We merken in het bijzonder het volgende op:

Allereerst brengt het advies in herinnering dat verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk, stichtingen en maatschappen niet consolidatieplichtig zijn. Volgens de Commissie kunnen met de nieuwe definitie van het begrip "dochteronderneming" opgenomen in het WVV, de verenigingen en stichtingen echter niet worden uitgesloten uit de consolidatiekring. Artikel 3:22 WVV omvat in het begrip "dochteronderneming" immers "de instelling naar Belgisch of buitenlands recht, al dan niet openbaar, met of zonder winstuitkering, die, al dan niet ingevolge haar statutaire opdracht, een activiteit uitoefent van commerciële, financiële of industriële aard". Volgens de Commissie volgt hieruit dat verenigingen of stichtingen die dergelijke activiteiten uitoefenen, aldus kunnen worden aangemerkt als dochteronderneming en, in voorkomend geval, deel moeten uitmaken van de consolidatiekring als dochteronderneming van een vennootschap die deel uitmaakt van een consortium<sup>54</sup>.

Vervolgens is de Commissie van mening dat het KB WVV niet toelaat om een vennootschap die

54 *Ibidem*, paragraphe 15.

54 *Ibidem*, paragraaf 15.

la consolidation une société membre du consortium, au motif de son importance négligeable, de restrictions graves et durables à l'exercice de son contrôle, des frais disproportionnés qu'entraînerait la consolidation, et de la circonstance que les actions et parts sont détenues en vue de leur cession ultérieure. Les exceptions mentionnées dans l'article 3:97 (et 3:98) de l'AR CSA s'appliquent uniquement aux filiales des sociétés consolidantes, mais pas aux sociétés consolidantes elles-mêmes. Cette conclusion découle du fait que dans la consolidation horizontale d'un consortium, il n'y a, par définition, ni société mère ni filiales<sup>55</sup>.

De même, en ce qui concerne les dispenses de consolidation pour les groupes de taille réduite, la consolidation s'effectue au niveau des sociétés formant le consortium. Lorsque la direction unique est assurée par une personne qui n'est pas une société, par exemple, une personne physique, la Commission considère que le chiffre d'affaires, le total du bilan ou le nombre de travailleurs occupés par la personne assurant la direction unique n'entrent pas en ligne de compte pour l'appréciation de la taille du consortium<sup>56</sup>.

Enfin, la Commission estime que plusieurs comptes consolidés par intégration horizontale doivent être établis, si les sociétés formant le consortium ne clôturent pas leurs comptes annuels à la même date. La Commission est toutefois d'avis que les membres d'un consortium tenus à l'obligation de consolidation peuvent se contenter de n'établir qu'un seul jeu de comptes annuels consolidés par intégration horizontale, en cas de difficultés « extrêmes » ou de retards qu'entraînerait cette obligation, et pour autant que la période séparant la date de clôture du bilan des comptes consolidés du consortium par intégration horizontale de

het consortium vormt, buiten de consolidatie de laten, wegens haar te verwaarlozen betekenis, ingrijpende en duurzame beperkingen op de uitoefening van haar controlebevoegdheid, onevenredige kosten die de consolidatie met zich mee zou brengen, en het feit dat de aandelen worden gehouden met het oog op latere vervreemding. De uitzonderingen vermeld in artikel 3:97 (en 3:98) KB WVV gelden uitsluitend voor de dochterondernemingen van de consoliderende vennootschappen doch niet voor de consoliderende vennootschappen zelf. Deze conclusie volgt uit het feit dat er bij de horizontale consolidatie van een consortium per definitie geen moedervenootschap of dochterondernemingen zijn<sup>55</sup>.

Evenzo met betrekking tot de consolidatievrijstellingen voor groepen van beperkte omvang vindt de consolidatie plaats op het niveau van de vennootschappen die het consortium vormen. Wanneer de centrale leiding wordt uitgeoefend door een persoon die geen vennootschap is, bijvoorbeeld door een natuurlijke persoon, is de Commissie van mening dat voor de beoordeling van de grootte van een consortium geen rekening wordt gehouden met het bedrag van de omzet, het balanstotaal of het aantal werknemers in dienst van de persoon die de centrale leiding uitoefent<sup>56</sup>.

Ten slotte is de Commissie van mening dat er meerdere horizontaal geconsolideerde jaarrekeningen moeten worden opgesteld indien de vennootschappen die het consortium vormen hun jaarrekening niet op dezelfde datum afsluiten. De Commissie is echter van mening dat de consolidatieplichtige leden van een consortium er zich in dat geval toe kunnen beperken om slechts één geconsolideerde jaarrekening van het consortium op te stellen, in geval van "uiterste" moeilijkheden of vertragingen die deze verplichting zou inhouden, mits tussen de balansdatum van de horizontaal geconsolideerde jaarrekening

55 *Ibidem*, paragraphes 16 et 17.

56 *Ibidem*, paragraphe 20.

55 *Ibidem*, paragraaf 16 en 17.

56 *Ibidem*, paragraaf 20.

celle des comptes annuels des sociétés reprises dans les comptes consolidés par intégration horizontale ne dépasse pas trois mois<sup>57</sup>.

### **J. Avis CNC 2022/10 – Traitement comptable des intérêts et des autres montants dus en raison d'un retard de paiement**

La publication de cet avis est motivée par les changements apportés à la matière des intérêts de retard dans les relations entre entreprises, voici déjà vingt ans, par la loi du 2 août 2002 concernant le retard de paiement dans les transactions commerciales. L'avis résume les dispositions de cette loi comme suit.

A défaut d'un délai de paiement prévu dans le contrat, tout paiement en rémunération d'une transaction commerciale doit être effectué dans les trente jours civils suivant la date de la réception de la facture par le client, ou, en cas de préfacturation, de la réception des marchandises ou de la prestation des services. Les parties au contrat peuvent convenir d'un délai plus long, celui-ci ne pouvant excéder soixante jours civils, toute clause contractuelle contraire étant réputée non écrite<sup>58</sup>.

En cas d'absence de paiement du montant dû à l'échéance, le montant impayé est, à compter du jour suivant, majoré, de plein droit et sans mise en demeure, d'un intérêt, sauf si le débiteur démontre qu'il n'est pas responsable du retard. Cet intérêt correspond à l'intérêt au taux directeur majoré de huit points de pourcentage et arrondi au demi-point de pourcentage supérieur<sup>59</sup>.

57 *Ibidem*, paragraphes 27 à 29.

58 Avis CNC 2022/10, paragraphe 7.

59 *Ibidem*, paragraphe 8.

van het consortium en de balansdata van de jaarrekeningen van de in de horizontaal geconsolideerde jaarrekening opgenomen vennootschappen een periode van maximaal drie maanden ligt<sup>57</sup>.

### **J. CBN-advies 2022/10 – Boekhoudkundige verwerking van interesten en andere bedragen verschuldigd wegens betalingsachterstand**

De publicatie van dit advies is ingegeven door de wijzigingen die de wet van 2 augustus 2002 betreffende de bestrijding van de betalingsachterstand bij handelstransacties reeds twintig jaar geleden heeft doorgevoerd op het gebied van de verwijlinteressen binnen verhoudingen tussen ondernemingen onderling. Het advies vat de bepalingen van deze wet als volgt samen.

Indien er in de overeenkomst geen termijn voor betaling werd vastgesteld, dient elke betaling tot vergoeding van een handelstransactie te gebeuren binnen dertig kalenderdagen na de datum van de ontvangst door de cliënt van de factuur of, in geval van voorfacturering, van de ontvangst van de goederen of diensten. De partijen bij de overeenkomst kunnen een langere termijn overeenkomen, die niet langer mag zijn dan zestig kalenderdagen, waarbij elke andersluidende contractuele bepaling voor niet geschreven wordt gehouden<sup>58</sup>.

Indien het verschuldigde bedrag niet op de vervaldag werd betaald, wordt bij dit bedrag, vanaf de volgende dag, van rechtswege en zonder een ingebrekestelling een interest gerekend, behalve wanneer de schuldenaar aantoont dat hij niet verantwoordelijk is voor de achterstand. Deze interest stemt overeen met de interest tegen de referentie-interestvoet vermeerderd met acht procentpunten en afgerond tot het hogere halve procentpunt<sup>59</sup>.

57 *Ibidem*, paragraaf 27 tot 29.

58 CBN-advies 2022/10, paragraaf 7.

59 *Ibidem*, paragraaf 8.

Les parties sont libres de déroger à ces règles, mais dans le respect des dispositions de la loi prévoyant l'intervention du juge dans les cas d'abus manifestes.

En outre, la loi prévoit qu'en cas de retard de paiement une indemnité forfaitaire de 40 euros pour frais de recouvrement est ajoutée aux montants dus, une indemnité supplémentaire pouvant être réclamée par le créancier pour tous les autres frais de recouvrement supérieurs au forfait liés au retard de paiement. Les parties peuvent déroger à cette règle, sous réserve qu'une clause contractuelle excluant l'indemnité forfaitaire est présumée être manifestement abusive<sup>60</sup>.

La Commission observe qu'étant donné l'automatisme du mécanisme prévu par la loi, le débiteur est tenu de prendre en charge les intérêts et les indemnités forfaitaires dès le premier jour suivant la date d'échéance des montants dus, en d'autres mots, il doit acter une dette dans le compte 440 (Fournisseurs) par le débit du compte 6500 (Intérêts, commissions et frais afférents aux dettes) ou du compte 668 (Autres charges financières non récurrentes)<sup>61</sup>.

Etant donné l'impératif catégorique de prudence, la matière est traitée différemment par le débiteur et par le créancier. En effet, les produits, y compris les produits d'intérêt, ne peuvent pas être comptabilisés lorsque leur encaissement est incertain. Ils ne pourront l'être, dans le respect des critères de prudence, de sincérité et de bonne foi, que lorsque leur encaissement devient certain. C'est à cette date que le créancier actera une créance dans le compte 400 (Clients) par le crédit du compte 751 (Produits sur actifs circulants) ou

Het staat de partijen vrij om van deze regels af te wijken, maar met inachtneming van de bepalingen van de wet die voorzien in de tussenkomst van de rechter in gevallen van kennelijke onbillijkheid.

Bovendien bepaalt de wet dat bij een betalingsachterstand een forfaitaire vergoeding van 40 euro voor de invorderingskosten aan de verschuldigde bedragen wordt toegevoegd, en dat de schuldeiser een bijkomende vergoeding kan eisen voor alle andere invorderingskosten die het forfaitaire bedrag te boven gaan en ontstaan zijn door de betalingsachterstand. De partijen kunnen van deze regel afwijken, op voorwaarde dat een contractueel beding dat de forfaitaire vergoeding uitsluit, wordt vermoed kennelijk onbillijk te zijn.<sup>60</sup>

De Commissie merkt op dat, gezien het automatisme van het wettelijk voorziene mechanisme, de schuldenaar verplicht is de interesten en forfaitaire vergoedingen in kosten te nemen vanaf de eerste dag na de vervaldag van de verschuldigde bedragen, met andere woorden, hij moet een schuld boeken op rekening 440 (Leveranciers) door het debiteren van rekening 6500 (Rente, commissies en kosten verbonden aan schulden) of rekening 668 (Andere niet-recurrerende financiële kosten)<sup>61</sup>.

Gezien de absoluut dwingende noodzaak van voorzichtigheid wordt de materie verschillend behandeld door de schuldenaar en door de schuldeiser. De opbrengsten, met inbegrip van de renteopbrengsten, mogen immers niet worden geboekt wanneer de inning ervan onzeker is. Zij kunnen pas worden geboekt, met inachtneming van de criteria van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw, wanneer de inning ervan zeker wordt. Het is op deze datum dat de schuldeiser een vordering zal boeken op rekening 400 (Handelsdebiteuren) door het crediteren van rekening 751 (Opbrengsten uit

<sup>60</sup> *Ibidem*, paragraphe 11.

<sup>61</sup> *Ibidem*, paragraphes 13 et 14.

<sup>60</sup> *Ibidem*, paragraaf 11.

<sup>61</sup> *Ibidem*, paragraaf 13 en 14.

du compte 769 (Autres produits financiers non récurrents)<sup>62</sup>.

L'avis traite également du traitement comptable des factures contenant une limite de crédit, celle-ci étant définie comme le montant supplémentaire contractuellement dû par le débiteur en cas de paiement de la facture après une certaine date, celle-ci ne coïncidant pas nécessairement avec l'échéance finale de la facture. Ce mécanisme a pour but d'inciter les clients à un règlement rapide de leurs factures.

L'avis distingue la situation dans laquelle l'échéance de la limite de crédit correspond à l'échéance finale de paiement de la situation dans laquelle ces échéances diffèrent<sup>63</sup>.

Dans le premier cas, le traitement comptable de la limite de crédit s'assimile à celui des indemnités forfaitaires pour retard de paiement décrit ci-dessus<sup>64</sup>. Dans le second, le traitement comptable de la limite de crédit est le même que celui d'un escompte de règlement<sup>65</sup>. L'avis contient des exemples illustrant les écritures comptables devant être passées dans chacun de ces deux cas de figure.

Un membre de la Commission a émis un avis minoritaire, arguant que :

« Le créancier, titulaire d'une créance sur son client pour le montant nominal de la facture, a le droit de disposer (souligné dans l'avis) de sa créance. Il a le droit (souligné dans l'avis) de réclamer les intérêts et majorations dus en raison d'un retard de paiement lorsque ceux-ci sont prévus par la législation ou un contrat, mais il n'en a pas l'obligation (souligné dans

vlottende activa) of rekening 769 (Andere niet-recurrerende financiële opbrengsten)<sup>62</sup>.

Het advies handelt ook over de boekhoudkundige verwerking van facturen met een kredietbeperkingstoeslag, die wordt gedefinieerd als de toeslag die contractueel door de schuldenaar verschuldigd is ingeval deze de factuur betaalt na een bepaalde datum, die niet noodzakelijk overeenstemt met de eindvervaldag van de factuur. Dit mechanisme is bedoeld om klanten aan te sporen tot spoedige betaling van hun facturen.

Het advies maakt een onderscheid tussen het geval waarin de vervaldag van de kredietbeperkingstoeslag overeenstemt met de uiterste betaaldatum en het geval waarin deze twee data van elkaar verschillen<sup>63</sup>.

In het eerste geval wordt de boekhoudkundige verwerking van de kredietbeperkingstoeslag gelijkgesteld met deze van de forfaitaire vergoedingen voor betalingsachterstand zoals hierboven beschreven<sup>64</sup>. In het tweede geval is de boekhoudkundige verwerking van de kredietbeperkingstoeslag dezelfde als deze van een financiële korting<sup>65</sup>. Het advies bevat voorbeelden ter illustratie van de boekingen die in elk van beide situaties moeten worden uitgevoerd.

Een lid van de Commissie heeft een afwijkend standpunt ingenomen waarin hij het volgende stelt:

"Deschuldeiser, titularis van een schuldvordering op zijn klant ten belope van het nominaal factuurbedrag, heeft het beschikkingsrecht (onderstreept in het advies) over zijn schuldvordering. Hij kan (onderstreept in het advies) de intresten en de verhogingen wegens laattijdige betaling eisen wanneer deze wettelijk of contractueel voorzien zijn, maar hij moet

62 *Ibidem*, paragraphe 15.

63 *Ibidem*, paragraphe 18.

64 *Ibidem*, paragraphe 19.

65 *Ibidem*, paragraphe 20.

62 *Ibidem*, paragraaf 15.

63 *Ibidem*, paragraaf 18.

64 *Ibidem*, paragraaf 19.

65 *Ibidem*, paragraaf 20.

*l'avis). En effet, non content d'être payé à temps, le créancier tient également à conserver ses bonnes relations commerciales et sera généralement tout à fait disposé à abandonner les intérêts et majorations. Ces accessoires ne sont communément qu'un moyen de pression pour obtenir le paiement du montant principal... »<sup>66</sup>*

En d'autres mots, la loi conférerait au créancier un droit, sans toutefois lui imposer une obligation, cette dernière ne pesant sur le débiteur que si le créancier choisissait d'exercer son droit. En termes financiers, le mécanisme automatique introduit par la loi pourrait être assimilé à une option de vente (« put ») émise par le débiteur au bénéfice du créancier, que ce dernier pourrait choisir de lever ou de ne pas lever. Si tel était le cas, le traitement comptable préconisé dans l'avis pourrait être sujet à caution. Il serait utile de soumettre cette interprétation de la loi à une consultation juridique.

Par ailleurs, il ne peut être exclu que, dans la pratique, certaines sociétés, après avoir, conformément à la loi, compté des intérêts de retard à leurs clients ou à certains d'entre eux, émettent une note de crédit pour en annuler l'effet, et ce, comme le souligne l'avis minoritaire, afin de conserver de bonnes relations avec les clients. Il pourrait être utile de réaliser une étude empirique afin de tester cette hypothèse.

La réponse à ces deux questions serait susceptible de conforter la validité de l'opinion dissidente.

#### **K. Avis CNC 2022/11 – Méthode de mise en équivalence**

Cet avis, très détaillé et, comme c'est le cas de l'avis sur la consolidation horizontale d'un

<sup>66</sup> *Ibidem*, paragraphe 22.

(Onderstreept in het advies) *niet. Immers, hij wil niet alleen graag tijdig betaald worden, hij wil evenzeer zijn goede klantenrelatie behouden en zal meestal maar al te graag bereid zijn om intresten en verhogingen te laten vallen. Deze accessoria zijn veelal enkel een drukkingsmiddel tot betaling van de hoofdsom (...)*<sup>66</sup>.

Met andere woorden, de wet zou aan de schuldeiser een recht toekennen, zonder hem echter een verplichting op te leggen; deze verplichting zou enkel aan de schuldenaar worden opgelegd als de schuldeiser ervoor kiest zijn recht uit te oefenen. In financiële termen zou het door de wet ingevoerde automatische mechanisme kunnen worden gelijkgesteld met een door de schuldenaar aan de schuldeiser verleende verkoopoptie (putoptie), die deze laatste al dan niet zou kunnen lichten. Als dit het geval was, zou de in het advies aanbevolen boekhoudkundige verwerking in twijfel kunnen worden getrokken. Het zou nuttig zijn deze wetsinterpretatie aan juridisch advies te onderwerpen.

Bovendien kan niet worden uitgesloten dat in de praktijk bepaalde vennootschappen, nadat zij, overeenkomstig de wet, verwijlinteresten aan sommige of al hun klanten hebben aangerekend, een creditnota uitgeven om het effect teniet te doen, en dit, zoals in het afwijkend standpunt wordt opgemerkt, teneinde goede klantenrelaties te behouden. Het kan zinvol zijn om een empirisch onderzoek uit te voeren om deze veronderstelling te toetsen.

Het antwoord op deze twee vragen zou de geldigheid van het afwijkend standpunt kunnen onderbouwen.

#### **K. CBN-advies 2022/11 – Vermogensmutatiemethode**

In dit advies, dat zeer gedetailleerd is en, net als het advies over de horizontale consolidatie van

<sup>66</sup> *Ibidem*, paragraaf 22.

consortium, très didactique, passe en revue, exemples chiffrés et tableaux récapitulatifs à l'appui, les écritures comptables qui sont passées aux différentes étapes de l'application de la méthode de mise en équivalence.

L'avis rappelle opportunément qu'en droit comptable belge, la méthode de mise en équivalence ne s'applique pas uniquement, dans les comptes consolidés, aux participations dans des sociétés associées, c'est-à-dire les sociétés dans lesquelles une autre société détient une participation et exerce une influence notable sur l'orientation de sa gestion – présumée si les droits de vote attachés à cette participation représentent un cinquième ou plus des droits de vote des actionnaires ou associés de cette société. En effet, la méthode s'applique également aux<sup>67</sup> :

- participations dans les filiales sur lesquelles la société consolidante dispose d'un contrôle de fait, mais qui sont laissées en dehors de la consolidation car leur inclusion dans la consolidation serait contraire au principe d'image fidèle ;
- participations dans les filiales en liquidation ou les filiales qui ont renoncé à poursuivre leurs activités ou pour lesquelles la perspective de continuité des activités ne peut être maintenue ;
- filiales communes lorsque leur activité n'est pas étroitement intégrée dans l'activité de la société disposant du contrôle conjoint.

L'avis contient l'affirmation que la méthode de mise en équivalence n'est pas une méthode de consolidation au sens strict du terme, mais

een consortium, zeer didactisch, wordt aan de hand van cijfervoorbeelden en samenvattende tabellen ingegaan op de boekingen die worden uitgevoerd in de verschillende fasen van de toepassing van de vermogensmutatiemethode.

Het advies brengt in herinnering dat naar Belgisch boekhoudrecht de vermogensmutatiemethode in de geconsolideerde jaarrekening niet alleen van toepassing is op deelnemingen in geassocieerde vennootschappen, dat wil zeggen vennootschappen waarin een andere vennootschap een deelneming bezit en waarin zij een invloed van betekenis uitoefent op de oriëntatie van het beleid. Deze invloed van betekenis wordt vermoed indien de stemrechten verbonden aan deze deelneming één vijfde of meer vertegenwoordigen van het totaal aantal stemrechten van de aandeelhouders of vennoten van deze vennootschap. De methode is immers ook van toepassing op<sup>67</sup>:

- deelnemingen in dochterondernemingen waarover de consoliderende vennootschap een controle in feite bezit maar die buiten de consolidatie worden gelaten omdat de opneming ervan in de consolidatie zou indruisen tegen het beginsel van het getrouw beeld;
- deelnemingen in dochterondernemingen in vereffening, of in dochterondernemingen die hebben besloten hun bedrijf stop te zetten of waarvoor er niet meer kan van worden uitgegaan dat zij hun bedrijf zullen voortzetten;
- gemeenschappelijke dochterondernemingen wanneer hun bedrijf niet nauw geïntegreerd is in het bedrijf van de vennootschap die over de gezamenlijke controle beschikt.

Het advies stelt dat de vermogensmutatiemethode geen consolidatiemethode in de strikte betekenis van het woord is, maar veeleer

67 Avis CNC 2022/11, paragraphes 6 et 7.

67 CBN-advies 2022/11, paragraaf 6 en 7.

plutôt une méthode particulière d'évaluation d'une participation<sup>68</sup>. Il tempère néanmoins cette assertion en soulignant que la méthode est fréquemment définie comme une consolidation sur une seule ligne (« *one-line-consolidation* »), tant au bilan qu'au compte de résultats<sup>69</sup>. On remarquera, d'autre part, que, selon l'avis, lorsque la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée dépasse la fraction des capitaux propres dans la société associée, la différence, lorsqu'elle n'est pas rattachée à la sous-évaluation d'un actif ou à la surévaluation d'un passif de la société associée, doit être comptabilisée au bilan comme écart de consolidation positif. Ce traitement comptable, qui, incidemment, diffère de celui prescrit par la norme IAS 28 (Participations dans des entreprises associées et des coentreprises) – la différence étant intégrée dans la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée – tendrait à montrer que la Commission considère bien que la méthode de mise en équivalence est une méthode *a minima* de la consolidation.

Les exemples chiffrés présentés dans l'avis portent sur l'application de la méthode de mise en équivalence lors de l'acquisition de la participation dans la société associée, de la reconnaissance de la quote-part de la société dans les bénéfices ou les pertes de la société associée, du paiement de dividendes intra-groupe – en distinguant les dividendes intercalaires de ceux provenant de l'affectation du résultat –, des ventes en amont (« *upstream sales* ») et en aval (« *downstream sales* ») entre les deux sociétés, de la comptabilisation des mouvements directs des capitaux propres de la société associée résultant, par exemple, de l'expression d'une plus-value de réévaluation ou de l'obtention d'un subside en capital par la société associée, et, enfin, de la vente de la participation dans la société associée<sup>70</sup>.

een bijzondere methode voor de waardering van een deelneming<sup>68</sup>. Het advies tempert niettemin deze bewering door te benadrukken dat de methode vaak wordt omschreven als een *one-line consolidation*, zowel op de balans als op de resultatenrekening<sup>69</sup>. Er wordt ook opgemerkt dat, volgens het advies, wanneer de boekwaarde van de deelneming in de geassocieerde vennootschap de fractie van het eigen vermogen van de geassocieerde vennootschap overschrijdt, het verschil, wanneer het niet wordt toegerekend aan de onderwaardering van een actief of de overwaardering van een passief van de geassocieerde vennootschap, als positief consolidatieverschil in de balans moet worden opgenomen. Deze boekhoudkundige verwerking, die overigens afwijkt van die welke wordt voorgeschreven door IAS 28 (Investerings in geassocieerde deelnemingen en joint ventures) – waarbij het verschil wordt opgenomen in de boekwaarde van de deelneming in de geassocieerde onderneming – zou erop kunnen wijzen dat de Commissie de vermogensmutatiemethode wel degelijk als een minimale consolidatiemethode beschouwt.

De in het advies weergegeven cijfervoorbeelden hebben betrekking op de toepassing van de vermogensmutatiemethode bij de verwerving van de deelneming in de geassocieerde vennootschap, de erkenning van het aandeel van de vennootschap in de winst of het verlies van de geassocieerde vennootschap, de betaling van intra-groepsdividenden – waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen tussentijdse dividend en dividend die voortkomen uit de bestemming van het resultaat –, de *upstream sales* en *downstream sales* tussen beide vennootschappen, de boeking van directe mutaties binnen het eigen vermogen van de geassocieerde vennootschap die bijvoorbeeld voortvloeien uit de uitdrukking van een herwaarderingsmeerwaarde of de verkrijging van een kapitaalsubsidie door de geassocieerde vennootschap, en ten slotte de

68 *Ibidem*, paragraphe 14.

69 *Ibidem*, paragraphe 21.

70 *Ibidem*, paragraphes 22 à 33.

68 *Ibidem*, paragraaf 14.

69 *Ibidem*, paragraaf 21.



Le traitement comptable de toutes ces transactions, tel que prescrit dans l'avis, est conforme à celui que leur réserve la norme IAS 28 (Participations dans des entreprises associées et des coentreprises), à quelques exceptions près, dont une est potentiellement de taille.

En effet, l'un des scénarios traités dans l'avis est le suivant<sup>71</sup> :

« Supposons que la valeur comptable de la participation dans la société associée s'élève à 100 et que la fraction des capitaux propres dans la société associée soit de 80. La différence entre la valeur comptable de la participation (100) et la fraction des capitaux propres qu'elle représente (80) s'élève donc à 20 ( $100 - 80$ ). Cette différence (20) peut en partie (5) être rattachée à des terrains (souligné par nous) dont la valeur est en réalité supérieure à la valeur comptable à laquelle ils sont inscrits au bilan de la société associée. Le cas échéant, la participation dans la société associée est reprise dans les comptes consolidés sous la rubrique « Sociétés mises en équivalence », parmi les immobilisations financières, à hauteur de  $80 + 5 = 85$ . La différence restante ( $20 - 5 = 15$ ) constitue l'écart de consolidation positif ».

Supposons à notre tour que la différence de 20 soit rattachée non pas à la sous-évaluation d'un terrain, un actif non amortissable, mais à celle d'un immeuble, un actif amortissable. Si tel était le cas, la quote-part de la société dans le résultat de la société mise en équivalence devrait, au cours des exercices suivants, être diminuée de l'amortissement de la plus-value non réalisée sur l'immeuble, celle-ci étant incluse dans la valeur comptable de la participation, donc de

verkoop van de deelneming in de geassocieerde vennootschap<sup>70</sup>.

De boekhoudkundige verwerking van al deze transacties, zoals voorgeschreven in het advies, is in overeenstemming met de boekhoudkundige verwerking volgens IAS 28 (Investerings in geassocieerde deelnemingen en joint ventures), op enkele uitzonderingen na, waarvan er één potentieel significant is.

Eén van de in het advies behandelde scenario's is namelijk het volgende<sup>71</sup>:

"Stel dat de boekwaarde van de deelneming in de geassocieerde vennootschap 100 bedraagt en dat de fractie van het eigen vermogen van de geassocieerde vennootschap 80 is. Het verschil tussen de boekwaarde van de deelneming (100) en de hiermee overeenstemmende fractie van het eigen vermogen (80) bedraagt dus 20 ( $100 - 80$ ). Dit verschil (20) kan voor een gedeelte (5) worden toegerekend aan terreinen (onze onderstreping) die in werkelijkheid een grotere waarde hebben dan de boekwaarde waartegen ze in de balans van de geassocieerde vennootschap worden uitgedrukt. Desgevallend wordt de deelneming in de geassocieerde vennootschap in de geconsolideerde jaarrekening opgenomen onder de rubriek "Vennootschappen waarop vermogensmutatie is toegepast" onder de "Financiële vaste activa" voor een bedrag van  $80 + 5 = 85$ . Het resterend verschil ( $20 - 5 = 15$ ) is dan het positief consolidatieverschil".

Laten we op onze beurt aannemen dat het verschil van 20 niet wordt toegerekend aan de onderwaardering van een terrein, een niet-afschrijfbaar actief, maar aan die van een onroerend goed, een afschrijfbaar actief. Als dit het geval was, zou het aandeel van de vennootschap in het resultaat van de vennootschap waarop de vermogensmutatiemethode is toegepast in de volgende boekjaren

71 *Ibidem*, paragraaf 16.

70 *Ibidem*, paragraaf 22 tot 33.

71 *Ibidem*, paragraaf 16.

la même façon que l'écart de consolidation de 15 (dans l'exemple figurant dans l'avis) est amorti au compte de résultats comme Charges financières – Amortissement « Ecart de consolidation ». Ce cas de figure n'est pas traité dans l'avis, et, selon nous, il devrait l'être.

Signalons enfin que là où la norme IAS 28 requiert l'harmonisation des méthodes comptables préalablement à l'application de la méthode de mise en équivalence, l'avis CNC 2022/11 ne l'impose pas, et se limite à recommander l'application de méthodes uniformes pour l'évaluation des éléments d'actif ou de passif de la société associée<sup>72</sup>.

#### **L. Avis CNC 2022/12 – Traitement comptable des opérations de scission de sociétés**

La publication de cet avis, qui remplace un ancien avis de la Commission sur le sujet, fait suite à la suppression par le CSA de la notion de capital dans les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés coopératives. L'avis s'applique aux scissions de sociétés dotées de la personnalité juridique soumises au droit belge et réalisées sous le régime de la neutralité fiscale.

La scission d'une société s'opère par le transfert de l'intégralité de son patrimoine au profit de sociétés existantes (scission par absorption) ou à constituer (scission par constitution de sociétés nouvelles), ou à une combinaison de celles-ci (scission mixte).

<sup>72</sup> *Ibidem*, paragraphe 13.

verminderd moeten worden met de afschrijving van de niet-gerealiseerde meerwaarde op het onroerend goed, die in de boekwaarde van de deelneming is opgenomen, dus op dezelfde wijze als het consolidatieverschil van 15 (in het voorbeeld zoals opgenomen in het advies) in de resultatenrekening wordt afgeschreven als Financiële kosten - Afschrijving "Consolidatieverschillen". Deze situatie wordt niet behandeld in het advies en, naar onze mening, zou dat wel het geval moeten zijn.

Ten slotte moet worden opgemerkt dat waar IAS 28 vereist dat de grondslagen voor financiële verslaggeving worden geharmoniseerd voorafgaand aan de toepassing van de vermogensmutatiemethode, het CBN-advies 2022/11 dit niet vereist en slechts aanbeveelt om uniforme waarderingsregels toe te passen voor de waardering van de actief- en passiefbestanddelen van de geassocieerde vennootschap<sup>72</sup>.

#### **L. CBN-advies 2022/12 – Boekhoudkundige verwerking van splitsingen van vennootschappen**

De publicatie van dit advies, dat een oud advies van de Commissie over dit onderwerp vervangt, gaat in op de schrapping door het WVV van het kapitaalbegrip bij de besloten en coöperatieve vennootschappen. Het advies is van toepassing op splitsingen van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid onderworpen aan het Belgisch recht die belastingneutraal werden uitgevoerd.

De splitsing van een vennootschap vindt plaats door het overdragen van haar gehele vermogen aan bestaande vennootschappen (splitsing door overneming) of nog op te richten vennootschappen (splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen), of aan een combinatie hiervan (gemengde splitsing).

<sup>72</sup> *Ibidem*, paragraaf 13.

L'avis propose quelques exemples chiffrés illustrant la notion de pair comptable dans le chef à la fois des sociétés à capital et de celles dénuées de capital, la question se posant étant donné la limite de 10 % à la soule en espèces imposée par le CSA, lorsqu'une des sociétés bénéficiaires de la scission est une société dotée d'un capital<sup>73</sup>.

Les opérations de scission traitées dans l'avis sont comptabilisées, sauf exceptions, suivant le principe de continuité comptable. En d'autres mots, les actifs, passifs, droits et engagements sont apportés aux sociétés bénéficiaires à la valeur pour laquelle ils étaient repris dans les comptes annuels de la société scindée<sup>74</sup>.

Dans le cas de la scission d'une société avec ou sans capital au profit d'une ou de plusieurs sociétés existantes de même type, les différentes rubriques des capitaux propres de la société scindée sont tout simplement additionnées et reprises dans les mêmes rubriques dans le bilan de la ou des sociétés bénéficiaires de la scission<sup>75</sup>.

Dans le cas de la scission d'une société avec capital au profit d'une ou de plusieurs sociétés existantes sans capital, le capital et la réserve légale de la société scindée sont convertis en apport disponible ou indisponible, suivant le cas, et les autres postes des capitaux propres font l'objet d'une simple addition<sup>76</sup>.

Dans le cas de la scission d'une société sans capital au profit d'une ou de plusieurs sociétés existantes avec capital, l'apport de la société scindée pourrait, en fonction de ce que prévoit l'acte de scission, être converti en capital ou

In het advies worden enkele cijfervoorbeelden gegeven ter illustratie van het begrip "fractiewaarde" voor zowel kapitaalvennootschappen als vennootschappen zonder kapitaal, waarbij de vraag rijst gezien de limiet van 10% van de door het WVV opgelegde opleg in geld, wanneer één van de verkrijgende vennootschappen betrokken bij de splitsing een kapitaalhoudende vennootschap is<sup>73</sup>.

De in het advies behandelde splitsing wordt, behoudens uitzonderingen, geboekt volgens het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel. Met andere woorden, de activa, passiva, rechten en verplichtingen worden aan de verkrijgende vennootschappen overgedragen tegen de waarde waartegen zij waren opgenomen in de jaarrekening van de gesplitste vennootschap<sup>74</sup>.

Bij de splitsing van een kapitaalhoudende of kapitaallose vennootschap ten behoeve van één of meerdere bestaande vennootschappen van dezelfde soort, worden de verschillende posten van het eigen vermogen van de gesplitste vennootschap louter bij elkaar opgeteld en opgenomen onder dezelfde balansposten van de verkrijgende vennootschap of vennootschappen betrokken bij de splitsing<sup>75</sup>.

Bij de splitsing van een kapitaalhoudende vennootschap ten behoeve van één of meerdere bestaande kapitaallose vennootschappen worden het kapitaal en de wettelijke reserve van de gesplitste vennootschap omgezet in beschikbare of onbeschikbare inbreng, naargelang het geval, en de overige rubrieken van het eigen vermogen worden gewoon opgeteld<sup>76</sup>.

Bij de splitsing van een kapitaallose vennootschap ten behoeve van één of meerdere bestaande kapitaalhoudende vennootschappen, zou de inbreng van de gesplitste vennootschap, afhankelijk van hetgeen in de splitsingsakte is

73 *Ibidem*, paragraphes 8 et 9.

74 *Ibidem*, paragraphe 11.

75 *Ibidem*, paragraphe 12.

76 *Ibidem*.

73 *Ibidem*, paragraaf 8 en 9.

74 *Ibidem*, paragraaf 11.

75 *Ibidem*, paragraaf 12.

76 *Ibidem*.

être ajouté au sein des capitaux propres sous le poste Apport hors capital – autres<sup>77</sup>.

Quant à la répartition de diverses autres composantes des capitaux propres de la société scindée entre les sociétés bénéficiaires, la Commission observe que le droit fiscal précise qu'en cas de scission réalisée sous le régime de la neutralité fiscale, le transfert du capital fiscalement libéré, des réserves taxées et des réserves exonérées de la société scindée aux sociétés bénéficiaires s'opère au prorata des valeurs fiscales nettes des apports effectués à ces sociétés. La Commission conclut dès lors que le transfert des fonds propres comptables (capital/apport, réserves disponibles, réserves indisponibles, réserves immunisées) devrait s'aligner sur celui des fonds propres fiscaux. L'avis contient plusieurs exemples chiffrés de la manière dont s'opère cette répartition, en présence de plus-values de réévaluation, plus-values taxables de manière étalée et autres réserves exonérées, subsides en capital et réserves de liquidation<sup>78</sup>.

L'avis traite aussi de l'élimination, par confusion, des soldes et des transactions réciproques entre la société scindée et les sociétés bénéficiaires, de l'exigence de certaines sûretés par les créanciers des sociétés participantes au plus tard dans les deux mois de la publication dans les Annexes du Moniteur belge des actes constatant la scission, et de la nécessité, le cas échéant, de modifier les règles d'évaluation<sup>79</sup>.

voorzien, kunnen worden omgezet in kapitaal of worden opgenomen binnen het eigen vermogen onder de rubriek Inbreng buiten kapitaal – Andere<sup>77</sup>.

Met betrekking tot de verdeling van verschillende andere bestanddelen van het eigen vermogen van de gesplitste vennootschap, merkt de Commissie op dat het fiscaal recht verduidelijkt dat in geval van splitsingen die belastingneutraal zijn uitgevoerd, de overdracht van het fiscaal gestort kapitaal, de belaste reserves en de vrijgestelde reserves van de gesplitste vennootschap aan de verkrijgende vennootschappen pro rata de fiscale nettowaarden van de in de verkrijgende vennootschappen gedane inbreng wordt voltrokken. De Commissie concludeert derhalve dat de overdracht van het boekhoudkundig eigen vermogen (waaronder kapitaal/inbreng, beschikbare reserves, onbeschikbare reserves, belastingvrije reserves) zou moeten worden afgestemd op de overdracht van het fiscaal eigen vermogen. Het advies bevat meerdere cijfervoorbeelden van de wijze waarop deze verdeling plaatsvindt, in aanwezigheid van herwaarderingsmeerwaarden, gespreid te belasten meerwaarden en andere vrijgestelde reserves, kapitaalsubsidies en liquidatiereserves<sup>78</sup>.

Het advies handelt ook over de verbreking, door vermenging, van saldi en onderlinge transacties tussen de gesplitste en de verkrijgende vennootschappen, over de vereiste van bepaalde zekerheden door de schuldeisers van de vennootschappen die deelnemen aan de splitsing uiterlijk binnen twee maanden na de publicatie in de *Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad* van de akten houdende vaststelling van de splitsing, alsook over de noodzaak om, in voorkomend geval, de waarderingsregels te wijzigen<sup>79</sup>.

<sup>77</sup> *Ibidem*, paragraphe 13.

<sup>78</sup> *Ibidem*, paragraphes 19 et 32 à 69.

<sup>79</sup> *Ibidem*, paragraphes 24, 25 à 27 et 28.

<sup>77</sup> *Ibidem*, paragraaf 13.

<sup>78</sup> *Ibidem*, paragraaf 19 en 32 tot 69.

<sup>79</sup> *Ibidem*, paragraaf 24, 25 tot 27 en 28.

### M. Avis CNC 2022/13 – Traitement comptable des fusions d'associations et de fondations

Cet avis traite de la comptabilisation des opérations de fusion – un avis ultérieur abordera les scissions – d'ASBL, d' AISBL et de fondations, pour lesquelles le CSA a organisé une procédure s'inspirant de celle applicable aux fusions de sociétés.

L'avis rappelle tout d'abord les restrictions liées à la forme de l'apporteuse, celles-ci distinguant les ASBL et AISBL des fondations privées et des fondations d'intérêt public.

Les fusions sont comptabilisées suivant le principe de continuité comptable, en d'autres mots, les actifs et passifs, les droits et engagements, les produits et charges de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation absorbée sont transférés dans la comptabilité de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation absorbante à la valeur pour laquelle ils étaient enregistrés dans les comptes de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation absorbée, à la date à partir de laquelle les opérations de l'entité absorbée sont considérées, « *d'un point de vue comptable* », avoir été effectuées pour le compte de l'entité absorbante<sup>80</sup>.

La Commission observe que le CSA ne requiert pas la mention de la date de l'effet comptable dans le projet de fusion d'associations ou de fondations, et la Commission fera une proposition au gouvernement en vue de rendre celle-ci obligatoire, comme c'est le cas pour les fusions de sociétés<sup>81</sup>.

Pour ce qui concerne les ASBL, AISBL et fondations tenant une comptabilité en partie double, les diverses composantes de leur fonds social, à savoir le patrimoine de départ

### M. CBN-advies 2022/13 – Boekhoudkundige verwerking van fusies tussen verenigingen en stichtingen

Dit advies handelt over de boeking van fusies – een later advies zal ingaan op splitsingen – van VZW's, IVZW's en stichtingen, waarvoor het WVV een regeling heeft uitgewerkt die gebaseerd is op de regeling die van toepassing is op fusies van vennootschappen.

In het advies wordt allereerst gewezen op de beperkingen die gelinkt zijn aan de aard van de inbrengende vereniging of stichting, die de VZW's en IVZW's onderscheiden van private stichtingen en stichtingen van openbaar nut.

Fusies worden geboekt volgens het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel, met andere woorden, de activa en passiva, de rechten en verplichtingen, de opbrengsten en kosten van de overgenomen VZW, IVZW of stichting worden opgenomen in de boekhouding van de overnemende VZW, IVZW of stichting tegen de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de overgenomen VZW, IVZW of stichting voorkwamen op de datum vanaf wanneer de handelingen van de overgenomen entiteit "*boekhoudkundig*" geacht worden te zijn verricht voor rekening van de overnemende entiteit<sup>80</sup>.

De Commissie merkt op dat het op grond van het WVV niet vereist is om de datum waarop de fusie boekhoudkundig van kracht wordt te vermelden in het fusievoorstel van verenigingen of stichtingen, en de Commissie zal een voorstel overmaken aan de regering om deze vermelding verplicht te maken, zoals het geval is voor fusies van vennootschappen<sup>81</sup>.

Voor VZW's, IVZW's en stichtingen die een dubbele boekhouding voeren, worden de verschillende bestanddelen van hun eigen vermogen, namelijk het beginvermogen

80 Avis CNC 2022/13, paragraphe 15.

81 *Ibidem*, paragraphe 16.

80 CBN-advies 2022/13, paragraaf 15.

81 *Ibidem*, paragraaf 16.

et les moyens permanents, les plus-values de réévaluation, les fonds affectés et les autres réserves, le résultat reporté et les subsides en capital, de même que les actifs et les passifs au bilan et les produits et les charges au compte de résultats, font l'objet d'une simple addition, après élimination des créances et des dettes réciproques<sup>82</sup>.

Un problème se pose, en revanche, dans le cas où une association ou une fondation tenant une comptabilité simplifiée est absorbée par une association ou une fondation tenant une comptabilité en partie double. En effet, la première est tenue de présenter un état des dépenses et des recettes, et, dans les annexes, un état du patrimoine, celui-ci ne comprenant toutefois pas d'information sur le fonds social et sa composition. Lors de la fusion, le fonds social de l'association ou de la fondation bénéficiaire sera augmenté à concurrence de la différence entre les avoirs et les dettes de l'association ou de la fondation dissoute. L'affectation de cette différence entre les différents postes du PCMN dépendra de la capacité de l'organe d'administration à retracer l'origine des transactions concernées. Si la chose est possible, les différents éléments du fonds social de l'association ou de la fondation dissoute seront affectés aux diverses composantes du fonds social de l'association ou de la fondation bénéficiaire (fonds de l'association ou de la fondation, plus-values de réévaluation, fonds affectés et autres réserves, résultat reporté, subsides en capital). Si elle ne l'est pas, la Commission considère qu'ils devraient être affectés intégralement aux fonds de l'association ou de la fondation, sans préjudice de la possibilité pour l'assemblée générale de réallouer certains éléments<sup>83</sup>.

82 *Ibidem*, paragraphe 12.

83 *Ibidem*, paragraphe 18.

en de permanente financiering, de herwaarderingsmeerwaarden, de bestemde fondsen en de andere reserves, het overgedragen resultaat en de kapitaalsubsidies, evenals de activa en passiva op de balans en de lasten op de resultatenrekening, gewoon bij elkaar opgeteld na eliminatie van de onderlinge vorderingen en schulden<sup>82</sup>.

Een probleem doet zich daarentegen voor in het geval waarbij een vereniging of een stichting die een vereenvoudigde boekhouding voert, wordt overgenomen door een vereniging of een stichting die een dubbele boekhouding voert. De eerste is immers verplicht een staat van uitgaven en ontvangsten voor te leggen en, in de toelichting, een staat van het vermogen, die echter geen informatie over het eigen vermogen en de samenstelling ervan bevat. Bij de fusie wordt het eigen vermogen van de verkrijgende vereniging of stichting vermeerderd ten belope van het verschil tussen de bezittingen en de schulden van de ontbonden vereniging of stichting. De bestemming van voormeld verschil onder de verschillende posten van het minimum algemeen rekeningenstelsel (MAR) zal afhangen van het vermogen van het bestuursorgaan om de oorsprong van de betrokken transacties te achterhalen. Indien dit lukt, zullen de verschillende eigenvermogensbestanddelen van de ontbonden vereniging of stichting worden opgenomen onder de verschillende eigenvermogensbestanddelen van de verkrijgende vereniging of stichting (fondsen van de vereniging of stichting, herwaarderingsmeerwaarden, bestemde fondsen en andere reserves, overgedragen resultaat, kapitaalsubsidies). Zo niet, dan is de Commissie van mening dat ze volledig zouden moeten worden opgenomen onder de fondsen van de vereniging of de stichting, onverminderd de mogelijkheid voor de algemene vergadering om bepaalde bestanddelen opnieuw toe te wijzen<sup>83</sup>.

82 *Ibidem*, paragraaf 12.

83 *Ibidem*, paragraaf 18.

L'avis contient deux exemples dans lesquels le patrimoine de départ de l'une ou l'autre ASBL, AISBL ou fondation absorbée ou absorbante est négatif. Dans le premier exemple, le patrimoine de départ négatif d'une des entités est compensé avec le patrimoine de départ positif de l'autre entité. Dans le second exemple où, après compensation, le patrimoine de départ de l'entité absorbante est négatif, la compensation s'opère avec le bénéfice reporté. Selon la Commission, la compensation pourrait aussi s'opérer avec les fonds affectés, sur décision de l'assemblée générale se prononçant sur la fusion<sup>84</sup>.

Un dernier exemple concerne la présentation dans le bilan de la perte reportée d'une ASBL, AISBL ou fondation dissoute, celle-ci ne pouvant être imputée sur le patrimoine de départ à l'issue de l'opération de fusion<sup>85</sup>.

#### **N. Avis CNC 2022/14 – Succursales belges de sociétés étrangères : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication (mise à jour)**

Après avoir rappelé quelques notions de base sur la définition de succursale et de siège d'opération, en ce compris les positions prises à ce sujet par la Cour de Justice de l'Union européenne et la Cour de cassation<sup>86</sup>, cet avis, de nouveau très didactique, présente trois tableaux récapitulatifs des obligations de publication des comptes annuels, du rapport de gestion et du rapport du commissaire, des comptes consolidés, du rapport consolidé de gestion et du rapport du commissaire, et du bilan social<sup>87</sup>.

L'avis rappelle que les sociétés étrangères doivent tenir une comptabilité et établir un

Het advies bevat twee voorbeelden waarin het beginvermogen van hetzij de overgenomen, hetzij de overnemende VZW, IVZW of stichting negatief is. In het eerste voorbeeld wordt het negatieve beginvermogen van één van de entiteiten gecompenseerd met het positieve beginvermogen van de andere entiteit. In het tweede voorbeeld, waarin het beginvermogen van de overnemende entiteit na compensatie negatief is, vindt de compensatie plaats met de overgedragen winst. Volgens de Commissie zou de compensatie ook kunnen plaatsvinden met de bestemde fondsen, bij beslissing van de algemene vergadering die uitspraak doet over de fusie<sup>84</sup>.

Een laatste voorbeeld betreft de presentatie in de balans van het overgedragen verlies van een ontbonden VZW, IVZW of stichting, waarbij dit verlies na afloop van de fusie niet kan worden toegerekend aan het beginvermogen<sup>85</sup>.

#### **N. CBN-advies 2022/14 – Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen: toepassing van het Belgisch boekhoudrecht – begrip "bijkantoor" – publicatieplicht (update)**

Na enkele basisbegrippen over de definitie van bijkantoor en centrum van werkzaamheden in herinnering te brengen, met inbegrip van de standpunten die hierover zijn ingenomen door het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Hof van Cassatie<sup>86</sup>, presenteert dit opnieuw zeer didactisch advies drie samenvattende tabellen van de publicatieverplichtingen voor de jaarrekening, het jaarverslag en het verslag van de commissaris, voor de geconsolideerde jaarrekening, het geconsolideerde jaarverslag en het verslag van de commissaris, alsook voor de sociale balans<sup>87</sup>.

Het advies brengt in herinnering dat de buitenlandse vennootschappen een

<sup>84</sup> *Ibidem*, paragraaf 24.

<sup>85</sup> *Ibidem*, paragraaf 25.

<sup>86</sup> Avis CNC 2022/14, paragrafes 6 à 14.

<sup>87</sup> *Ibidem*, paragraaf 16.

<sup>84</sup> *Ibidem*, paragraaf 24.

<sup>85</sup> *Ibidem*, paragraaf 25.

<sup>86</sup> CBN-advies 2022/14, paragraaf 6 tot 14.

<sup>87</sup> *Ibidem*, paragraaf 16.

inventaire et des comptes annuels propres aux opérations et à la situation de leurs succursales et sièges d'opération belges considérés dans leur ensemble comme une seule entreprise<sup>88</sup>. En effet, l'ensemble de leurs succursales et sièges d'opération belges est considéré comme une entreprise au sens du droit comptable. Ceux-ci disposent donc d'une personnalité comptable propre (mais non juridique) distincte de la personnalité comptable (et non juridique) de la société étrangère (dite la maison mère)<sup>89</sup>.

Les sociétés étrangères ne doivent toutefois pas publier les comptes annuels de leur succursale belge, sauf dans le cas d'une succursale d'une société qui n'est pas soumise au droit comptable d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen, et dont le droit comptable n'est pas équivalent au système comptable établi par la directive comptable 2013/34/UE. Elles doivent néanmoins publier certains de leurs actes et de leurs comptes annuels et consolidés dans la forme dans laquelle ces comptes ont été établis – dans la monnaie nationale du pays concerné, tout en respectant les dispositions légales relatives à l'emploi des langues –, contrôlés et publiés selon le droit de l'Etat dont la société relève<sup>90</sup>.

Les obligations de publication divergent en fonction de la forme légale des sociétés concernées (société anonyme, société à responsabilité limitée, société coopérative, société en nom collectif et société en commandite), de leur taille (grandes sociétés, petites sociétés non cotées et microsociétés) et de l'Etat d'origine (Belgique, Union européenne, hors Union européenne).

88 *Ibidem*, paragraphe 4.

89 *Ibidem*, paragraphe 3.

90 *Ibidem*, paragraphes 4 et 5.

boekhouding moeten voeren en een inventaris en jaarrekening moeten opstellen eigen aan de verrichtingen en de situatie van hun bijkantoren en centra van werkzaamheden in België die samen als één onderneming worden beschouwd<sup>88</sup>. Hun gezamenlijke bijkantoren en centra van werkzaamheden in België worden immers in boekhoudrechtelijke zin als één onderneming beschouwd. Deze vormen boekhoudkundig (maar niet juridisch) dus een afzonderlijke entiteit, te onderscheiden van de boekhoudkundige (en niet juridische) entiteit van de buitenlandse vennootschap (het zogenaamd moederbedrijf)<sup>89</sup>.

De buitenlandse vennootschappen moeten de jaarrekening van hun Belgisch bijkantoor evenwel niet openbaar maken, behalve in het geval van een bijkantoor van een vennootschap die niet is onderworpen aan het boekhoudrecht van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte, en waarvan het boekhoudrecht ook niet gelijkwaardig is aan het Europese boekhoudstelsel neergelegd in de boekhoudrichtlijn 2013/34/EU. Ze moeten niettemin sommige van hun akten en hun jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening openbaar maken in de vorm waarin deze rekeningen zijn opgesteld – in de nationale munteenheid van het betrokken land, met inachtneming van de wettelijke bepalingen inzake taalgebruik –, gecontroleerd en openbaar gemaakt volgens het recht van de Staat waaronder de vennootschap valt<sup>90</sup>.

De publicatieverplichtingen verschillen naargelang van de rechtsvorm van de betrokken vennootschappen (naamloze vennootschap, besloten vennootschap, coöperatieve vennootschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap), van hun omvang (grote vennootschappen, niet-genoteerde kleine vennootschappen en microvennootschappen) en van de Staat van

88 *Ibidem*, paragraaf 4.

89 *Ibidem*, paragraaf 3.

90 *Ibidem*, paragraaf 4 en 5.



Les tableaux présentés dans l'avis, et les commentaires qui les accompagnent, montrent clairement que les obligations de publication sont plus lourdes pour les entités belges que pour celles établies dans un Etat membre de l'Union européenne, celles-ci étant elles-mêmes plus onéreuses pour les entités hors Union européenne. Dans toutes les juridictions, les obligations de publication sont inexistantes pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite ou ayant une forme comparable pour les entités hors Union européenne.

Toutes les obligations de publication sont résumées dans trois tableaux se présentant sous la forme de matrices à trois lignes et trois à cinq colonnes, chaque élément de ces trois matrices indiquant s'il y a obligation de dépôt, par exemple :

- Obligation de dépôt du bilan social pour les grandes, petites et moyennes sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne sous la forme de sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives.
- Pas d'obligation de dépôt des comptes annuels, du rapport de gestion et du rapport du commissaire pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite de droit belge, sauf exceptions.

Ces tableaux et les notes qui les accompagnent sont très utiles, car, dans tous les cas où une entité est exemptée de l'obligation de dépôt, l'exemption elle-même connaît une ou plusieurs exceptions mentionnée(s) dans les tableaux. Par exemple, l'exemption citée ci-dessus pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite de droit belge ne s'applique pas si lesdites sociétés ne sont pas des petites sociétés et que tout ou partie de

herkomst (België, Europese Unie, buiten de Europese Unie).

Uit de tabellen in het advies en de bijbehorende toelichtingen blijkt duidelijk dat de publicatieverplichtingen voor Belgische entiteiten zwaarder zijn dan voor entiteiten die in een lidstaat van de Europese Unie zijn gevestigd, die zelf meer bezwaard zijn voor entiteiten buiten de Europese Unie. In alle rechtsgebieden zijn er geen publicatieverplichtingen voor vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen of met vergelijkbare rechtsvorm voor entiteiten buiten de Europese Unie.

Alle publicatieverplichtingen zijn samengevat in drie tabellen in de vorm van matrices met drie rijen en drie tot vijf kolommen, waarbij elk element van deze drie matrices aangeeft of er een neerleggingsverplichting bestaat, bijvoorbeeld:

- Verplichting tot neerlegging van de sociale balans voor grote vennootschappen, kleine en middelgrote ondernemingen gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie in de vorm van naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen en coöperatieve vennootschappen.
- Geen verplichting tot neerlegging van de jaarrekening, het jaarverslag en het verslag van de commissaris voor vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen naar Belgisch recht, behoudens uitzonderingen.

Deze tabellen en de bijbehorende toelichtingen zijn zeer nuttig omdat, in alle gevallen waarin een entiteit is vrijgesteld van de neerleggingsverplichting, de vrijstelling zelf één of meer in de tabellen vermelde uitzonderingen kent. Zo is de hierboven aangehaalde vrijstelling voor vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen naar Belgisch recht niet van toepassing indien genoemde vennootschappen geen kleine

leurs associés à responsabilité illimitée ne sont pas des personnes physiques.

En d'autres mots, l'avis résume dans trois tableaux et commentaires y associés toutes les dispositions du CSA et de l'AR CSA relatives aux obligations de publication des comptes annuels, comptes consolidés, rapports de gestion, rapports du commissaire et bilan social des succursales belges de sociétés étrangères (et belges), ce qui en fait un outil de travail particulièrement bienvenu.

#### **O. Avis CNC 2022/15 – Succursales belges de sociétés étrangères : obligations comptables propres (mise à jour)**

Cet avis constitue en quelque sorte la suite logique de l'avis CNC 2022/14, puisqu'après avoir traité des obligations de publication des succursales belges de sociétés étrangères, la Commission aborde les obligations comptables propres à celles-ci.

L'avis traite des matières affectant la vie d'une succursale depuis son établissement jusqu'à sa fermeture.

La Commission estime que les succursales belges de sociétés relevant du droit d'un Etat membre de l'Espace économique européen ayant une forme comparable à la société en nom collectif ou à la société en commandite peuvent tenir une comptabilité simplifiée et ne sont pas tenues d'établir leurs comptes annuels suivant l'AR CSA, si leur chiffre d'affaires hors TVA du dernier exercice n'excède pas 500.000 euros<sup>91</sup>.

91 Avis CNC 2022/15, paragraphe 6.

vennootschappen zijn en alle of een deel van hun onbeperkt aansprakelijke vennoten geen natuurlijke personen zijn.

Met andere woorden, het advies vat in drie tabellen en bijbehorende toelichtingen alle bepalingen van het WVV en het KB WVV samen met betrekking tot de publicatie-verplichtingen voor de jaarrekening, de geconsolideerde jaarrekening, de jaarverslagen, de verslagen van de commissaris en de sociale balans van Belgische bijkantoren van buitenlandse (en Belgische) vennootschappen, waardoor het een bijzonder welkom werkinstrument is.

#### **O. CBN-advies 2022/15 – Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen: eigen boekhoudkundige verplichtingen (update)**

Dit advies is in zekere zin de logische voortzetting van CBN-advies 2022/14, aangezien de Commissie, na de publicatieverplichtingen van de Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen te hebben behandeld, dieper ingaat op de eigen boekhoudkundige verplichtingen van deze bijkantoren.

Het advies heeft betrekking op aangelegenheden die van invloed zijn op het bestaan van een bijkantoor vanaf de oprichting tot de sluiting ervan.

De Commissie is van oordeel dat de Belgische bijkantoren van vennootschappen die vallen onder het recht van een lidstaat van de Europese Economische Ruimte met een vergelijkbare rechtsvorm als de vennootschap onder firma of de commanditaire vennootschap, een vereenvoudigde boekhouding mogen voeren en niet verplicht zijn hun jaarrekening op te stellen op basis van het KB WVV indien hun omzet exclusief de btw van het laatste boekjaar niet meer dan 500.000 euro bedraagt<sup>91</sup>.

91 CBN-advies 2022/15, paragraaf 6.

La Commission rappelle que la succursale belge d'une société étrangère n'exerçant aucune activité industrielle, commerciale ou financière autonome, attestée par le respect de trois conditions concernant l'absence de produits liés à la vente de biens ou à la prestation de services à des tiers ou à la société étrangère dont elle relève, et la prise en charge par cette dernière des frais de fonctionnement de la succursale, n'est pas tenue de tenir sa comptabilité conformément au PCMN et d'établir des comptes annuels conformément à l'AR CSA<sup>92</sup>.

La succursale belge d'une société étrangère peut utiliser un plan comptable autre que le PCMN, à condition qu'elle présente à tout moment une balance générale des comptes par la voie d'une table de concordance permettant de retrouver systématiquement le compte du PCMN qui correspond à un ou plusieurs comptes de cet autre plan comptable. En outre, pour chacun des comptes du PCMN, un historique doit être disponible comportant une référence directe aux pièces justificatives concernées<sup>93</sup>.

Si les succursales belges doivent tenir leur comptabilité et établir leurs comptes annuels en euros, la Commission renvoie vers ses avis antérieurs CNC 117/2, CNC 117/3 et 2011/12 portant sur la possibilité d'utiliser une autre monnaie que l'euro et les modalités pratiques du recours à cette exemption<sup>94</sup>. Un membre de la Commission a émis sur ces questions un avis divergent, cette dérogation n'étant pas selon lui compatible avec la directive comptable européenne 2013/34/UE<sup>95</sup>.

Selon la Commission, les critères de taille utilisés pour déterminer le schéma de présentation

De Commissie brengt in herinnering dat het Belgische bureau van een buitenlandse vennootschap zonder autonoom industrieel, commercieel of financieel bedrijf, zoals blijkt uit de naleving van drie voorwaarden betreffende het ontbreken van opbrengsten door de verkoop van goederen of dienstverlening aan derden of aan de buitenlandse vennootschap waaronder het valt, en de tenlasteneming door deze laatste van de werkingskosten van het bureau, niet verplicht is zijn boekhouding te voeren in overeenstemming met het MAR en een jaarrekening op te stellen in overeenstemming met het KB WV<sup>92</sup>.

Het Belgische bureau van een buitenlandse vennootschap mag een van het MAR verschillend rekeningenplan gebruiken, op voorwaarde dat het op ieder ogenblik een proef- en saldibalans kan voorleggen door middel van een concordantietabel die het mogelijk maakt om telkens een bestaande MAR-rekening aan te duiden die tegenover één of meerdere rekeningen uit dat ander rekeningenstelsel staat. Bovendien moet voor elke MAR-rekening een historiek kunnen worden opgevraagd, met directe verwijzing naar de betrokken verantwoordingsstukken<sup>93</sup>.

Als Belgische bureaus hun boekhouding dienen te voeren en hun jaarrekening dienen op te stellen in euro, verwijst de Commissie naar haar eerdere CBN-adviezen 117/2, 117/3 en 2011/12 over de mogelijkheid om een andere munt dan de euro te hanteren en de praktische modaliteiten van het gebruik van deze vrijstelling<sup>94</sup>. Een lid van de Commissie heeft over deze kwesties een afwijkend standpunt ingenomen, aangezien deze afwijking volgens hem niet verenigbaar is met de Europese boekhoudrichtlijn 2013/34/EU<sup>95</sup>.

Volgens de Commissie worden de groottecriteria die worden gebruikt voor het bepalen van het

92 *Ibidem*, paragrafe 8.

93 *Ibidem*, paragrafe 12.

94 *Ibidem*, paragrafen 15 à 28.

95 *Ibidem*, note infrapaginale n° 33.

92 *Ibidem*, paragraaf 8.

93 *Ibidem*, paragraaf 12.

94 *Ibidem*, paragraaf 15 tot 28.

95 *Ibidem*, voetnoot 33.

des comptes annuels d'une succursale sont appliqués sur la base des chiffres pertinents de la société et non de ceux de la seule succursale<sup>96</sup>.

Les actifs et les passifs sont affectés par une société étrangère à sa succursale belge sur la base de critères fixés par l'organe de gestion de la société, et l'avis renvoie à l'approche de l'OCDE fondée sur la localisation des fonctions humaines significatives et l'attribution des risques inhérents à ces fonctions<sup>97</sup>.

Concernant l'évaluation des actifs affectés à une succursale par la société tant belge qu'étrangère, la Commission cite la valeur attribuée à ces éléments lors de leur affectation, celle-ci ne pouvant excéder la valeur de marché à l'achat des biens en cause au moment où l'affectation a lieu : en d'autres mots, selon nous, la valeur de remplacement de ces actifs<sup>98</sup>. A la question de savoir si une immobilisation incorporelle affectée à la succursale belge d'une société étrangère doit être considérée comme une immobilisation acquise auprès de tiers, la Commission répond par la négative. Une immobilisation incorporelle affectée à la succursale belge est évaluée au coût de revient de l'immobilisation, sans pouvoir dépasser une estimation prudente de la valeur d'utilisation de l'immobilisation ou de son rendement futur pour la succursale, ni excéder la valeur de marché à l'achat de l'immobilisation au moment où l'affectation a lieu. Il n'est donc pas possible de réévaluer une immobilisation incorporelle affectée par une société étrangère à sa succursale belge, puisque la réévaluation des immobilisations incorporelles n'est pas autorisée par l'AR CSA<sup>99</sup>.

schema voor de voorstelling van de jaarrekening van een bijkantoor toegepast op basis van de relevante cijfers van de vennootschap en niet enkel op basis van die van het bijkantoor<sup>96</sup>.

De activa en passiva worden door een buitenlandse vennootschap voor haar Belgische bijkantoor bestemd op basis van criteria vastgesteld door het bestuursorgaan van de vennootschap, en het advies verwijst naar de benadering van de OESO die uitgaat van de toewijzing van de belangrijke menselijke factoren en de toekenning van de risico's eigen aan deze factoren<sup>97</sup>.

Met betrekking tot de waardering van de activa die zowel door de Belgische als buitenlandse vennootschap voor een bijkantoor worden bestemd, noemt de Commissie de waarde van de bestanddelen bij de bestemming, die niet hoger mag zijn dan de prijs die op het ogenblik van de bestemming voor de aankoop van de betrokken goederen op de markt zou moeten worden betaald: met andere woorden, volgens ons, de vervangingswaarde van deze activa<sup>98</sup>. Op de vraag of een immaterieel vast actief bestemd voor het Belgische bijkantoor van een buitenlandse vennootschap als vast actief van derden moet worden beschouwd, antwoordt de Commissie ontkennend. Een immaterieel vast actief bestemd voor het Belgische bijkantoor wordt gewaardeerd aan de vervaardigingsprijs van het vast actief, een waarde die niet hoger mag liggen dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde van het vast actief of van het toekomstig rendement ervan voor het bijkantoor, noch hoger mag liggen dan de marktwaarde bij de aankoop van het vast actief op het ogenblik van de bestemming. Het is dus niet mogelijk een immaterieel vast actief te herwaarderen dat door een buitenlandse vennootschap voor haar Belgisch bijkantoor wordt bestemd, aangezien de herwaardering

96 *Ibidem*, paragraphe 30.

97 *Ibidem*, paragraphe 34.

98 *Ibidem*, paragraphe 35.

99 *Ibidem*, paragraphe 36.

96 *Ibidem*, paragraaf 30.

97 *Ibidem*, paragraaf 34.

98 *Ibidem*, paragraaf 35.

Les transactions entre une maison mère et sa succursale sont enregistrées dans un compte de liaison, qui, pour la maison mère, a le caractère d'un compte d'attente, et, pour la succursale, celui d'un compte courant. Ces transactions sont périodiquement éliminées dans la comptabilité de la maison mère, de telle sorte que le compte d'attente présente un solde nul à la clôture de l'exercice<sup>100</sup>. Ce n'est pas le cas de la succursale, dans laquelle le compte de liaison – le compte courant – peut présenter un solde tant débiteur que créditeur. L'avis cite les codes du PCMN devant, selon la Commission, être utilisés dans les comptes annuels de la succursale en fin d'exercice, lorsque le compte courant de la succursale présente un solde créditeur ou un solde débiteur. L'avis décrit aussi les écritures comptables devant être enregistrées en fin d'exercice pour affecter les résultats de la succursale à la maison mère<sup>101</sup>.

Un rapport de gestion portant sur les activités propres de la succursale belge d'une société étrangère ne doit pas être établi<sup>102</sup>. De même, la société étrangère ne doit pas nommer de commissaire pour contrôler les comptes de sa succursale belge, même si celle-ci dépasse les critères de taille déclenchant l'obligation de nommer un commissaire dans le cas des sociétés<sup>103</sup>. Toutefois, s'il existe un conseil d'entreprise au sein de la succursale, un réviseur d'entreprises devra être nommé pour effectuer les contrôles de ses comptes annuels et du bilan social<sup>104</sup>.

van immateriële vaste activa niet is toegestaan door het KB WVV<sup>99</sup>.

Transacties tussen een moederbedrijf en zijn bijkantoor worden opgenomen in een verbindingsrekening, die voor het moederbedrijf de vorm aanneemt van een wachtrekening en voor het bijkantoor die van een rekening-courant. Deze transacties worden periodiek verwijderd in de boekhouding van het moederbedrijf, zodat de wachtrekening op het einde van het boekjaar saldeert naar nul<sup>100</sup>. Dit is niet het geval bij het bijkantoor, waar de verbindingsrekening – de rekening-courant – zowel een debet- als een creditsaldo kan vertonen. Het advies vermeldt de MAR-codes die volgens de Commissie aan het einde van het boekjaar in de jaarrekening van het bijkantoor moeten worden gebruikt als de rekening-courant van het bijkantoor een creditsaldo of een debetsaldo vertoont. Het advies beschrijft ook de boekingen die aan het einde van het boekjaar moeten worden opgenomen om de resultaten van het bijkantoor voor het moederbedrijf te bestemmen<sup>101</sup>.

Er hoeft geen jaarverslag over de specifieke activiteiten van het Belgische bijkantoor van een buitenlandse vennootschap te worden opgesteld<sup>102</sup>. Evenzo moet de buitenlandse vennootschap geen commissaris benoemen om de rekeningen van haar Belgisch bijkantoor te controleren, zelfs wanneer dit bijkantoor de groottecriteria overschrijdt die aanleiding geven tot de verplichting om een commissaris te benoemen in het geval van vennootschappen<sup>103</sup>. Als het bijkantoor echter een ondernemingsraad heeft, zal een bedrijfsrevisor moeten worden benoemd om de jaarrekening en de sociale balans te controleren<sup>104</sup>.

100 *Ibidem*, paragraphe 41.

101 *Ibidem*, paragraphes 42 à 45.

102 *Ibidem*, paragraphe 51.

103 *Ibidem*, paragraphe 52.

104 *Ibidem*, paragraphe 53.

99 *Ibidem*, paragraaf 36.

100 *Ibidem*, paragraaf 41.

101 *Ibidem*, paragraaf 42 tot 45.

102 *Ibidem*, paragraaf 51.

103 *Ibidem*, paragraaf 52.

104 *Ibidem*, paragraaf 53.

Concernant ce dernier, la société étrangère ayant une succursale belge doit établir un bilan social se rapportant exclusivement à l'emploi dans l'ensemble des succursales belges considéré comme une seule entreprise<sup>105</sup>.

### **P. Avis CNC 2022/16 – Conséquences sur les comptes annuels de la transformation d'une société**

Cet avis traite des conséquences, sous l'angle du schéma des comptes annuels et des obligations en matière de dépôt des comptes annuels, de la transformation juridique d'une société en nom collectif en une société à responsabilité limitée, d'une société à responsabilité limitée en une société en commandite, et d'une société anonyme en une société à responsabilité limitée<sup>106</sup>.

Cette question est particulièrement importante pour les sociétés en nom collectif puisque, si elles remplissent les critères définissant les petites sociétés, elles ne doivent pas déposer leurs comptes annuels. Et de même pour les sociétés en commandite de petite taille. La transformation d'une société anonyme – une société à capital – en une société à responsabilité limitée – une société dépourvue de capital –, ou inversement, entraînera quant à elle un changement dans le schéma des comptes annuels.

Selon la Commission, c'est la forme juridique de la société au dernier jour de l'exercice comptable concerné, à savoir la date de clôture de l'exercice, qui détermine la réponse aux deux questions du dépôt et du schéma des comptes annuels<sup>107</sup>. L'avis contient trois exemples de transformation juridique, avant et après la date de clôture de l'exercice, qui illustrent cette recommandation<sup>108</sup>.

<sup>105</sup> *Ibidem*, paragraphe 54.

<sup>106</sup> Avis CNC 2022/16, paragraphes 5, 6 et 7.

<sup>107</sup> *Ibidem*, paragraphe 2.

<sup>108</sup> *Ibidem*, paragraphes 5, 6 et 7.

Met betrekking tot de sociale balans dient de buitenlandse vennootschap met een Belgisch bijkantoor een sociale balans op te stellen die enkel betrekking heeft op de tewerkstelling in het geheel van Belgische bijkantoren, dat wordt gezien als één enkele onderneming<sup>105</sup>.

### **P. CBN-advies 2022/16 – Omzetting van een vennootschap: gevolgen voor de jaarrekening**

Dit advies handelt over de gevolgen, vanuit het oogpunt van het schema van de jaarrekening en de verplichtingen tot neerlegging van de jaarrekening, van de juridische omzetting van een vennootschap onder firma in een besloten vennootschap, van een besloten vennootschap in een commanditaire vennootschap en van een naamloze vennootschap in een besloten vennootschap<sup>106</sup>.

Deze kwestie is van bijzonder belang voor vennootschappen onder firma aangezien zij, als zij voldoen aan de criteria voor kleine vennootschappen, hun jaarrekening niet hoeven neer te leggen. Hetzelfde geldt voor kleine commanditaire vennootschappen. De omzetting van een naamloze vennootschap – een kapitaalvennootschap – in een besloten vennootschap – een vennootschap zonder kapitaal –, of omgekeerd, zal leiden tot een wijziging in het schema van de jaarrekening.

Volgens de Commissie is de rechtsvorm van de vennootschap op de laatste dag van het betrokken boekjaar, zijnde de afsluitingsdatum van het boekjaar, bepalend voor het antwoord op de twee vragen betreffende de neerlegging en het schema van de jaarrekening<sup>107</sup>. Het advies bevat drie voorbeelden van omzetting van de rechtsvorm, vóór en na de afsluitingsdatum van het boekjaar, die deze aanbeveling illustreren<sup>108</sup>.

<sup>105</sup> *Ibidem*, paragraaf 54.

<sup>106</sup> CBN-advies 2022/16, paragraaf 5, 6 en 7.

<sup>107</sup> *Ibidem*, paragraaf 2.

<sup>108</sup> *Ibidem*, paragraaf 5, 6 en 7.

La Commission recommande également, lors du basculement d'un schéma des comptes annuels vers un autre à l'occasion de la transformation juridique d'une société, d'indiquer, pour chaque rubrique du bilan et du compte de résultats, les montants correspondants de l'exercice précédent<sup>109</sup>.

### Décisions individuelles relevant du droit comptable

#### A. DIDC 2022/01 – Provisions

Une société active dans l'extraction de minerais et désireuse d'étendre son exploitation négocie des contrats de concession avec des propriétaires de terrains. Elle projette d'inclure dans les contrats de concession une disposition suivant laquelle les contrats seront résolus de plein droit si les permis autorisant l'extraction ne sont pas délivrés par les autorités compétentes endéans un délai de trois ans à compter de la signature des contrats. La société a en effet introduit auprès des autorités compétentes un dossier afin d'obtenir un permis d'extension de l'exploitation. Cette extension impliquera notamment la création d'aménagements spécifiques à l'activité. Les autorités compétentes ont décidé de faire réaliser un rapport sur les incidences environnementales du projet d'extension de l'exploitation<sup>110</sup>.

La société souhaite comptabiliser des provisions afin d'anticiper les charges futures relatives à la création de ces aménagements et aux obligations urbanistiques qui s'y rattachent, et ce, dès la signature des contrats de concession. La société excipe à cet effet de l'article 3:28 de l'AR CSA suivant lequel « *les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture*

<sup>109</sup> *Ibidem*, paragraphe 9.

<sup>110</sup> Voir aussi : DiDc 2020/01 : Provisions pour activité future, sous contraintes contractuelles. R. GHYSELS, *Actualité comptable* 2022/08, p. 7 et 8.

De Commissie beveelt ook aan om bij het overschakelen van het ene schema van de jaarrekening naar het andere bij de omzetting van de rechtsvorm van een vennootschap, voor elke rubriek van de balans en de resultatenrekening de overeenkomstige bedragen van het vorige boekjaar weer te geven<sup>109</sup>.

### Individuele beslissingen inzake boekhoudrecht

#### A. IBB 2022/01 – Voorzieningen

Een vennootschap actief in de winning van delfstoffen die haar activiteiten wil uitbreiden, onderhandelt met eigenaars van terreinen over concessieovereenkomsten. Zij is voornemens in de concessieovereenkomsten een bepaling op te nemen volgens welke de overeenkomsten van rechtswege zullen worden ontbonden indien de winningsvergunningen door de bevoegde autoriteiten niet worden afgeleverd binnen een termijn van drie jaar te tellen vanaf de ondertekening van de overeenkomsten. De vennootschap heeft immers bij de bevoegde autoriteiten een dossier ingediend om een vergunning tot uitbreiding van de site te verkrijgen. De uitbreiding betreft meer bepaald de aanleg van faciliteiten die specifiek betrekking hebben op de activiteit. De bevoegde autoriteiten hebben besloten een milieueffectenrapport te laten opstellen met betrekking tot het uitbreidingsproject<sup>110</sup>.

De vennootschap wenst voorzieningen te boeken teneinde te anticiperen op de toekomstige kosten met betrekking tot de aanleg van deze faciliteiten alsook de daaraan verbonden stedenbouwkundige verplichtingen, en dit zodra de concessieovereenkomsten zijn ondertekend. De vennootschap beroept zich hiervoor op artikel 3:28 van het KB WVV, dat luidt als volgt: "*de voorzieningen voor risico's en kosten beogen naar hun aard duidelijk*

<sup>109</sup> *Ibidem*, paragraaf 9.

<sup>110</sup> Zie ook: IBB 2020/01: Voorzieningen voor toekomstige activiteiten, onderhevig aan contractuele beperkingen. R. GHYSELS, *Accountancy Actualiteit* 2022/08, p. 7 en 8.

SELON NOUS, DÈS LORS QUE LES CONCLUSIONS DU RAPPORT D'INCIDENCE POURRAIENT N'ÊTRE REMISES QUE DANS UN DÉLAI DE DEUX À TROIS ANS, IL NE PEUT ÊTRE CONCLU QUE LES CHARGES RELATIVES À LA CRÉATION DES AMÉNAGEMENTS SERAIENT « PROBABLES OU CERTAINES » À LA DATE DE LA SIGNATURE DES CONTRATS DE CONCESSION.

*de l'exercice, sont probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant ».*

Le Collège ne fait pas droit à la demande de la société et estime que la société ne pourra acter des provisions qu'après avoir reçu des autorités compétentes le permis d'extension de l'exploitation.

Selon nous, dès lors que les conclusions du rapport d'incidence pourraient n'être remises que dans un délai de deux à trois ans, il ne peut être conclu que les charges relatives à la création des aménagements seraient « *probables ou certaines* » à la date de la signature des contrats de concession. C'est d'autant plus le cas que les contrats stipulent qu'ils seront résolus de plein droit si le permis unique autorisant l'extraction n'est pas délivré par les autorités compétentes endéans un délai de trois ans à compter de la signature des contrats. Aux dires de la société elle-même, on se trouve donc en présence de charges dont la survenance n'est ni certaine ni probable, mais tout au plus « *possible* », et, par

ONZES INZIENS, AANGEZIEN DE CONCLUSIES VAN HET EFFECTENRAPPORT PAS OVER TWEE TOT DRIE JAAR BESCHIKBAAR ZOULDEN KUNNEN ZIJN, NIET KAN WORDEN GECONCLUDEERD DAT DE KOSTEN MET BETREKKING TOT DE AANLEG VAN DE FACILITEITEN OP DE DATUM VAN ONDERTEKENING VAN DE CONCESSIEOVEREENKOMSTEN "WAARSCHIJNLIJK OF ZEKER" ZOULDEN ZIJN.

*omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat".*

Het College willigt het verzoek van de vennootschap niet in en oordeelt dat de vennootschap de voorzieningen pas kan boeken nadat zij van de bevoegde autoriteiten de uitbreidingsvergunning heeft verkregen.

Onzes inziens, aangezien de conclusies van het effectenrapport pas over twee tot drie jaar beschikbaar zouden kunnen zijn, niet kan worden geconcludeerd dat de kosten met betrekking tot de aanleg van de faciliteiten op de datum van ondertekening van de concessieovereenkomsten "*waarschijnlijk of zeker*" zouden zijn. Dit is des te meer het geval omdat de overeenkomsten bepalen dat zij van rechtswege zullen worden ontbonden indien de gecombineerde winningsvergunning door de bevoegde autoriteiten niet wordt afgeleverd binnen een termijn van drie jaar te tellen vanaf de ondertekening van de overeenkomsten. Volgens de vennootschap zelf zijn er dus



conséquent, non susceptibles de donner lieu à la comptabilisation de provisions.

Par ailleurs, s'agissant d'aménagements de terrains, les charges relatives devront sans doute être portées à l'actif au titre d'immobilisations corporelles. On voit mal dans ces conditions pourquoi, à la signature des contrats, le compte de résultats devrait être débité pour des charges qui seront ultérieurement comptabilisées comme actifs au bilan.

### Conclusion

Il serait utile à notre avis que la Commission se penche sur certaines questions que la situation économique actuelle rend particulièrement critiques, nous pensons notamment à la mesure de l'écart de consolidation (goodwill) lors d'un regroupement d'entreprises. Les amortissements non récurrents de l'écart de consolidation pourraient en effet connaître une augmentation significative en 2023, étant donné les risques de récession prolongée et de hausse et de maintien de taux d'intérêt élevés. Or, le droit comptable belge ne précise pas si l'écart de consolidation mesure le goodwill attribuable aux seuls intérêts donnant le contrôle (goodwill « partiel »), ou à ceux-ci et aux intérêts des tiers (goodwill « complet »), question sur laquelle les référentiels internationaux concluent différemment, les normes IFRS autorisant l'une et l'autre approches, alors que les US GAAP imposent l'utilisation de la méthode du goodwill complet.

Signalons à cet égard que la définition de l'écart de consolidation dans l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés et des associations du 29 avril 2019 (AR CSA) est incorrecte et, de surcroît, incomplète. Les articles 3:89, § 1<sup>er</sup> II et 3:171, § 1<sup>er</sup> II de l'AR CSA définissent en effet le goodwill comme « le prix payé pour l'acquisition d'une entreprise

kosten waarvan het voorkomen niet zeker of waarschijnlijk is, maar hooguit "mogelijk", en die bijgevolg geen aanleiding kunnen geven tot het boeken van voorzieningen.

Bovendien, aangezien het gaat om indelingen van de terreinen, zullen de gerelateerde kosten ongetwijfeld dienen te worden geactiveerd als materiële vaste activa. In deze omstandigheden is het moeilijk in te zien waarom bij de ondertekening van de overeenkomsten de resultatenrekening zou moeten worden gedebiteerd voor kosten die vervolgens als activa op de balans zullen worden opgenomen.

### Conclusie

Naar onze mening zou het nuttig zijn als de Commissie bepaalde kwesties zou onderzoeken die in de huidige economische situatie bijzonder kritisch zijn, zoals meer bepaald de waardering van het consolidatieverschil (goodwill) bij een bedrijfscombinatie. De niet-recurrente afschrijvingen van het consolidatieverschil zouden in 2023 immers fors kunnen stijgen, gezien de risico's van een langdurige recessie en van stijgende en aanhoudende hoge rentevoeten. Het Belgisch boekhoudrecht specificieert echter niet of het consolidatieverschil de goodwill waardeert die enkel toerekenbaar is aan de zeggenschap gevende belangen ("gedeeltelijke" goodwill) of aan deze belangen en aan de belangen van derden ("volledige" goodwill), een kwestie waarover de internationale referentiekaders verschillend concluderen: de IFRS staan de ene en de andere benadering toe, terwijl de US GAAP de toepassing van de volledige goodwill methode oplegt.

In dit verband dient te worden opgemerkt dat de definitie van het consolidatieverschil in het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen van 29 april 2019 (KB WVV) onjuist en bovendien onvolledig is. De artikelen 3:89, § 1. II. en 3:171, § 1. II. van het KB WVV definiëren goodwill immers als "de prijs betaald voor de verwerving van een

*ou d'une branche d'activité dans la mesure où celle-ci (sic) excède la valeur nette des éléments actifs et passifs qui la composent ».*

Cette définition est incorrecte, car, en droit comptable belge, les passifs comprennent les provisions et les dettes, mais aussi les capitaux propres<sup>111</sup>. Par ailleurs, cette définition ne couvre que la situation dans laquelle une société mère détient 100 % de sa filiale ; elle ignore donc la présence possible d'intérêts minoritaires, c'est-à-dire ceux ne donnant pas le contrôle. En effet, pour calculer le montant du goodwill, le prix payé pour 80 % de l'acquisition d'une entreprise ne doit pas se comparer à la totalité de la valeur nette des actifs, provisions et dettes de l'entreprise – comme le sous-entend la définition –, mais bien à 80 % de celle-ci. En présence d'intérêts minoritaires, le goodwill devrait donc selon nous être défini comme « **le prix payé pour l'acquisition d'une entreprise ou d'une branche d'activité et le montant de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise ou la branche d'activité acquise évalué pour la quote-part de la valeur nette des actifs, provisions et dettes de l'entreprise ou de la branche d'activité acquise** (goodwill partiel) – **ou évalué à la juste valeur** (goodwill complet) –, dans la mesure où ceux-ci excèdent la valeur nette de ces actifs, provisions et dettes ».

Enfin, la définition du goodwill devrait aussi être élargie pour tenir compte des acquisitions par étapes, d'autant que la Commission a publié un avis sur cette matière, l'avis CNC 2013/3 – Traitement comptable des « acquisitions

*onderneming of van een bedrijfsafdeling voor zover die (sic) hoger is dan de nettowaarde van de actief- minus passiefbestanddelen van de verworven onderneming of branche”.*

Deze definitie is onjuist omdat in het Belgisch boekhoudrecht passiva niet alleen de voorzieningen en schulden omvatten, maar ook het eigen vermogen<sup>111</sup>. Bovendien heeft deze definitie alleen betrekking op de situatie waarin een moederverenootschap in het bezit is van 100 % van haar dochterverenootschap en gaat zij dus voorbij aan de mogelijke aanwezigheid van minderheidsbelangen, dat wil zeggen degenen die geen zeggenschap geven. Voor het berekenen van het bedrag aan goodwill moet de prijs betaald voor 80 % van de verwerving van een onderneming immers niet worden vergeleken met de totale nettowaarde van de activa, voorzieningen en schulden van de onderneming – zoals de definitie aangeeft – maar met 80 % daarvan. In aanwezigheid van minderheidsbelangen zou goodwill naar onze mening dan ook moeten worden gedefinieerd als “**de prijs betaald voor de verwerving van een onderneming of van een bedrijfsafdeling en het bedrag van iedere deelneming die geen zeggenschap geeft in de verworven onderneming of bedrijfsafdeling, gewaardeerd voor het aandeel in de nettowaarde van de activa, voorzieningen en schulden van de verworven onderneming of bedrijfsafdeling (gedeeltelijke goodwill) – of gewaardeerd tegen werkelijke waarde (volledige goodwill) – voor zover deze de nettowaarde van deze activa, voorzieningen en schulden overschrijden”.**

Ten slotte moet de definitie van goodwill ook worden uitgebreid om rekening te houden met *step acquisitions*, vooral omdat de Commissie hierover een advies heeft gepubliceerd,

<sup>111</sup> Le goodwill dans les comptes annuels (Droit comptable comparé), Ph. LONGERSTAEY, *Actualité comptable* 2022/13, p. 1 à 6, spécialement note infrapaginale n° 2. Voir aussi : Fusions et scissions de sociétés dont l'actif net serait dit négatif, R. GHYSELS, *RGFCP* 2022/06, p. 2 à 13, spécialement p. 4 à 6.

<sup>111</sup> *Le goodwill dans les comptes annuels (Droit comptable comparé)*, Ph. LONGERSTAEY, *Actualité comptable* 2022/13, p. 1 tot 6, in het bijzonder voetnoot 2. Zie ook: Fusies en splitsingen van vennootschappen met een zogenaamd negatief nettoactief. Raymond GHYSELS, *RGFCP* 2022/06, p. 2 tot 13, in het bijzonder p. 4 tot 6.

par étapes », sans que celui-ci n'ait toutefois conduit à un changement dans la définition du goodwill figurant dans l'AR CSA.

A notre avis, il serait aussi opportun que la Commission réévalue sa position sur le traitement comptable des écarts de conversion sur devises, c'est-à-dire les différences de change « non réalisées ». En effet, le droit comptable ne définit pas la notion de « réalisation » d'un gain ou d'une perte dans le contexte de transactions en monnaie étrangère. Par analogie avec d'autres transactions, il est toutefois communément admis qu'un gain ou qu'une perte n'est « réalisé » que lorsque l'actif ou le passif sous-jacent n'est plus soumis à un risque donné, dans le cas présent, le risque de change. Ceci implique que, pour qu'un gain ou qu'une perte de change soit « réalisé », l'actif ou le passif en monnaie étrangère doit faire l'objet d'une opération financière de change, et non pas d'une simple opération comptable de conversion. Ce n'est toutefois pas la position adoptée par la Commission dans l'avis CNC 152/1 – Comptabilisation des opérations en devises et traitement des avoirs et engagements en devises dans les comptes annuels<sup>112</sup>.

CBN-advies 2013/3 – De boekhoudkundige verwerking van *step acquisitions*, zonder dat dit echter leidde tot een wijziging in de definitie van goodwill in het KB WVV.

Naar onze mening zou het ook passend zijn als de Commissie haar standpunt over de boekhoudkundige verwerking van omrekeningsverschillen uit vreemde valuta, dat wil zeggen "niet-gerealiseerde" wisselresultaten, heroverweegt. Het begrip "realisatie" van een winst of een verlies in de context van transacties in vreemde valuta wordt in het boekhoudrecht immers niet gedefinieerd. Naar analogie met andere transacties wordt echter algemeen aanvaard dat een winst of een verlies pas wordt "gerealiseerd" wanneer het onderliggende actief of passief niet langer onderhevig is aan een bepaald risico, in dit geval het wisselkoersrisico. Dit houdt in dat, wil een wisselkoerswinst of -verlies worden "gerealiseerd", het actief of het passief in vreemde valuta het voorwerp moet zijn van een financiële wisselverrichting, en niet van een loutere boekhoudkundige omrekeningsverrichting. Dit is echter niet het standpunt van de Commissie in het CBN-advies 152/1 – Boekingen van deviezenverrichtingen en verwerking van tegoeden en verplichtingen in deviezen in de jaarrekening<sup>112</sup>.

112 Voir à ce sujet : Traitement comptable des différences de change et des écarts de conversion. Ph. LONGERSTAEY, *RGFCP* 2023/01, p. 2 à 13.

112 Zie in dit verband: *Traitement comptable des différences de change et des écarts de conversion*. Ph. LONGERSTAEY, *RGFCP* 2023/01, p. 2 tot 13.

### Summary

The Belgian Accounting Standards Commission (CBN/CNC) issued 16 opinions in 2022, while the Commission's College issued only one individual decision under accounting law.

The Commission has devoted no less than four opinions to issues raised by accountability following the dissolution and liquidation of companies, associations and foundations, or the immediate closure of their liquidation. In doing so, the Commission has made a number of observations and recommendations which do not entirely fall within the scope of accounting doctrine and the principles of regular accounting.

However, the Commission has also dealt with financial accounting issues where doctrinal developments were still pending, such as the equity method application, the change in financial reporting framework and horizontal consolidation in the case of a consortium. The opinion on the latter matter is particularly welcome, as it appears to be a Belgian specificity, although addressed in the European Accounting Directive 2013/34/EU.

In 2022, two members of the Accounting Standards Commission issued a minority opinion on all or part of three opinions. Publication of dissenting opinions is a common occurrence in other accounting standard-setting bodies, for example, the IASB. Reading minority opinions is often very instructive in that they highlight the importance of professional judgment and uncertainty in the preparation and presentation of financial statements.

## Mot du Rédacteur en chef A NOS LECTEURS ET AUTEURS

### Woord van de Hoofdredacteur AAN ONZE LEZERS EN AUTEURS

Depuis 2006, 78 numéros de *Tax Audit & Accountancy* ont paru.

Les fondamentaux de notre revue n'ont pas changé : informer et débattre, de manière scientifique, de thèmes intéressant les professionnels du chiffre et leurs parties prenantes, avec un accent particulier pour le contexte belge, résitué dans la perspective d'une économie ouverte et de régulations européennes voire mondiales. Il en découle une caractéristique essentielle et elle aussi permanente : le TAA n'est pas le *Moniteur de l'IRE*. Il est placé sous la responsabilité d'un comité de rédaction pluraliste et d'une fondation distincte de l'IRE, le Centre d'information du révisorat d'entreprises.

Notre champ d'investigation est large : le présent numéro en témoigne à nouveau. Sous la plume de spécialistes, on y étudie cette fois des matières aussi diverses que le management de la qualité dans les bureaux d'audit, les lanceurs d'alerte ou l'impact des régimes matrimoniaux sur les sociétés professionnelles.

Il est bon de rappeler aussi qu'hormis l'éditorial du Président de l'Institut des réviseurs d'entreprises, aucun article n'est publié sans une décision du comité de rédaction. Celle-ci n'intervient généralement qu'au terme d'une relecture pointue de la part de deux rapporteurs, d'un débat en comité et d'adaptations de la part des auteurs. Ce processus vise à stimuler à la fois la qualité scientifique du contenu du TAA et sa pertinence pour les lecteurs.

Sinds 2006 zijn er 78 nummers van *Tax, Audit & Accountancy* verschenen.

De fundamente van ons tijdschrift zijn niet veranderd: op een wetenschappelijke manier informeren over en bespreken van thema's die van belang zijn voor de beoefenaars van economische beroepen en hun belanghebbenden, met bijzondere aandacht voor de Belgische context, geplaatst in het perspectief van een opene economie en Europese of zelfs mondiale regelgeving. Dit resulteert in een essentieel en ook blijvend kenmerk: het TAA is niet de Nieuwsbrief van het IBR. Het valt onder de verantwoordelijkheid van een pluralistisch redactiecomité en van een aparte stichting van het IBR, het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat.

Ons onderzoeksgebied is breed: dit TAA-nummer is daar het zoveelste bewijs van. Hierin onderzoeken deskundigen uiteenlopende onderwerpen als kwaliteitsmanagement in auditkantoren, de klokkenluiders of de impact van huwelijksvermogensstelsels op professionele vennootschappen.

Er zij ook aan herinnerd dat er, afgezien van het editoriaal van de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, geen artikel wordt gepubliceerd zonder een beslissing van het redactiecomité. Deze beslissing wordt gewoonlijk pas genomen na een grondige nalezing door twee verslaggevers, na een debat binnen het comité en na aanpassingen door de auteurs. Dit proces heeft tot doel zowel de wetenschappelijke kwaliteit van de inhoud van het TAA als de relevantie ervan voor de lezers te vergroten.

Aujourd'hui, *Tax Audit & Accountancy* est devenue la revue de référence bilingue français et néerlandais dans le domaine de l'audit. Nous publions aussi des articles qui font autorité bien au-delà des besoins des professionnels du chiffre, notamment en matière de droit des sociétés et de droit fiscal.

Or, ces matières sont de plus en plus tentaculaires, et la tentation peut alors être grande de publier « trop ». C'est la raison pour laquelle le comité de rédaction a décidé de regrouper dans des *Chroniques* l'exposé et l'analyse d'événements parfois multiples, mais connexes. Dans ce numéro paraît la première de ces chroniques, consacrée au droit comptable belge. Suivront, par rotation trimestrielle et selon un rythme annuel, des chroniques dédiées aux normes internationales de rapportage financier et non-financier, aux normes professionnelles, et au Code des sociétés et des associations.

Bonne lecture, et n'hésitez pas à nous faire part de vos commentaires et suggestions. Car notre but est précisément d'être lu, et de contribuer dès lors au développement de la pertinence de l'audit et des auditeurs.

Prof. Michel DE WOLF,  
UCLouvain et ULiège,  
rédacteur en chef.



Prof. Michel DE WOLF,  
UCLouvain en ULiège,  
hoofdredacteur.

*Tax, Audit & Accountancy* is uitgegroeid tot het tweetalig referentietijdschrift (Nederlands en Frans) op het gebied van *auditing*. We publiceren ook gezaghebbende artikelen die veel verder reiken dan de behoeften van de beoefenaars van economische beroepen, meer bepaald inzake vennootschaps- en fiscaal recht.

Deze materies worden echter steeds uitgebreider, en de verleiding kan dan groot zijn om "te veel" te publiceren. Daarom heeft het redactiecomité beslist om de presentatie en analyse van soms meerdere maar gerelateerde gebeurtenissen te bundelen in *Kronieken*. In dit TAA-nummer verschijnt de eerste van deze kronieken, gewijd aan het Belgisch boekhoudrecht. Bij driemaandelijks rotatie en op jaarbasis zullen vervolgens kronieken worden gewijd aan de internationale financiële en niet-financiële verslaggevingstandaarden, de beroepsnormen en het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Veel leesplezier en aarzel niet om ons uw opmerkingen en suggesties mee te delen. Want ons doel is juist om gelezen te worden, en daarmee bij te dragen aan de ontwikkeling van de relevantie van *auditing* en van de auditors.

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

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