

**38**  
MARS  
MAART

# Tax Audit & Accountancy



✓ **Révisorat d'entreprises : de 2010-2013 vers 2013-2016**

✓ **Bedrijfsrevisoraat: van 2010-2013 naar 2013-2016**

- ✓ **Boekhoudrecht in de *not-for-profit*sector – droit comptable dans le secteur non marchand**
- ✓ **Hervorming bij wettelijke en aanvullende pensioenen**
- ✓ **Système de contrôle interne : bonnes pratiques européennes**
- ✓ **Aansprakelijkheidsregeling na de wet van 18 januari 2010 – Régime de responsabilité après la loi du 18 janvier 2010**
- ✓ **UNO on Corporate Reporting**

## Sommaire / Inhoud

### Sommaire / Inhoud

#### Editoriaal

Bedrijfsrevisorat: een goede start van het decennium?

#### Editorial

*Révisorat d'entreprises : un bon début de décennie ?*

01

Rondetafel: de vooruitgang van het boekhoudrecht in de publieke sector en *not for profit*-sector – deel 2: *not for profit*-sector en haar verband met de overheid /  
*Table ronde : l'évolution du droit comptable dans le secteur public et le secteur non marchand – partie 2 : le secteur non marchand et sa relation avec les pouvoirs publics*

12

De hervormingen bij wettelijke en aanvullende pensioenen ingevolge het regeerakkoord van Di RuPo

17

Le système de contrôle interne : bonnes pratiques européennes

24

Aansprakelijkheidsregeling van de vaste vertegenwoordiger van een bedrijfsrevisorenkantoor, het bedrijfsrevisorenkantoor zelf en het bestuursorgaan van het bedrijfsrevisorenkantoor na de wet van 18 januari 2010 /

27

*Régime des responsabilités du représentant permanent d'un cabinet de révision, de cabinet de révision même et de l'organe d'administration du cabinet de révision après la loi du 18 janvier 2010*

36

Highlights regarding the *United Nations Organization* initiatives on Corporate Reporting

45

Belangrijkste samenvattingen van op de ICCI website gepubliceerde adviezen van januari, februari en maart 2013

*Principaux résumés des avis publiés sur le site web de l'ICCI en janvier, février et mars 2013*

48

#### IBR-Berichten

#### Info IRE

51

Werkzaamheden van de Raad  
*Travaux du Conseil*

51

Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren  
*Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises*

53

Wijzigingen in het register: januari – februari – maart 2013  
*Modifications apportées au registre : janvier – février – mars 2013*

54

IBR-Evenementen  
*Événements IRE*

56

Nieuws in het kort  
*Actualités en bref*

66

#### TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue bimensuelle du Centre d'Information du Révisorat d'entreprises (ICCI)

Abréviation recommandée : TAA

Bureau de dépôt : Bruges

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

#### COMITE DE REDACTION

##### REDACTIECOMITÉ

P.P. Berger

D. Breesch

Th. Carlier

M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)

P. Minne

D. Schockaert

D. Smets

Y. Stempniewsky

C. Van der Elst

#### SECRETARIAT DE REDACTION

##### REDACTIESECRETARIAAT

ICCI

E. Vanderstappen, D. Smida et/en S. De Blauwe

Bd. E. Jacquainlaan 135

1000 Brussel - Bruxelles

#### EDITEUR RESPONSABLE

##### VERANTWOORDELIJKE UITGEVER

P.P. Berger

Bd. E. Jacquainlaan 135

1000 Bruxelles - Brussel

#### IMPRIME PAR

##### GEDRUKT DOOR

die Keure/la Charte

Business & Economics

Brugge

## Editoriaal / Editorial

### Bedrijfsrevisoraat: een goede start van het decennium?

De Algemene vergadering van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) heeft op vrijdag 26 april 2013 een nieuwe Raad gekozen, die de Raad zal opvolgen welke ik de afgelopen drie jaar heb kunnen voorzitten.

Tijdens de algemene vergadering werden de activiteiten van het mandaat dat ten einde liep, geëvalueerd. Dit editoriaal is de gelegenheid om de belangrijkste punten hiervan in herinnering te brengen.

Wij hadden zes doelstellingen voor ogen.

#### Eerste doelstelling: het uitbreiden en standaardiseren van de controleopdrachten

- Een bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale controlestandaarden (ISA's), die meer bepaald een nieuw model van commissarisverslag bevat, werd voorgelegd aan de publieke toezichthouders. In afwachting van diens goedkeuring, verstrekt een omzendbrief richtlijnen aan bedrijfsrevisoren die vanaf heden een commissarisverslag moeten uitbrengen overeenkomstig de ISA's (organisaties van openbaar belang). Er werd ook een omzendbrief over de werking van de colleges van commissarissen opgesteld, die zal worden gepubliceerd samen met de bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's. Een andere omzendbrief bevordert de proportionele toepassing van de ISA's.
- Er werd een norm aangenomen inzake de vereiste werkzaamheden van bedrijfsrevisoren met betrekking tot de strijd tegen het witwassen.
- Er werd een norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht (thans de NBB en de FSMA) aangenomen.
- De ISAE- (*International Standards on Assurance Engagements*) en ISRS-normen (*International Standards on Related Services*) werden aan de publieke toezichthouders voorgelegd ter invoering in België (evenwel zonder succes tot op heden).
- Verder werd een bijgewerkte versie van de normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen aan de publieke toezichthouders voorgelegd.

### Révisorat d'entreprises : un bon début de décennie ?

Le vendredi 26 avril, l'Assemblée générale de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) a élu un nouveau Conseil, appelé à succéder à celui que j'ai eu le privilège de présider ces trois dernières années.

Lors de l'assemblée générale, les activités du mandat qui s'est achevé ont fait l'objet d'une évaluation. Je souhaite vous en rappeler ici les points principaux.

Nous nous étions fixés six objectifs.

#### Premier objectif : le développement et la normalisation des missions révisorales

- Une norme complémentaire belge aux normes internationales d'audit (ISA), incluant notamment un nouveau modèle de rapport du commissaire, a été proposée aux autorités de supervision publique. Dans l'attente de son approbation, une circulaire fournit des directives aux réviseurs d'entreprises amenés à émettre dès à présent des rapports ISA (entités d'intérêt public). Une circulaire sur le fonctionnement des collèges de commissaires a également été préparée en vue d'être publiée en même temps que la norme complémentaire belge aux ISA. Une autre circulaire favorise l'application proportionnelle des ISAs.
- Une norme relative aux diligences des réviseurs d'entreprises en matière d'anti-blanchiment a été adoptée.
- Une norme relative à la collaboration avec les autorités prudentielles (actuellement la BNB et la FSMA) a été adoptée.
- Les normes ISAE (*International Standards on Assurance Engagements*) et ISRS (*International Standards on Related Services*) ont été proposées aux autorités de supervision publique pour introduction en Belgique (sans succès jusqu'ici).
- Une mise à jour de la norme relative aux fusions et aux scissions a été proposée aux autorités de supervision publique.
- Le Conseil de l'IRE s'est déclaré favorable à plusieurs reprises à l'enrichissement du rapport d'audit sur d'autres questions que les comptes annuels et le respect des obligations

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

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



**Michel DE WOLF**  
Voorzitter IBR/Président IRE

- De Raad van het IBR heeft herhaaldelijk gepleit voor de uitbreiding van de inhoud van de controleverklaring met andere aangelegenheden dan de controle van de jaarrekening en de naleving van wettelijke, regelgevende en statutaire verplichtingen: geschiktheid van de interne controle- en risicobeheersingsprocessen, relevantie van toekomstgerichte informatie, samenhang van hypothesen met de omgeving van de entiteit, prestatie-indicatoren, enz.
  - Een nieuwe deontologische Code, overeenkomstig de ethische Code van de IFAC, werd aan de Minister van Economie voorgelegd.
  - De nieuwe wettelijke bepalingen inzake de interne controle en de vergoeding van het management in de organisaties van openbaar belang (en in het bijzonder de beursgenoteerde vennootschappen) waren het voorwerp van verschillende mededelingen en omzendbrieven van het IBR, alsook van praktische hulpmiddelen uitgewerkt door de Commissie *Corporate governance* in overleg met het IBR.
  - De Vlaamse decreetgever heeft nieuwe opdrachten aan de bedrijfsrevisoren toegekend. In dit kader werd een concept van *single audit* uitgewerkt. Voormeld concept heeft het voorwerp uitgemaakt van een samenwerkingsprotocol met het Rekenhof en de Interne Audit van de Vlaamse Administratie, alsook van diverse regelgevende bepalingen en van een decretale aanpassing aan het beroepsgeheim.
  - Verschillende initiatieven werden genomen in het kader van de omzetting, binnen de gestelde termijn van 31 december 2013, van richtlijn 2011/85, gericht op de veralgemening in Europa van de onafhankelijke audit van alle openbare besturen, waaronder de gemeenten, de politiezones en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn.
  - In het kader van de uitbreiding van de controleopdrachten naar de overheidssector en het verenigingsleven, heeft de Raad van het IBR de hypothese dat de bedrijfsrevisoren de verkorte titel van "revisor" zouden kunnen gebruiken, laten onderzoeken.
  - Er werden specifieke technische ontwikkelingen voorbereid die inspelen op de behoeften van diverse sectoren: verdelers van elektriciteit, openbare instellingen van sociale zekerheid, sociale secretariaten voor werkgevers, Fost Plus, enz. Samen met de FSMA werd een vormingsprogramma met betrekking tot het uitvoeren van opdrachten overeenkomstig de MiFID-richtlijn, uitgewerkt.
  - De Raad van het IBR heeft aan de NBB en de FSMA diverse versoepelingen van de erkenningsreglementen van de revisoren van financiële instellingen voorgesteld. De Raad is overigens geen voorstander van het behoud van de erkenningen buiten de kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen.
- légales, réglementaires et statutaires : adéquation des procédures de contrôle interne et de gestion des risques, pertinence d'informations prévisionnelles, cohérence d'hypothèses avec l'environnement de l'entité, indices de performance, etc.
  - Un nouveau code de déontologie, conforme au Code éthique de l'IFAC, a été proposé au ministre de l'économie.
  - Les nouvelles dispositions légales relatives au contrôle interne et aux rémunérations des dirigeants dans les entités d'intérêt public (et en particulier les sociétés cotées) ont fait l'objet de plusieurs communications et circulaires de l'IRE, ainsi que d'outils pratiques développés par la Commission *Corporate governance* en concertation avec l'IRE.
  - De nouvelles missions ont été conférées aux réviseurs d'entreprises par le législateur flamand. Dans ce cadre, un concept de *single audit* a été développé. Il a fait l'objet d'un protocole d'accord avec la Cour des comptes et l'*Interne Audit van de Vlaamse Administratie*; de diverses dispositions réglementaires ; et d'un aménagement décretaal du secret professionnel.
  - Plusieurs initiatives ont été prises dans le cadre de la transposition, à intervenir pour le 31 décembre 2013, de la directive 2011/85 visant à généraliser en Europe l'audit indépendant de toutes les administrations publiques, y compris les communes, les zones de police et les centres publics d'aide sociale.
  - Dans le cadre de l'extension des missions révisorales au secteur public et au monde associatif, le Conseil de l'IRE a mis à l'étude l'hypothèse que les réviseurs d'entreprises puissent utiliser le titre abrégé de « réviseur ».
  - Des développements techniques spécifiques ont été préparés répondant aux besoins de divers secteurs : distributeurs d'électricité, institutions publiques de sécurité sociale, secrétariats sociaux d'employeurs, Fost-Plus, etc. Une formation aux missions MiFID a été mise au point avec la FSMA.
  - Le Conseil de l'IRE a proposé à la BNB et à la FSMA plusieurs assouplissements aux règlements d'agrément des réviseurs des institutions financières. Le Conseil n'est par ailleurs pas favorable au maintien des agréments en dehors des établissements de crédit et des entreprises d'assurances.
  - Les seuils des petites et moyennes sociétés n'ont pas été relevés par le législateur belge au maximum de ce que permet le droit européen. Une harmonisation quasi totale de ces seuils comptables se profile certes au niveau européen, mais il est prévu que les Etats membres pourront conserver des exigences plus fortes en matière d'audit que de comptabilité.

- De Belgische wetgever heeft de drempels voor kleine en middelgrote vennootschappen niet verhoogd overeenkomstig de door het Europees recht toegestane maximumdrempel. Een vrijwel volledige harmonisatie op Europees niveau van deze boekhouddrempels tekent zich zeker af, maar de lidstaten zullen strengere eisen op het gebied van audit dan van boekhouding kunnen behouden.
- Met betrekking tot de toegevoegde waarde van de bedrijfsrevisor in de non-profitsector en in de kleine en middelgrote ondernemingen, heeft het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI) wetenschappelijke studies opgedragen en uitgegeven.
- Het ICCI heeft een bewustmakingscampagne gevoerd, gericht op entiteiten die geen commissaris hebben benoemd. Verder werden ook andere maatregelen gepland om het aantal gevallen van inbreuk op het Wetboek van vennootschappen en op de wet over de vzw's, te beperken.

**Tweede doelstelling: het vrijwaren van de auditkwaliteit overeenkomstig artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen**

- Een omzendbrief nodigt elke bedrijfsrevisor uit om zijn uren aantal te formaliseren vóór het aanvaarden van een commissarismandaat. Elkeen wordt ook uitgenodigd om zijn daadwerkelijk verrichte prestaties systematisch te inventariseren.
- Een zeer eenvoudig systeem van onmiddellijke melding van de permanente opdrachten werd (opnieuw) ingevoerd.
- Het aan de Minister van Economie voorgelegd ontwerp van nieuwe deontologische Code bevat specifieke bepalingen inzake de concrete toepassing van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen.
- De Commissie *Corporate governance* heeft, in overleg met het IBR, een praktisch hulpmiddel in het kader van de vernieuwing van het commissarismandaat bij beursgenoteerde vennootschappen uitgewerkt, met de nadruk op de kwalitatieve beoordeling.
- Het ICCI heeft een model van een bijzonder bestek uitgewerkt voor het in overweging nemen van kwalitatieve criteria bij de aanstelling van een commissaris. Dit model wordt thans door vele aanbestedende overheden gebruikt. De Raad van het IBR heeft van andere aanbestedende overheden verkregen dat zij correcties aanbrengen aan bestekken die duidelijk weinig verenigbaar zijn met een correcte uitvoering van de externe controlefunctie.
- De Commissie van Toezicht van het IBR heeft verschillende gevallen onderzocht waarbij de erelonen als te laag zouden kunnen worden beschouwd in het licht van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen. Deze maatregel werd thans evenwel opgeschort in

- Des études scientifiques ont été commanditées et éditées par le Centre d'information sur le révisorat d'entreprises (ICCI) quant à la valeur ajoutée du réviseur d'entreprises dans le secteur non marchand et dans les petites et moyennes entreprises.
- Une campagne de sensibilisation des entités en défaut de nommer un commissaire a été menée par l'ICCI. D'autres actions ont été programmées en vue de réduire le nombre de situations en infraction au Code des sociétés et à la loi sur les ASBL.

**Deuxième objectif : sauvegarde de la qualité de l'audit dans le respect de l'article 134 du Code des sociétés**

- Une circulaire invite chaque réviseur d'entreprises à formaliser son budget d'heures avant d'accepter un mandat de commissaire. Chacun est également invité à répertorier de manière systématique ses prestations effectivement accomplies.
- Un système très simple de déclaration immédiate des missions permanentes a été (ré)instauré.
- L'application concrète de l'article 134 du Code des sociétés fait l'objet de dispositions spécifiques dans le projet de nouveau Code de déontologie proposé au ministre de l'économie.
- Un outil pratique relatif au renouvellement du mandat du commissaire des sociétés cotées, visant à privilégier une évaluation qualitative, a été développé par la Commission *Corporate governance* en concertation avec l'IRE.
- Un exemple-type de cahier spécial des charges, visant à prendre en compte aussi des critères qualitatifs pour le choix du commissaire, a été développé par l'ICCI. Il est actuellement utilisé par de nombreux pouvoirs adjudicateurs. Le Conseil de l'IRE a obtenu d'autres pouvoirs adjudicateurs qu'ils corrigent des cahiers des charges manifestement peu compatibles avec un bon exercice de la fonction d'audit externe.
- La commission de surveillance de l'IRE a examiné diverses situations d'honoraires qui pourraient être trop faibles au regard de l'article 134 du Code des sociétés. Devant le questionnement des autorités de concurrence à ce sujet et jusqu'à clarification avec elles, cette action est cependant actuellement suspendue.

het kader van de interpellatie door de mededingingsautoriteiten en tot opheldering van deze kwestie.

- De Raad van het IBR is van oordeel dat de vermelding van de erelonen in de toelichting bij de jaarrekening leidt tot afwijkingen die de auditkwaliteit nadelig kunnen beïnvloeden. In het kader van de op Europees vlak aan de gang zijnde besprekingen stelt hij voor om deze bekendmaking van het nominaal bedrag van de audit- en non-auditerelonen te vervangen door een bekendmaking van hun respectieve percentages.

### **Derde doelstelling: het vrijwaren van het evenwicht van het Belgisch systeem van publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor**

- De Raad van het IBR heeft de dialoog met de minister van Economie, de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, de Kamer van verwijzing en instaatstelling, het College van procureurs-generaal en de tuchtorganen, bevorderd. Met de meeste van deze organen werden geregeld vergaderingen gehouden om hierover van gedachten te wisselen.
- De Raad van het IBR heeft het Belgisch model van publiek toezicht in het buitenland gepromoot.
- Geen enkele Europese of nationale overheid heeft een wijziging van het Belgisch systeem opgeëist, zelfs in de mate dat het systeem de uitvoering van de kwaliteitscontroles op de audits van organisaties van openbaar belang aan het IBR toevertrouwt, onder het toezicht van de KVI.
- Het College van procureurs-generaal heeft, na raadpleging van het IBR, een omzendbrief aangenomen over de samenwerking tussen het IBR, het openbaar ministerie en de rechterlijke macht. Deze omzendbrief bevestigt meer bepaald het nut van de aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het IBR in geval van een huiszoeking bij een bedrijfsrevisor.

### **Vierde doelstelling: het op gebruiksvriendelijke en proactieve wijze communiceren met de buitenwereld en de confraters**

- Het beroep was op intensieve, geregelde, constructieve, en zelfs offensieve wijze vertegenwoordigd in de pers (tientallen artikelen, interviews en reportages in de geschreven en audiovisuele pers, voor het merendeel positief, hoewel meer aan Franstalige dan aan Nederlandstalige kant).
- Een aantal studiedagen vormden de gelegenheid bij uitstek voor een dialoog met de belanghebbenden bij de Europese audithervorming, met de handelsrechtbanken en de balie (actualiteiten inzake samenwerking en ondernemingsrecht), en met de openbare overheden (performantie-audit). Ter gelegenheid van een gala-avond en de publicatie van een boek in het kader van de zestigste verjaardag kon met personen uit diverse kring

- Le Conseil de l'IRE estime que la publication des honoraires en annexe des comptes annuels conduit à des dérives préjudiciables à la qualité de l'audit. Dans le cadre des discussions en cours au niveau européen, il propose de remplacer cette publication du montant absolu des honoraires d'audit et non-audit, par une publication de leurs pourcentages respectifs.

### **Troisième objectif : sauvegarde des équilibres du système belge de supervision publique de la profession**

- Le Conseil de l'IRE a favorisé le dialogue avec le ministre de l'économie, le Conseil supérieur des professions économiques, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Collège des procureurs généraux et les instances disciplinaires. Des réunions périodiques d'échange de vues ont été organisées avec la plupart de ces instances.
- Le Conseil de l'IRE a promu à l'étranger le modèle belge de supervision publique.
- Aucune autorité européenne ou interne n'a réclamé une modification du système belge, même en ce qu'il confie à l'IRE, sous la supervision de la CRME, l'exécution des contrôles de qualité des audits d'entités d'intérêt public.
- Après consultation de l'IRE, le Collège des procureurs généraux a adopté une circulaire sur la collaboration entre l'IRE, le ministère public et le pouvoir judiciaire. Cette circulaire confirme notamment l'utilité de la présence d'un représentant de l'IRE en cas de perquisition auprès d'un réviseur d'entreprises.

### **Quatrième objectif : communication conviviale et proactive avec les milieux externes et les confrères**

- Une présence forte, régulière et constructive, voire offensive, a été assurée dans la presse (plusieurs dizaines d'articles, entretiens et reportages dans la presse écrite et audiovisuelle, la plupart positifs, quoique davantage du côté francophone que néerlandophone).
- Des journées d'études ont spécifiquement permis de dialoguer avec les parties prenantes à la réforme européenne de l'audit ; avec les tribunaux de commerce et le barreau (actualités de la collaboration et de droit des affaires) ; avec les autorités publiques (audit de performance). Une soirée de gala et un livre ont permis de débattre avec les milieux les plus divers à l'occasion du soixantième anniversaire de l'IRE, sur le thème : « L'âge de la retraite ou d'une nouvelle jeunesse? ».

gen worden gedebatteerd over het thema: “Pensioenleeftijd of hernieuwde jeugd?”.

- De Raad van het IBR heeft in zijn midden een comité wetgevende werkzaamheden opgericht met als opdracht te waken over de wetgeving en de relaties met de beleidsmakers en de vertegenwoordigers van de belanghebbenden te onderhouden.
- De Raad van het IBR heeft substantiële en unanieme voorstellen gedaan over vrijwel alle aspecten van de door Europees commissaris BARNIER gesteunde Europese audithervorming.
- Er werd een Memorandum ter attentie van de federale regering, voor de regeerperiode 2010-2014, bekendgemaakt. Hierin worden een aantal voorstellen van algemeen belang geformuleerd met betrekking tot diverse aangelegenheden die het bedrijfsleven, de samenleving, de audit en het ondernemingsrecht aanbelangen. Dit memorandum werd voorgelegd aan talrijke gesprekspartners binnen het parlement, de regering en de politieke partijen.
- Gehoor gevend aan het standpunt van vele belanghebbenden, heeft de Raad van het IBR beslist om afstand te nemen van de gedachte van een totale omschakeling op termijn naar de IFRS, waaronder IFRS voor KMO's. Volgens het IBR is een modernisering van het Belgisch boekhoudrecht, in het bijzonder overeenkomstig de IFRS voor KMO's, voldoende.
- De Raad van het IBR heeft aan de andere Instituten van de economische beroepen, de sociale partners en de universiteiten voorgesteld om een stichting “Regelgeving, Economie en Welvaart” op te richten. Er werd tweemaal per jaar een gemeenschappelijke Raadsvergadering met het IAB georganiseerd. De drie Instituten voor de economische beroepen hebben gezamenlijk een studiedag georganiseerd over het nieuw aansprakelijkheidsstelsel van de economische beroepen.
- Het IBR heeft aan zijn Europese tegenhangers een strategie ter versterking van de *Fédération des Experts Comptables européens* (aan het hoofd waarvan een Belgische confrater werd verkozen) voorgesteld.
- De website van het IBR werd aantrekkelijker en beter beheersbaar gemaakt.
- De standpunten van de Raad van het IBR worden onverwijld meegedeeld aan de hand van omzendbrieven, adviezen en mededelingen, daar waar zij vroeger gewoonlijk pas werden bekendgemaakt in het jaarverslag. Het formaat van het jaarverslag werd dienovereenkomstig aangepast. De beslissingen van de Raad van het IBR worden systematisch meegedeeld via berichten aan de leden en een publicatie in *Tax, Audit & Accountancy*.
- Er werden informatiesessies georganiseerd inzake alle strategische voorstellen van de Raad van het IBR.

- Le Conseil de l'IRE a constitué en son sein un comité des travaux législatifs qui assume une fonction de veille législative et qui entretient le tissu relationnel avec les décideurs politiques et les représentants des parties prenantes.
- Le Conseil de l'IRE a présenté des contributions substantielles et unanimes sur quasi tous les enjeux de la réforme européenne de l'audit promue par le commissaire BARNIER.
- Un mémorandum pour la législature fédérale 2010-2014 a été publié. Il formule des suggestions d'intérêt général dans différents domaines intéressant la vie économique et sociale, l'audit, le droit des affaires. Ce mémorandum a été présenté à de nombreux interlocuteurs au sein du parlement, du gouvernement et des partis politiques.
- D'après la position de nombreuses parties prenantes, le Conseil de l'IRE a décidé de renoncer à l'idée d'un basculement total à terme vers les IFRS, y compris l'IFRS pour PME. L'IRE estime suffisant que le droit comptable belge soit modernisé, à la lumière notamment de l'IFRS pour PME.
- Le Conseil de l'IRE a proposé aux autres Instituts des professions économiques, aux partenaires sociaux et aux universités de constituer une fondation « Régulation, Economie et Prospérité ». Des sessions conjointes des conseils ont été organisées deux fois par an avec l'IEC. Une journée d'études commune aux trois professions économiques a été organisée sur le nouveau régime des responsabilités des professionnels économiques.
- L'IRE a proposé à ses homologues européens une stratégie de renforcement de la Fédération européenne des experts comptables (à la tête de laquelle un confrère belge a été élu).
- Le site internet de l'IRE a été rendu plus attractif et plus maniable.
- Les prises de position du Conseil de l'IRE font l'objet de circulaires, avis et communications diffusées sans délai, alors qu'antérieurement elles n'étaient généralement diffusées qu'avec le rapport annuel. Le format de ce dernier a été revu en conséquence. Les délibérations du Conseil de l'IRE font systématiquement l'objet d'un communiqué aux membres et d'une publication dans *Tax, Audit & Accountancy*.
- Des sessions d'information ont été organisées à propos de toutes les propositions stratégiques du Conseil de l'IRE.
- Les rencontres régionales avec les membres ont été recalibrées, en vue de favoriser la discussion entre les réviseurs d'entreprises et leurs élus.
- La proposition de norme introduisant l'ISQC1 (*International Standard on Quality Control*) en Belgique a été élaborée sur la base d'une étude d'impact préalable.

- De formule van de regionale ontmoetingen met de leden werd aangepast om de dialoog tussen de bedrijfsrevisoren en de Raadsleden te vergemakkelijken.
- Het ontwerp van norm inzake de toepassing van ISQC 1 (*International Standard on Quality Control*) in België werd opgesteld op basis van een voorafgaande effectenstudie.
- De Raad van het IBR heeft diverse actiemiddelen ingezet om het beroep aantrekkelijker te maken bij studenten, stagiair(e)s en jonge bedrijfsrevisoren.

### **Vijfde doelstelling: het verlenen van bijstand aan de confraters en het versterken van de collegialiteit in het kader van het toezicht op en de kwaliteitscontrole van de bedrijfsrevisoren**

- De Raad van het IBR heeft de aandacht van de confraters gevestigd op bepaalde bijzonder belangrijke elementen in tijden van crisis.
- Het IBR en het ICCI hebben meerdere hulpmiddelen uitgewerkt om de confraters bij te staan in het kader van de invoering in België van de ISA's en ISQC 1: checklists, pack kleine entiteiten, handboek intern kwaliteitsbeheersingssysteem, ISA-coach, meer praktijkgerichte vormingsseminaries, enz.
- Het ICCI heeft diverse naslagwerken uitgegeven. Het IBR heeft gezorgd voor de verspreiding onder zijn leden van de edities 2011 en 2013 van het geannoteerd Wetboek Venootschapsrecht.
- De kleine bedrijfsrevisorenkantoren hebben hun specifieke behoeften kunnen voorleggen via een specifiek kanaal, de *Cel Sole (and Small) practitioners*. Er werd op aangepaste wijze ingespeeld op deze behoeften via de beslissingen van de Raad (meer bepaald het ontwerp van norm inzake de toepassing van ISQC 1 in België) en de hulpmiddelen van het ICCI. Het IBR heeft zijn relatief negatieve houding ten opzichte van kleine bedrijfsrevisorenkantoren vervangen door een aanpak gebaseerd op luisterbereidheid.
- De Raad van het IBR heeft een redelijke interpretatie gegeven van het begrip "netwerk" om een onevenredige verhoging van de druk op de leden van een eenvoudige alliantie te vermijden.
- In het kader van het toezicht en de kwaliteitscontroles wordt thans meer rekening gehouden met de rechten van verdediging en het tegensprekelijk karakter van het beslissingsproces, meer bepaald door de mogelijkheid geboden aan de confrater wiens werkzaamheden in twijfel worden getrokken, om te reageren op de ontwerpconclusie van de Commissie.
- De mogelijkheid om een kwaliteitscontrole af te sluiten door het opleggen van aandachtpunten, die geen formele aanbevelingen zijn, werd opnieuw ingevoerd. Het beginsel van

- Le Conseil de l'IRE a adopté plusieurs propositions visant à stimuler l'attractivité de la profession, en direction des étudiants, des stagiaires et des jeunes réviseurs.

### **Cinquième objectif : assistance aux confrères et confraternité dans leur surveillance et leur contrôle de qualité**

- Le Conseil de l'IRE a attiré l'attention des confrères sur certains éléments particulièrement significatifs en période de crise.
- Plusieurs outils ont été développés par l'IRE ou l'ICCI pour aider les confrères à s'adapter aux ISA et à l'ISQC 1 : listes de contrôle, *pack petites entreprises*, manuel de qualité type, *coach ISA*, séminaires de formation plus pratiques...
- L'ICCI a publié plusieurs ouvrages de référence. L'IRE a assuré la diffusion auprès des membres de codifications annotées 2011 et 2013 du droit des sociétés.
- Les besoins spécifiques des plus petits cabinets ont pu s'exprimer par un canal spécifique (*cellule small practitioners*). Ils ont reçu des réponses adaptées dans les décisions du Conseil (notamment le projet de norme introduisant l'ISQC1 en Belgique) et les outils de l'ICCI. L'IRE est passé d'une attitude relativement négative à l'égard des plus petits cabinets, vers une démarche d'écoute.
- Le Conseil de l'IRE a donné une interprétation raisonnable au concept de réseau, évitant d'accroître de manière disproportionnée les contraintes qui pèsent sur les membres d'une simple alliance.
- En surveillance et en contrôle de qualité, les droits de la défense et le principe du contradictoire sont mieux pris en compte, notamment par une possibilité pour le confrère dont les travaux sont mis en cause, de réagir au projet de conclusion de la commission.
- La possibilité de conclure un contrôle de qualité par des points d'attention, n'ayant pas le statut de recommandations formelles, a été réintroduite. Le principe de la seconde chance (pas de renvoi en discipline lors d'une première constatation d'insuffisance) a été appliqué systématiquement par le Conseil de l'IRE. Parfois, une troisième chance a été octroyée, en accord avec la CRME. La seconde chance sera également proposée lorsque des manquements spécifiquement ISA seront constatés pour la première fois auprès d'un confrère.



tweede kans (geen tuchtverwijzing in geval van een eerste vaststelling van tekortkomingen) werd systematisch toegepast door de Raad van het IBR. Soms werd zelfs, in overeenstemming met de KVI, een derde kans toegekend. De voor het eerst vastgestelde tekortkomingen van een confrater die specifiek betrekking hebben op de ISA's zullen ook worden behandeld in het kader van het tweedekansbeleid.

- De behandeling van de kwaliteitscontroledossiers werd aanzienlijk versneld.
- Met betrekking tot de toepassing van de normen inzake de kwaliteitscontrole werd een interpretatief advies verleend dat de tussentijdse controles (na drie jaar) beperkt tot de organisaties van openbaar belang. Voormeld advies vergemakkelijkt ook het groeperen van de controles op het niveau van een netwerk.
- De Raad van het IBR heeft een resolutie aangenomen die andere verbeteringen in de bestaande kwaliteitscontroleprocessen suggereert met het oog op een grotere geloofwaardigheid hiervan bij de confraters: vermijden dat de Commissie Kwaliteitscontrole niet (opnieuw) het werk doet van de inspecteur, toetsen van de niet toereikende resultaten van een opdracht in vergelijking met andere dossiers van dezelfde bedrijfsrevisor, waarborgen van een grotere gelijkheid op het vlak van de beroepsuitoefening voor wat het aantal daadwerkelijk gecontroleerde natuurlijke personen binnen een zelfde kantoor betreft, enz. De Raad van het IBR overweegt trouwens om richtlijnen bekend te maken met betrekking tot de criteria die ten grondslag liggen aan zijn ontwerpconclusies gericht aan de KVI.
- De confraters die tijdelijk verhinderd zijn om revisorale opdrachten uit te voeren mogen de titel van bedrijfsrevisor blijven gebruiken, mits de omstandigheden van het geval er niet op wijzen dat zij een controleopdracht uitvoeren.

#### **Zesde doelstelling: het verbeteren van de relevantie en doelmatigheid van de werkzaamheden van het IBR**

- Het organigram en de samenstelling van de commissies, werkgroepen en cellen werd herzien na een oproep tot kandidaatstelling.
- De organisatie van de werkzaamheden van de Raad van het IBR zelf werd verbeterd (tijdschema, voorbereidend dossier, genodigden, enz.).
- Het universitair kaderpersoneel van het IBR werd betrokken bij de strategische werkzaamheden van de Raad van het IBR.
- De bijdragen konden worden gehandhaafd op het niveau van drie jaar geleden.
- Het openbaar register voorziet in het statuut “vrijwillig beperkt om revisorale opdrachten uit te voeren”. In het register zijn ook de auditoren van derde landen die tussenkomen

- Le traitement des dossiers de contrôle de qualité a été notablement accéléré.
- L'application de la norme en matière de contrôle de qualité a fait l'objet d'un avis interprétatif, qui limite les contrôles intermédiaires (après trois ans) aux seules entités d'intérêt public. Il facilite aussi le regroupement des contrôles au niveau d'un réseau.
- Le Conseil de l'IRE a adopté une résolution suggérant d'autres améliorations aux procédures actuelles de contrôle de qualité, de nature à en renforcer la crédibilité auprès des confrères : éviter que la commission de contrôle de qualité ne (re)fasse le boulot de l'inspecteur, tester des résultats non satisfaisants sur une mission par rapport à d'autres dossiers du même réviseur, assurer une plus grande équité à travers la profession quant au nombre de personnes physiques effectivement contrôlées au sein d'un même cabinet, etc. Le Conseil de l'IRE envisage par ailleurs de publier des lignes directrices quant aux critères qui inspirent ses propositions de conclusions à la CRME.
- Les confrères temporairement empêchés d'exécuter des missions révisorales peuvent continuer à utiliser leur titre de réviseur d'entreprises, pourvu que les circonstances ne laissent pas croire qu'ils exercent une mission révisorale.

#### **Sixième objectif : renforcement de la pertinence et de l'efficacité des activités de l'IRE**

- L'organigramme et la composition des commissions, groupes de travail et cellules ont été revus, après appel aux candidatures.
- L'organisation des travaux du Conseil de l'IRE même a été réaménagée (horaire, dossier préparatoire, invités...).
- Les cadres universitaires du personnel de l'IRE ont été associés aux travaux stratégiques du Conseil de l'IRE.
- Les cotisations ont pu être maintenues à leur niveau d'il y a trois ans.
- Le registre public permet de se déclarer « volontairement empêché d'exercer des missions révisorales ». Il répertorie les auditeurs de pays tiers intervenant à propos d'émetteurs de titres cotés en Belgique, ainsi que les réseaux présents en Belgique. En conséquence,

met betrekking tot emittenten waarvan de effecten in België genoteerd zijn, alsook de in België gevestigde netwerken, opgenomen. Bijgevolg werden de confraters ontheven van de plicht om de tabel “interprofessionele relaties” in te vullen.

- Het IBR heeft zijn intrek genomen in gemeenschappelijke gebouwen met het IAB, die betere faciliteiten bieden voor de organisatie van vergaderingen en seminars ter plaatse.

#### Andere aandachtspunten

- Het Grondwettelijk Hof heeft, naar aanleiding van het door het IBR ingesteld beroep, de reikwijdte van het decreet van het Waals Gewest houdende oplegging van de externe rotatie na zes jaar, beperkt tot de opdrachten die niet vallen onder de federale verplichting om een commissaris te benoemen.
- Het Grondwettelijk Hof heeft, naar aanleiding van het door het IBR ingesteld beroep, het gebruik van de titel van commissaris in het kader van mede-eigendommen voorbehouden voor de bedrijfsrevisoren en mede-eigenaars zelf.
- Het IBR heeft de samenwerking met zijn tegenhangers in Congo, alsook op het vlak van het onthaal van Congolese stagiairs in België en van de deelneming van Belgische bedrijfsrevisoren aan de bekwaamheidsexamens in Congo, voortgezet.
- Het IBR heeft zich, samen met het IAB en het BIBF, verzet tegen de in het regeerakkoord van december 2011 opgenomen taalkundige opsplitsing. Er werd hieromtrent een buitengewone algemene vergadering georganiseerd.
- Isabelle MEUNIER werd benoemd tot Adjunct-Secretaris-generaal en Marc BIHAIN tot Secretaris-generaal.
- Het IBR is toetreden tot het Platform voor de culturele diversiteit op het gebied van financiële verslaggeving, financiën en audit, tot de Groep van Edinburgh (die in de schoot van de IFAC een aantal instituten van vooral kleine landen hergroepeert), alsook tot het Platform *Common content* (dat verschillende instituten in Europa verenigt ter bevordering van een geharmoniseerde initiële opleiding van beroepsbeoefenaren in audit en accountancy).
- De richtlijnen betreffende de definitie van het maatschappelijk doel van een bedrijfsrevisorenkantoor werden versoepeld.

#### Er blijft echter nog veel te doen

Bij het verstrijken van dit mandaat is het in het algemeen passend om in herinnering te brengen dat ons klein land met een open economie zich niet mag afzonderen van de grote stromingen op Europees en internationaal vlak. België heeft er, integendeel, baat bij om in te spelen op bepaalde wijzigingen en zo de nodige knowhow te verkrijgen. Dit zal hem een voorsprong bieden op het ogenblik

le tableau des relations interprofessionnelles qui devait être tenu par les confrères, a été abrogé.

- L'IRE a emménagé dans des bâtiments communs avec l'IEC, offrant de meilleures facilités d'organisation de réunions et séminaires sur place.

#### Et puis aussi

- La Cour constitutionnelle, sur recours de l'IRE, a réduit la portée du décret de la Région wallonne imposant la rotation externe après six ans, aux seules missions ne relevant pas de l'obligation fédérale de désigner un commissaire.
- La Cour constitutionnelle, sur recours de l'IRE, a réservé l'usage du titre de commissaire dans les copropriétés, aux seuls réviseurs d'entreprises et copropriétaires mêmes.
- L'IRE a poursuivi sa coopération avec ses homologues du Congo, avec l'accueil de stagiaires congolais en Belgique et la participation de réviseurs belges aux examens d'aptitude au Congo.
- L'IRE, conjointement avec l'IEC et l'IPCF, s'est opposé à la scission linguistique prévue dans l'accord gouvernemental de décembre 2011. Une assemblée générale extraordinaire a été organisée à ce sujet.
- Isabelle MEUNIER a été nommée secrétaire général adjoint, et Marc BIHAIN, secrétaire général.
- L'IRE a adhéré à la Plateforme pour la diversité culturelle en matière de comptabilité, de finance et d'audit, au Groupe d'Edinburgh (qui regroupe au sein de l'IFAC des instituts de petits pays principalement) et à la plateforme *Common content* (qui associe différents instituts européens en vue de favoriser une formation initiale harmonisée des professionnels de l'audit et de la comptabilité).
- Les directives concernant la définition de l'objet social des cabinets de révision ont été assouplies.

#### Il reste cependant tant à faire

Au terme de ce mandat, il convient, de manière générale, de rappeler que notre petit pays à économie ouverte, ne peut pas s'isoler des grands courants européens et même mondiaux. Au contraire, il gagne à anticiper certains changements – ce qui lui donne ensuite un savoir-faire reconnu au moment où les plus lents font à leur tour mouvement.

waarop de achterlopende landen op hun beurt in beweging zullen komen.

Dit geldt ook voor de Belgische bedrijfsrevisoren. De IAASB, de internationale regelgevende instantie, denkt eraan om het onderzoeksveld van en de verslaggeving door de externe auditor uit te breiden. De belanghebbenden vragen om bijkomende zekerheid op het gebied van toekomstgerichte informatie, doeltreffendheid van de interne controle- en risicobeheerssystemen, continuïteit, enzovoort.

In dit verband kunnen wij het alleen maar betreuren dat men thans in België enigszins terughoudend blijft tegenover de wijzigingen die worden voorgesteld op internationaal vlak en die door zoveel belanghebbenden worden gewenst. Wie herinnert zich daarentegen niet de volgende uitspraak van een grote autoriteit in het bedrijfsleven, gedaan op ons internationaal forum van vorig jaar over de Europese hervorming van de audit: "Wat wij de auditors hoofdzakelijk verwijten, is niet het feit dat zij de hen toevertrouwde opdrachten slecht uitvoeren, maar wel het feit dat zij vaak aarzelen om verder te gaan dan de wettelijke minimumvereisten. Wij hebben hen nodig, alsook hun onafhankelijkheid en hun professioneel-kritische ingesteldheid, zodat zij ons kunnen interpellieren over alle aspecten die belangrijk zijn voor de betrouwbaarheid van de onderneming, en dus niet enkel met betrekking tot de jaarrekening!" En elke onder u zal hebben opgemerkt dat een meerderheid in de Juridische Commissie van het Europees Parlement op 25 april 2013 heeft gestemd over de uitbreiding van de inhoud van de controleverklaring met andere aanlegenheden, zoals onder meer een uitdrukkelijke stellingname van de auditor over de continuïteit van de onderneming.

In deze context heeft de Raad van het IBR, zoals hierboven aangegeven, een aantal normen voorgesteld waarin het commissarisverslag wordt aangevuld met een derde facultatief deel en een algemeen referentiekader wordt geboden voor andere verklaringen door de bedrijfsrevisoren dan hun oordeel over financiële overzichten. Dit voorstel werd echter nog niet aanvaard door de organen die deel uitmaken van het systeem van publiek toezicht op ons beroep.

Wij hopen dat de nieuwe Raad van het IBR, ondersteund door de snelle Europese en internationale ontwikkelingen, alsook door de toenemende vraag van de belanghebbenden, meer succes zal hebben dan wij. Het komt er immers op aan in te spelen op behoeften die essentieel zijn in de huidige context, die, net omdat hij zo onzeker is, een bijkomende zekerheid, meer geruststelling ook, vereist. Wij zijn in ieder geval bereid om die zekerheid te verstrekken!

### Bedrijfsrevisoren creëren welvaart

Maar de bedrijfsrevisoren kunnen ook in grotere mate bijdragen tot de algemene welvaart.

De crisis van de staatsschuld, en in het bijzonder de Griekse crisis, doet de vraag rijzen naar de financiële geloofwaardigheid van de overheidslichamen zelf. Ook de overheidslichamen hebben nood aan deskundigen die, indien mogelijk, de reputatie van de kredietnemers kunnen bevestigen. De Europese

Il en va ainsi aussi pour les réviseurs d'entreprises belges. L'IAASB, l'organisme régulateur mondial, songe à élargir le champ des investigations et des déclarations de l'auditeur externe. Les parties prenantes sont demandeurs d'assurance complémentaire en matière de données prévisionnelles, d'efficacité du contrôle interne et des systèmes de gestion des risques, de continuité, etc.

A cet égard, nous ne pouvons que regretter qu'en Belgique, l'on demeure actuellement quelque peu frileux à l'égard de ces développements, proposés au niveau mondial et souhaités par tant de parties prenantes. Qui ne se souvient au contraire de cette déclaration d'une haute autorité dans le monde des entreprises, lors de notre colloque international l'an dernier sur la réforme européenne de l'audit : « Ce que nous vous reprochons, disait-il en substance en s'adressant aux auditeurs, ce n'est pas que vous fassiez mal ce dont vous êtes chargés, mais que vous hésitez souvent à aller plus loin que le minimum légal. Nous avons besoin de vous, de votre indépendance, de votre esprit critique, pour que vous nous interpelliez sur tout ce qui est important pour la fiabilité de l'entreprise, pas seulement ses comptes ! » Et chacun aura observé que le 25 avril 2013, en commission juridique du Parlement européen, une majorité a voté un enrichissement du rapport d'audit qui devra comprendre une prise de position explicite de l'auditeur sur la continuité de l'entreprise.

Dans ce contexte, le Conseil de l'IRE, comme il est rappelé ci-dessus, a fait des propositions de norme complétant le rapport du commissaire par une troisième partie optionnelle, et créant un cadre général pour d'autres déclarations des réviseurs d'entreprises qu'une opinion sur des états financiers. Mais jusqu'ici, la supervision publique s'exerçant sur notre profession n'a pas accepté d'aller dans ce sens.

Nous espérons que le nouveau Conseil de l'IRE, conforté par l'accélération des évolutions européennes et internationales et les demandes croissantes des parties prenantes, aura plus de succès que nous. Car il s'agit de répondre à des besoins incontournables dans le monde d'aujourd'hui, qui, parce qu'il est incertain, demande de l'assurance, du confort. En tout cas en ce qui nous concerne, nous sommes prêts à en offrir !

### Les réviseurs au service de la prospérité

Mais les réviseurs d'entreprises peuvent aussi contribuer plus largement à la prospérité générale.

La crise de la dette souveraine, et particulièrement la crise grecque, amènent à s'interroger profondément quant à la crédibilité financière des collectivités publiques elles-mêmes. Celles-ci aussi ont besoin de spécialistes qui puissent confirmer si possible l'honorabilité des emprunteurs. D'ailleurs,

---

*De belanghebbenden vragen om bijkomende zekerheid op het gebied van toekomstgerichte informatie, doeltreffendheid van de interne controle- en risicobeheerssystemen, continuïteit, enzovoort.*

---



---

*Les parties prenantes sont demandeurs d'assurance complémentaire en matière de données prévisionnelles, d'efficacité du contrôle interne et des systèmes de gestion des risques, de continuité, etc.*

---



---

*De bedrijfsrevisoren kunnen ook in grotere mate bijdragen tot de algemene welvaart.*

---



---

*Les réviseurs d'entreprises peuvent aussi contribuer plus largement à la prospérité générale.*

---

---

*In het algemeen stellen bedrijfsrevisoren hun ervaring ten dienste om bij te dragen tot het tot stand brengen van nieuwe economische en sociale pacts.*

---

*Les réviseurs d'entreprises offrent leur expertise pour contribuer à la définition de nouveaux pactes économiques et sociaux.*

---

Unie heeft trouwens, via richtlijn 2011/85, beslist om de hele overheidssector in Europa te verplichten om gestandaardiseerde financiële gegevens, gecontroleerd door onafhankelijke auditoren, bekend te maken, ongeacht of het gaat om rekenkamers of particuliere auditororganen. Voor België houdt dit meer bepaald in dat een onafhankelijke audit van de gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en de politiezones moet worden ingevoerd. En dit tegen 31 december 2013.

Er staat heel veel op het spel: de Staten die in gebreke blijven, zullen onvermijdelijk worden gestraft door de markten.

Laten we stellen dat België, met een staatsschuld van ongeveer 375 miljard euro, nalaat om de richtlijn correct om te zetten, en dat dit leidt tot een verhoging van slechts 0,1 % van de gemiddelde rentevoet. Op termijn zou dit 375 miljoen extra kosten per jaar met zich meebrengen.

Welnu, de bedrijfsrevisoren stellen hun ervaring ten dienste om, samen met het Rekenhof, de onafhankelijke audit van de nog niet-geauditeerde subsectoren van de overheid op zich te nemen.

#### **Voor een nieuw economisch en sociaal pact**

Maar meer in het algemeen stellen bedrijfsrevisoren hun ervaring ten dienste om bij te dragen tot het tot stand brengen van nieuwe economische en sociale pacts. We kunnen niet opgesloten blijven in onze denkpatronen uit het verleden, of het nu gaat om verschillen in het statuut van bediende en arbeider, tekortkomingen in de toekomstige financiering van pensioenen, gebrekkig ondernemerschap, de uitdaging voor levenslang leren, of de verscheidenheid in de raden van bestuur en bedrijven, enz.

Zoals wij samen met de accountants hebben uiteengezet op de gezamenlijke algemene vergadering van vorig jaar, zijn de economische beroepsbeoefenaren ongeëvenaarde hulpmiddelen om de ineensporing van het verleden te overwinnen en de weg te banen voor toekomstige vooruitgang.

Om die reden heeft de Raad van het IBR aan de universiteiten, de sociale partners, alsook de accountants, de belastingconsulenten en de erkende boekhouders voorgesteld om een stichting "Regelgeving, Economie en Welvaart" op te richten.

Wij hopen dat wij op ieders steun kunnen rekenen om samen vernieuwende voorstellen uit te werken die de specifieke belangen van elkeen, alsook het collectief belang ten goede komen, zonder hierbij de komende generaties uit het oog te verliezen.

#### **De bedrijfsrevisor – een onmisbare beroepsbeoefenaar**

Ik zou dit laatste editoriaal in de hoedanigheid van (uittredend) voorzitter van het IBR willen afsluiten met twee overwegingen.

In de eerste plaats wil ik u allen, geachte vertegenwoordigers van de belanghebbenden en geachte confraters, bedanken voor de mogelijkheid die u mij gedurende drie jaar heeft geboden om eerder het

l'Union européenne a décidé, par la directive 85 de 2011, de requérir de tout le secteur public en Europe la publication de données financières standardisées et vérifiées par des auditeurs indépendants, qu'il s'agisse de cours des comptes ou d'intervenants privés. En Belgique, cela signifie notamment qu'il faut mettre en place un audit indépendant des communes, des centres publics d'aide sociale et des zones de police. Et cela pour le 31 décembre 2013.

L'enjeu est immense : les Etats qui resteront en défaut subiront immanquablement une punition de la part des marchés.

Supposons que la Belgique, qui porte quelque 375 milliards d'euros de dettes à ce jour, reste en défaut de transposer correctement la directive, et que cela entraîne un relèvement de seulement 0,1 % du taux moyen d'emprunt. A terme, ceci entraînerait 375 millions de surcoût par an.

Eh bien, les réviseurs d'entreprises offrent leur expertise pour assumer, en collaboration avec la Cour des comptes, l'audit indépendant des sous-secteurs publics qui ne sont pas encore audités.

#### **Pour un nouveau pacte économique et social**

Mais plus largement, les réviseurs d'entreprises offrent leur expertise pour contribuer à la définition de nouveaux pactes économiques et sociaux. Nous ne pouvons pas rester enfermés dans nos schémas de pensée du passé, qu'il s'agisse des divergences des statuts d'employé et d'ouvrier, des carences du financement futur des pensions, du déficit d'esprit d'entreprise, des défis de la formation tout au long de la vie, de la diversité dans les conseils d'administration et dans les entreprises, etc.

Comme nous le disions ensemble avec les experts-comptables lors de notre assemblée générale commune l'an dernier, les professionnels économiques sont des personnes ressources incomparables pour surmonter l'effondrement du monde passé et construire les chemins du progrès futur.

C'est la raison pour laquelle le Conseil de l'IRE a proposé aux universités, aux partenaires sociaux et aux collègues experts-comptables, conseils fiscaux et comptables agréés, de constituer une fondation « Régulation, économie et prospérité ».

Nous espérons que nous aurons le soutien de tous, pour construire ensemble des propositions innovantes, qui bénéficient aux intérêts particuliers de chacun, mais aussi à l'intérêt collectif, sans négliger les générations futures.

#### **Le réviseur d'entreprises – un professionnel incontournable**

Je voudrais conclure ce dernier éditorial en tant que président (sortant) de l'IRE, par deux considérations.

La première, c'est que je vous remercie tous, chers représentants des parties prenantes et chers confrères, pour m'avoir permis, pendant trois ans, plus de parler que de me taire, plus de réformer que de conserver, plus d'espérer que de désespérer.

woord te voeren dan te zwijgen, te hervormen dan conservatief te blijven, te hopen dan te wanhopen.

Maar de laatste woorden, mijn laatste woorden in het kader van dit editoriaal, geachte vertegenwoordigers van de belanghebbenden en geachte confraters, zijn dat het beroep van bedrijfsrevisor zijn ziel zou verliezen indien het op een dag één van de volgende twee woorden zou vergeten.

Het eerste woord: “revisor”: het komt er immers steeds op aan om te reviseren, na te zien en opnieuw te beginnen; niets als vanzelfsprekend beschouwen en blijk geven van een kritische geest, vernieuwingszin en *ondernemingszin*.

En het tweede woord: “bedrijf” is juist de term die handelt over ondernemen, wijzigen, veranderen, nazien, *reviseren*.

Eigenlijk zijn “reviseren” en “ondernemen”, “revisor” en “bedrijf” een mimetisch koppel, dat welzijn en vooruitgang kan genereren. Laten we dit niet vergeten, laten we dit waard zijn en deze doelstelling nastreven.

[Prof. Dr. Michel DE WOLF](#)  
Voorzitter van het IBR 2010-2013

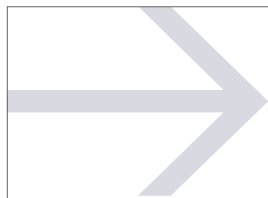
Mais les derniers mots, mes derniers mots ici, chers représentants des parties prenantes et chers confrères, c’est que la profession de réviseur d’entreprises perdrait son âme si, justement, elle oubliait un jour l’un de ces deux mots.

« Réviseur » : oui, il faut toujours réviser, revoir, reprendre, ne jamais rien considérer comme acquis, faire preuve d’esprit critique, d’innovation, d’*entreprise*.

Et le second mot : « entreprise » est justement celui-là, celui qui parle d’entreprendre, de modifier, de changer, de revoir, de *réviser*.

Au fond, réviser et entreprendre, réviseur et entreprise, c’est un couple mimétique, qui peut générer du bien-être et du progrès. Ne l’oublions pas, soyons en dignes, ayons en l’ambition.

[Prof. Dr. Michel DE WOLF](#)  
Président de l’IRE 2010-2013



## **Rondetafel: de vooruitgang van het boekhoudrecht in de publieke sector en *not for profit*-sector - deel 2: *not for profit*-sector en haar verband met de overheid / Table ronde : l'évolution du droit comptable dans le secteur public et le secteur non marchand - partie 2 : le secteur non marchand et sa relation avec les pouvoirs publics**

Op maandag 24 september 2012 werd in de kantoren van het IBR een rondetafelgesprek georganiseerd onder het voorzitterschap van mr. Yvan *STEMPNIERWSKY* met als thema de vooruitgang van het boekhoudrecht in de publieke sector en *not for profit*-sector. In het vorig nummer van TAA werd de schriftelijke neerslag weergegeven van het thema publieke sector, zodanig dat het nu de beurt is aan het thema *not for profit*-sector en haar verband met de overheid.

Het gemeen boekhoudrecht van de vzw's en de stichtingen bestaat bijna tien jaar (besluiten van juni en december 2003). In dit deel van het rondetafelgesprek zal vooral dieper worden ingegaan op de vraagstelling of de sectorale regels zoals vastgelegd op het niveau van de federale overheid, de gewesten of gemeenschappen geleidelijk werden vervangen door het gemeen recht – zoals destijds gewenst – of als ze hebben stand gehouden. Verder zal worden stilgestaan bij het fenomeen van de *satellitisering*, waar een overheid enkele van haar activiteiten delegeert aan entiteiten die de rechtsvorm van onder meer vzw aannemen.

*Le lundi 24 septembre 2012, une table ronde s'est tenue dans les locaux de l'IRE, sous la présidence de M. Yvan *STEMPNIERWSKY*, sur le thème de l'évolution du droit comptable dans le secteur public et le secteur non marchand. Le précédent numéro du TAA était consacré au thème du secteur public, qui cède désormais la place à celui du secteur non marchand et son lien avec les pouvoirs publics.*

*Le droit commun comptable des ASBL et des fondations existe depuis près de dix ans (arrêtés de juin et décembre 2003). Cette partie de la table ronde se concentre en particulier sur la question de savoir si les règles sectorielles telles que définies au niveau des autorités fédérales, des régions et des communautés ont été graduellement remplacées par le droit commun – comme souhaité à l'époque de la promulgation des arrêtés – ou si elles ont résisté à l'harmonisation souhaitée. Sera également abordé le phénomène de la satellisation, par lequel une administration délègue quelques-unes de ses activités à des entités qui prennent notamment la forme juridique d'une ASBL.*

### **Voorstelling van de deelnemers – Présentation des participants**

De deelnemers werden reeds in detail voorgesteld in het vorige nummer. Hier brengen we enkel hun hoofdfuncties in herinnering.

*Les participants ont été présentés en détails dans le numéro précédent. Rappelons seulement leurs fonctions principales ici.*

**Johan CHRISTIAENS** – Hij is *part-time* werkzaam bij Ernst & Young als bedrijfsrevisor. Ook is hij professor aan de UGent.

**Filip DELOS** – Hij is werkzaam op het kabinet van Minister Geert BOURGEOIS: Viceminister-president van de Vlaamse regering en Vlaams minister van Bestuurszaken, Binnenlands Bestuur, Inburgering en Vlaamse Rand.

**Olivier DUBOIS** – Il est conseiller auprès du cabinet du Ministre Paul FURLAN : Ministre des Pouvoirs Locaux, de la Ville et du Tourisme de la Région Wallonne.

**Raymond GHYSELS** – Il a été *partner* chez Ernst & Young jusque début 2011 et collabore maintenant au centre de comptabilité et de contrôle de gestion de l'ULB.

**Daniel GRUSON** – Il travaille au ministère de la Région de Bruxelles-Capitale et dirige le service de gestion financière (comptabilité, dette, trésorerie).

**Faska KHROUZ** – Il est professeur à l'ULB (Solvay Business School) en comptabilité et contrôle de gestion des entreprises et des pouvoirs locaux. Il mène en outre encore une activité chez Ernst & Young.

**Yvan STEMPNIERWSKY** – Il est avocat spécialisé en droit comptable. Il est maître de conférences à l'ULB (Solvay Business School) et à l'UCL-Mons.

**Yvan STEMPNIERWSKY : Vous vous rappellerez sans doute que cela fait presque dix ans que des obligations comptables détaillées ont été formulées pour les ASBL et que l'un des premiers exercices auxquels la Commission des Normes comptables s'était livrée à l'époque, c'était d'essayer de déterminer ce qu'il fallait entendre par « équivalence ».**

**En effet, lors des travaux menés pour aboutir à la loi de 2002, on s'était rapidement rendu compte que si on voulait certes élaborer un droit commun comptable pour les ASBL, force était cependant de constater qu'il existait dans divers secteurs organisés au niveau fédéral, régional ou communautaire (entre 70 et 80 selon une étude réalisée par le professeur CHRISTIAENS à la demande de la Commission des Normes comptables), une série d'activités, sous la forme d'ASBL, et pour lesquels un droit comptable spécifique, sectoriel, avait été élaboré. Une disposition de la loi de 1921 telle que modifiée en 2002 prévoit dès lors que pour autant que ces dispositions sectorielles sont au moins équivalentes au nouveau droit commun comptable, les entités appartenant à ces secteurs peuvent continuer à mettre en œuvre les règles sectorielles.**

**C'est dans sa recommandation relative au concept d'équivalence que la Commission des Normes comptables a préconisé une plus grande harmonisation de ces droits communs comptables sectoriels, pour tendre vers le nouveau droit commun comptable. On sait que, très rapidement, à certains niveaux de pouvoirs, on a opté pour ce nouveau droit comptable. Où on est-on maintenant, après**

**dix ans ? A-t-on encore, en Région bruxelloise et en Région wallonne, des droits comptables très spécifiques ? La volonté est-elle présente d'essayer, dans la mesure du possible, d'harmoniser et de tendre vers un droit commun comptable qui est actuellement celui établi par ces deux arrêtés de juin et de décembre 2003, tout en sachant que ces arrêtés eux-mêmes ont déjà été modifiés ?**

**Daniel GRUSON** : En Région bruxelloise, une ASBL, qui répond à certains critères, et devient par là même 13.12, est soumise d'office à l'OOBCC. Elle doit donc être ajoutée à la liste Eurostat.

**Yvan STEMPNIERWSKY : Donc c'est hors droit comptable commun. C'est donc un droit comptable spécifique.**

**Daniel GRUSON** : Et qui est celui de la Région de Bruxelles-Capitale.

**Yvan STEMPNIERWSKY : Ces règles s'éloignent-t-elles fortement du droit commun comptable ?**

**Olivier DUBOIS** : Au niveau local, il n'y a pas de règles spécifiques. Les ASBL sont donc soumises aux lois et arrêtés du début des années 2000.

**Yvan STEMPNIERWSKY** : Il me semble que récemment, dans le secteur sportif en Wallonie, sauf erreur de ma part, un texte prenant la forme non pas d'un ensemble de règles, mais d'un plan comptable différent de celui qui figure dans l'arrêté de décembre 2003, a été promulgué. Puis-je en déduire qu'il n'y a pas d'harmonisation complète dans tous les domaines au profit du nouveau droit commun comptable des associations et fondations ?

**Olivier DUBOIS** : En Région wallonne il n'y a pas de projet de ce type-là à ma connaissance. Il y a une nécessité, mais il faut veiller à mettre le curseur au bon endroit entre la nécessité d'harmonisation pour faciliter le travail de contrôle, et laisser à chaque secteur une certaine liberté pour avoir un plan comptable qui reflète exactement ses activités. Un exemple parmi d'autres : les communes et CPAS sont tous deux soumis à la nouvelle comptabilité communale. Il y a une série de choses qui ont été harmonisées, mais il y a un plan comptable qui est fort différent, parce que les activités sont fort différentes. La codification économique est la même mais la codification fonctionnelle est beaucoup plus détaillée au niveau du CPAS.

**Yvan STEMPNIERWSKY: Johan, hebt u sinds 2003 de gelegenheid gehad om de 70 of 80 sectoren die u had onderzocht, nogmaals onder de loep te nemen?**

**Johan CHRISTIAENS**: Wij hebben de zaken recent herbekeken. Misschien eerst nog een opmerking op wat mijn collega hier zegt: naast de *general purpose financial reporting* bestaat er ook *specific purpose financial reporting* en daar is 13.12 ESR (SEC) 95 een voorbeeld van, maar er zijn misschien nog andere voorbeelden. Binnen de *general purpose financial reporting*, daar zit het probleem van die nog altijd in de 30, bijna 40, verschillende sectorale regelingen naast de federale wetgeving

---

*Johan Christiaens:  
“Ook op het gebied  
van auditregelingen  
hebben we in België  
59 verschillende  
sectorale regelingen”*

---

---

*Yvan Stempnierwsky:  
« Le législateur a fait le  
choix de ne pas exiger  
de comptes consolidés  
de la part des ASBL.  
Cela me paraît regret-  
table, parce que tant  
pour ce qui concerne les  
ASBL en tant que telles  
que les ASBL liées au  
secteur public, on ne  
dispose pas d'informa-  
tions globales. »*

---

op de vzw's. We hebben een paar jaar geleden de vergelijking gemaakt met de wetgeving van 2003, die in 2006 begon, en de verbeteringen zijn eigenlijk zeer beperkt, zowel langs Vlaamse kant, Brusselse kant, Waalse kant of Franstalige Gemeenschap als federaal (want we hebben verschillende wetgevers). Allemaal hebben ze een beetje vooruitgang geboekt, maar bijzonder weinig. Maar de opmerking “pas op, er zijn sectoren die zeer specifiek zijn” is goed, maar dit is verzoenbaar met de *general purpose financial reporting*, want verschillende toezichthoudende overheden eisen van daarenboven (en niet 'in plaats daarvan') bepaalde details te verstrekken voor hun behoeften.

**Yvan STEMPNIERWSKY : Il ressort de l'examen réalisé par Johan Christiaens, que l'on retrouve dans les textes sectoriels des formulations très différentes. Dans certains, il s'agit d'une référence à la loi comptable de 1975 et à l'arrêté royal relatif aux comptes annuels des entreprises de 1976, qui n'existe plus. Dans d'autres, on retrouve un véritable ensemble de dispositions mais avec des dérogations parfois fondamentales au droit commun comptable des entreprises. Il me semble que l'on est confronté là à des systèmes qui n'ont pas pour objectif de fournir des informations complémentaires ou de prévoir un plan comptable différent avec d'autres intitulés que le plan comptable des entreprises. On peut être amené à rencontrer des différences qui sont conceptuellement vraiment très importantes.**

**Olivier DUBOIS :** Et qui pourraient être harmonisées sans détériorer la gestion quotidienne des organismes.

**Johan CHRISTIAENS :** We hebben daar juristen nodig, want het is niet alleen maar een probleem op het gebied van accountingregelingen, maar ook op het gebied van auditregelingen hebben we in België 59 verschillende sectorale regelingen, waarvan ongeveer 2/3 correleren met die aparte boekhoudregelingen. Dit is ook iets dat eigenlijk niet hoeft in België of in de verschillende geledingen, in tegenstelling. Hier is nog veel werk. Maar, zoals Raymond zei, het is misschien minder een boekhoudprobleem dan een politiek probleem.

**Yvan STEMPNIERWSKY : Pouvons-nous aussi parler un instant des relations entre ASBL et pouvoirs publics et l'absence d'obligation pour les ASBL d'établir des comptes consolidés ? Le législateur a fait le choix de ne pas exiger de comptes consolidés de la part des ASBL. Cela me paraît regrettable, parce que tant pour ce qui concerne les ASBL en tant que telles que les ASBL liées au secteur public, on ne dispose pas d'informations globales. S'agissant des ASBL en tant que telles, il me semble dommage qu'une personne faisant un don à une ASBL ignore, à défaut de comptes consolidés que cette ASBL fait partie d'un ensemble plus vaste vers lequel le don peut être transféré. Quand il s'agit d'ASBL liées au pouvoir public, ni en consultant les comptes publics, ni en consultant les comptes de l'ASBL, il n'est possible d'avoir une vision claire des liens entre l'un et l'autre. Cela me paraît constituer un problème important. Il a été tenté de pallier cette difficulté à l'aide du concept d'entité liée**

**mais force est de reconnaître que ce n'est que pis-aller, faute d'une base légale suffisante pour exiger des comptes consolidés. Est-ce qu'une société « liée » à une ASBL va mentionner les relations qu'elle entretient avec celle-ci dans ses comptes ?**

**Daniel GRUSON :** Le contrôle se conçoit aussi bien en amont qu'en aval.

**Yvan STEMPNIERWSKY : Il doit donc normalement y avoir des indications en annexe sur les créances et les dettes etc.**

**Faska KHROUZ :** On a dans les comptes 28 de l'entreprise : « entreprise liée » et « entreprise avec laquelle il existe un lien de participation ». Mais en principe il faut un pourcentage du capital – or, il n'y en a pas. Par contre, il est possible d'exercer un contrôle soit en termes de désignation de la moitié des administrateurs, soit en matière d'exercice d'une influence décisive sur la gestion. A mon sens, les éléments qualitatifs.

**Yvan STEMPNIERWSKY : C'est une interprétation très large.**

**Faska KHROUZ :** Je ne dis pas du tout qu'il faut la faire. C'est possible.

**Yvan STEMPNIERWSKY : Sur une base volontaire on peut toujours effectivement. Ne pensez-vous pas qu'il existe aujourd'hui un déficit d'informations dans les collaborations entre entreprises et ASBL ou entre secteur public et ASBL ?**

**Daniel GRUSON :** Sauf si ce sont des ASBL qui sont contrôlées par la Région, qui sont reprises comme 13.12. Là, elles sont consolidées avec le compte régional.

**Faska KHROUZ :** On n'a pas cet équivalent au niveau des communes.

**Daniel GRUSON :** Par contre, cela pose effectivement des problèmes en ce qui concerne la question de savoir ce qu'il faut rendre comme comptes en tant qu'ASBL. Ça se pose également pour la STIB. Elle reste une entreprise commerciale soumise à toutes les règles des entreprises commerciales : publier son bilan à la banque nationale alors qu'elle est entièrement intégrée par consolidation dans le compte régional bruxellois.

**Yvan STEMPNIERWSKY : Et s'agissant des charges de pensions liées à du personnel public localisé dans une de ces entités ?**

**Olivier DUBOIS :** Il y a une réponse à ça : soit, le personnel est employé par l'ASBL elle-même et ses pensions seront donc à charge de l'ONSS, soit, il s'agit d'agents détachés de la commune – mis à disposition – et ce personnel est alors repris dans les comptes communaux.

**Yvan STEMPNIERWSKY : Est-ce qu'aujourd'hui on considère dans le secteur public que ce poste – que les entreprises considèrent comme très important – est une charge qui est reflétée de manière fidèle dans les comptes des communes ? Est-ce qu'on a une idée précise de**



### **ce que cela implique aujourd'hui en termes de pensions ?**

**Olivier Dubois :** Le problème des pensions est un problème aigu. Il est aigu d'abord et avant tout par la charge qui va avec et ensuite se posent la question de la répartition de cette charge entre les différents contributeurs ainsi que l'équité de la transparence de ces contributions.

**Johan Christiaens :** Waar ook nog een belangrijk zwak punt bestaat – en dat is niet uitsluitend voor Vlaanderen, maar ook voor Wallonië, Brussel-Hoofdstad en federaal België – is in de problematiek van de *satellitisering*. Dus men is streng – en terecht – voor de gemeenten, voor de OCMW's en de provincies. Maar de *related parties*, de gelieerde organisaties, zoals daar zijn de PPP-constructies, gemeentelijke vzw's, eredienstbestuur, politiezones, brandweezones, intercommunales en nog een hele reeks, daar zien we dat toch wel een belangrijke uitdeining plaatsvindt. Dit al wetende dat de activiteiten van de gemeenten en de OCMW's zelf eigenlijk – en ik overdrijf nu zachtjes – maar een fractie niet meer zijn van die volledige geconsolideerde aanpak. Daarom dat men deze *'whole of government accounting'* ook in de internationale literatuur zeer belangrijk vindt. Hier zijn IPSAS 6 'consolidatie' en IPSAS 22 *'global government sector'* nog niet voldoende *fine getuned*.

**Yvan Stempniewsky :** **Si on laisse les communes créer une série d'ASBL autour d'elles pour s'acquitter de leurs différentes fonctions, ne risque-t-on pas de perdre toute vision globale de l'ensemble ?**

**Johan Christiaens :** De financiële beheerders (vroeger thans ontvangers) zijn zich bewust van dit risico van uitdeining en voelen zich hiervoor verantwoordelijk, alhoewel dit niet in hun volledige bevoegdheid ligt.

**Faska Krouz :** Les comptabilités des communes, des CPAS et des provinces sont très sérieuses, parce qu'il y a un volet budgétaire et un volet général enchaînés, et puis il y a des comptes particuliers qui supportent la comptabilité générale. Ce contrôle est en train de se développer. Ce qu'on peut regretter, c'est qu'il n'y ait pas tellement d'analyse. Par exemple au sein d'une commune, on pourrait analyser certains secteurs pour voir comment ça évolue. Au niveau d'une Région comme Bruxelles-Capitale – et on commence à le faire – c'est collecter les comptes des 19 communes pour savoir quel est le poids de l'intervention dans le déficit des CPAS, dans les zones de police, pour voir comment les résultats évoluent. C'est très important au niveau d'une politique régionale d'avoir un regroupement des comptes des pouvoirs locaux. Par contre, il y a certains aspects qu'on néglige, comme l'intégration en comptabilité de la régie communale avec sa commune. Je ne parlerai même pas du regroupement des comptes du CPAS avec ceux de la commune, parce que le CPAS peut parfois avoir une personnalité juridique un peu éloignée de l'objet de la commune. Mais il y a des ASBL qui sont aidées par les communes, et des ASBL qui sont des services communaux filialisés sous forme d'ASBL.

**Yvan Stempniewsky :** **Kan hieruit worden afgeleid dat op het vlak van de gemeentes, provincies en OCMW's, de kwaliteit van informatie ver te zoeken is? Er is verbetering merkbaar op het gebied van controle, maar zijn de belangrijkste tekortkomingen niet de beschikbaarheid en de analyse van de informatie, en misschien ook een gebrek aan consolidatie van informatie?**

**Filip Delos :** Hier zijn bewegingen bezig die het probleem trachten aan te pakken. Bijvoorbeeld in de Vlaamse overheid moeten alle satellieten van het gemeentebestuur zich omvormen tot autonome gemeentebedrijven indien ze aan bepaalde criteria beantwoorden. Vanaf 2014 moeten de autonome gemeentebedrijven BBC toepassen, teneinde greep te krijgen op dat gegeven. Dit is nog niet het geval voor de intercommunales die de vennootschapsboekhouding gebruiken.

**Yvan Stempniewsky :** **Pour ce qui concerne les intercommunales, est-ce qu'il n'existe pas une tendance lourde consistant à en diminuer le nombre pour des raisons notamment de plus grande efficacité et de limitation des coûts ?**

**Olivier Dubois :** Il y a eu un mouvement de rationalisation. Je suis interloqué du fait qu'il faille légiférer pour limiter ce qui n'est finalement que des gens qui décident de se mettre ensemble : des personnes morales de droit public. Il y a la liberté d'association aussi au niveau des communes. Pourquoi faudrait-il légiférer pour limiter le nombre d'intercommunales ? La lacune principale est cependant la consolidation. Pour ce qui est de la transmission d'informations, il y a différents projets dans les régions qui tendent à résoudre le problème et en Wallonie il y a un projet appelé « e-compte » qui est le développement d'un logiciel à vocation plus statistique que gestionnaire, qui fonctionne maintenant dans la toute grande majorité et qui permet de transmettre à la région toute une série d'informations. Pour ce qui est de la consolidation, pour toutes les communes en Wallonie qui sont sous plan de gestion, qui sont suivies par le centre régional d'aide aux communes, cet exercice de consolidation est fait, de plus en plus. C'est quelque-part un travail de bénédictin puisque les normes comptables ne permettent pas cette consolidation. La démarche est effectuée, même si elle n'est peut-être pas faite de la manière la plus élégante ; en tout cas, pour toutes les communes qui présentent des difficultés financières. Le centre régional d'aide aux communes concerne une septantaine d'entités sur les 253.

**Olivier Dubois :** Au niveau des intercommunales : faut-il un plan comptable qui vise à la consolidation ? Lorsqu'on sait que la majorité des intercommunales sont marchandes, qu'elles sont hors du périmètre des administrations publiques dans le sens du SEC (ESR), qu'elles ont des objectifs commerciaux. La majorité sont des entités à vocation commerciale et sont soumises à la publication des comptes comme une autre société commerciale.

**Yvan Stempniewsky :** **In een dergelijk geval zijn de IFRS normaal gezien van toepassing op dergelijke entiteiten met echte bedrijfsactiviteiten?**

**Filip DELOS:** Dat is een terechte vraag, maar vanuit Europa is er toch wat druk. Wij, als Vlaams toezichthouder, en u wellicht ook, als Waals toezichthouder, wij moeten nu van het INR (Instituut voor de Nationale Rekeningen) alle waarborgen ophijsten die de gemeenten geven. Wij hebben nu een brief geschreven naar alle gemeenten, provincies en OCMW's om te zeggen welke nu de waarborgen zijn die jullie hebben gegeven aan intercommunales.

**Johan CHRISTIAENS:** In verband met het consolidatievraagstuk wou ik er misschien ook nog aan toevoegen dat het niet hoeft te betekenen dat men moet streven naar één balans, één resultatenrekening met één globaal cijfer. Maar dat men gerust de Amerikaanse toer mag opgaan (cf.

GASB). Amerika volgt de IPSAS niet, maar is wel zeer creatief. Ze hebben die hele periferie met dezelfde problemen als bij ons, maar waar men komt tot verschillende *business units* in verschillende kolommen, waar men eigenlijk de details weerspiegelt van de relaties van de financiële cijfers van de gelieerden, en met ook bepaalde eliminaties van *intra company of intra business units*. Maar dan niet specifiek naar één globaal resultaat, wat wel in ondernemingen en groepen belangrijk is natuurlijk.

**Daniel GRUSON :** Il faut quand-même remarquer que la Commission de Normalisation de la Comptabilité publique n'a jamais donné aucune définition de la consolidation. On se calque donc sur ce qui se fait dans le privé.



## De hervormingen bij wettelijke en aanvullende pensioenen ingevolge het regeerakkoord van Di Rupo



### Inleiding

De vergrijzing van onze bevolking maakt dat de pensioenproblematiek steeds belangrijker wordt en vooral dat de voorziening van betaalbare pensioenen budgettair steeds moeilijker wordt. De regering Di Rupo had daarom een aantal budgettaire maatregelen met betrekking tot pensioenen aangekondigd.

De programmawet van eind juni 2012 geeft uitvoering aan een aantal van deze budgettaire maatregelen die een impact hebben op aanvullende pensioenen. Er zijn vier belangrijke wijzigingen:

- de invoering van de bijzondere sociale zekerheidsbijdrage op 'hoge' pensioenen;
- de verzwaaring van de aanslagvoeten bij uitkering van aanvullende pensioenkapitalen voor 62 jaar;
- het ontmoedigen van interne provisies, binnen de onderneming, voor individuele pensioentoezeggingen;
- de fiscale sanctiëring wanneer men de vereiste informatie aan de Databank aanvullende pensioenen, DB2P, beheerd door SigEdis, niet aangeeft.

Ook de aanpassing van de fiscale 80 %-regel, die de aftrekbaarheid van de bijdragen voor aanvullende pensioenen regelt, staat op de agenda. ↴

Verder werden reeds eerder in 2012 wetgevende maatregelen getroffen met als doel de verhoging van de effectieve pensioenleeftijd en met een aantal wijzigingen aan het wettelijk pensioen.

### De verhoging van de effectieve pensioenleeftijd

De grote principes van de hervorming van het wettelijk pensioen werden op het einde van vorig jaar door het Parlement goedgekeurd. Een van de belangrijkste principes is de verhoging van de leeftijd en de loopbaan vereiste om vervroegd met pensioen te kunnen gaan. De minimum leeftijd waarop het wettelijk pensioen kan bekomen worden werd verhoogd van 60 naar 62 jaar. Er werden wel overgangsmaatregelen genomen, die, voor werknemers, vastgesteld werden in het koninklijk besluit van 26 april 2012.

Op dit ogenblik kan een werknemer of zelfstandige nog ten vroegste de eerste dag die volgt op zijn 60<sup>ste</sup> verjaardag vervroegd met pensioen gaan op voorwaarde dat hij een loopbaan van 35 jaar kan bewijzen.

Vanaf 1 januari 2013, zullen deze regels progressief verstrengd worden:



**Anne CLAES**  
Actuaris  
Managing partner en stichtend lid van Esfac Belgium

Jaar	Minimum Leeftijd	Loopbaan voorwaarde	Uitzondering - lange loopbaan
2013	60 jaar en 6 maand	38 jaar	60 jaar als loopbaan van 40 jaar
2014	61 jaar	39 jaar	60 jaar als loopbaan van 40 jaar
2015	61 jaar en 6 maand	40 jaar	60 jaar als loopbaan van 41 jaar
2016	62 jaar	40 jaar	60 jaar als loopbaan van 42 jaar en 61 jaar als loopbaan van 41 jaar

Overgangsmaatregelen werden goedgekeurd ten voordele van werknemers die al dicht bij de pensioenleeftijd waren toen de hervorming werd ingevoerd en die reeds betrokken waren in een proces waarbij ze op het einde, volgens de oude voorwaarden, op vervroegd pensioen hadden kunnen gaan. Deze overgangsmaatregelen betreffen de personen die onder de vroegere regeling op 1 tot 3 jaar van hun vervroegd pensioen stonden. Deze bijkomende overgangsregeling geldt voor diegenen die op 31/12/2012 tussen 57 en 60 jaar is. In dat geval wordt het aantal bijkomende te werken jaren beperkt tot 2 jaar.

Verder zijn er nog bijkomende overgangsmaatregelen voor werknemers, namelijk:

- de werknemers in opzeg: wanneer de opzegtermijn is ingegaan voor 1 januari 2012 en eindigt of had moeten eindigen na 31 december 2012, kunnen nog vervroegd met pensioen gaan op het einde van hun opzeg aan de oude voorwaarden (60 jaar en 35 dienstjaren). In de andere gevallen zullen de belanghebbenden moeten voldoen aan de voorwaarden van toepassing vanaf 1 januari 2013;

- deze uitzondering is ook van toepassing op werknemers met wie de werkgever een schriftelijke overeenkomst van vervroegde uitkering heeft afgesloten voor 28 november 2011 (buiten het kader van conventioneel brugpensioen) en die ten vroegste eindigt op 60 jaar: zij zullen nog na 1 januari 2013 met vervroegd pensioen kunnen gaan, mits 35 loopbaanjaren, op voorwaarde dat:
  - de individuele overeenkomst werd afgesloten in het kader van een arbeidsreglement, een collectieve arbeidsovereenkomst of een pensioenreglement dat bestond voor 28 november 2011;
  - deze werknemers ten laatste op 28 november 2011 voldoen aan de voorwaarden van deze regelingen.

Het koninklijk besluit bevat ook nog specifieke bepalingen voor mijnwerkers en zeevarenden.

## De berekening van het wettelijk pensioen

Verschuivingen in de berekening van het wettelijk pensioen werden voorzien in het regeerakkoord, maar geen enkele van deze aanpassingen is reeds omgezet in wetgeving. De beoogde aanpassingen betreffen:

- de pensioenbonus die bovenop het pensioen uitgekeerd wordt voor werknemers die na 62 jaar blijven werken en die een actieve loopbaan hebben van minstens 44 jaar;
- aanpassing aan de overlevingspensioenen; en
- gevolgen van werken na de pensioenleeftijd voor het wettelijk pensioen.

## De fiscale aftrekbaarheid van de aanvullende pensioenen – 80 %-regel

De indirecte fiscale subsidiëring van sparen voor aanvullende pensioenen werd gelimiteerd in de wetgeving door de zogenaamde 80 %-regel.

Bijdragen of premies die door een bedrijf betaald worden voor de opbouw van een ouderdomspensioen of ouderdomspensioenkapitaal zijn immers fiscaal aftrekbaar voor zover deze bijdragen of premies een pensioen of pensioenkapitaal opbouwen dat binnen de begrenzingen van de 80 %-regel ligt.

Bij de regeringsmaatregelen die in december 2011 werden bekendgemaakt werd overeengekomen om deze 80 %-regel te evalueren om de misbruiken te beperken. Bovendien zouden de bijdragen of premies ook niet meer aftrekbaar zijn indien het opgebouwde pensioen opgeteld met het wettelijk pensioen meer bedraagt dan het hoogste ambtenarenpensioen. Deze laatste regel werd vervangen door een aanvullende sociale zekerheidsbijdrage bij “hoge” aanvullende pensioenen (zie hieronder).

De wettelijke definitie van de 80 %-regel was en blijft voorlopig als volgt “de wettelijke en bovenwettelijke uitkeringen naar aanleiding van de pensioenering, uitgedrukt in jaarlijkse renten, mogen niet meer bedragen dan 80 % van de laatste normale bruto jaarbezoldiging en moeten worden berekend

op basis van de normale duur van een beroepswerkzaamheid”.

In deze definitie vinden wij een heel aantal elementen die op zich moeten gedefinieerd worden, nl. het wettelijk pensioen; de laatste normale bezoldiging; en de normale duur van een beroepswerkzaamheid.

Verder is het de gewoonte in België om pensioenkapitalen op te bouwen en spreekt de wetgeving over een jaarlijkse rente, aldus moet ook de omzettingfactor die gebruikt wordt om de rente te berekenen die overeenkomt met het pensioenkapitaal bepaald worden.

### A. Het wettelijk pensioen

Het wettelijk pensioen is nog niet gekend op het ogenblik van de betaling van de bijdragen of premies en moet dus worden ingeschat. De schatting van het wettelijk pensioen voor een volledig loopbaan wordt meestal als volgt berekend:

- voor bedienden: 50 % van de bezoldiging beperkt tot het plafond voor de berekening van het wettelijk pensioen (49.773,67 in 2012);
- voor zelfstandigen: 25 % van de “bezoldiging” met als minimum het minimaal pensioen en als maximum het maximum pensioen voor zelfstandigen.

### B. De laatste normale bezoldiging

Dit wordt geïnterpreteerd als de normale bruto bezoldiging van het jaar waarin de premie of bijdrage betaald wordt. Het woordje normaal wordt vaak geïnterpreteerd als op regelmatige wijze toegekend, dubbel vakantiegeld en 13<sup>de</sup> maand inbegrepen en ook het belastbaar voordeel van alle aard indien hier maandelijks of trimestrieel voorheffing op wordt betaald. Bonussen of tantièmes behoren bij de meeste berekeningen niet tot de normale bezoldiging.

### C. De normale duur van een beroepswerkzaamheid

Hier gebruikt men algemeen een loopbaan van 40 jaar.

### D. De omzettingfactor van rente naar kapitaal

De omzettingfactor om de rente die overeenstemt met het kapitaal hangt af van de leeftijd bij pensioenering en het al dan niet gehuwd (of gelijkgesteld) zijn. Meestal worden de coëfficiënten beschreven in de oude “Circulaire MASSARD” gebruikt. Deze zijn op 65 jaar, 16,1004 voor een gehuwde en 13,4282 voor een niet gehuwde.

### E. Formule

Het maximaal pensioenkapitaal dat mag opgebouwd worden binnen deze 80 %-regel kan in formule als volgt uitgeschreven worden:

pensioenkapitaal  $\leq (80\% \text{ van } S - WP) \times N/40 \times OF$   
 met

S = de normale bezoldiging

WP = het wettelijk pensioen

OF = omzettingcoëfficiënt

N = duur van de loopbaan bij de onderneming die de bijdrage of premie betaalt inclusief een maximum van 10 jaar (backservice) voor beroepswerkzaamheden buiten deze onderneming.

**Let op:** indien men rekening houdt met 10 jaar backservice moet van het bovenstaand bedrag het bedrag dat opgebouwd werd als aanvullend pensioenkapitaal bij de vorige onderneming(en) aftrekken.

Voor zelfstandigen moet van het maximaal pensioenkapitaal ook nog verminderd worden met het pensioenkapitaal dat men eventueel opbouwt door bijdragen aan het vrij aanvullend pensioen (VAPZ).

#### F. Voorbeeld van berekening voor een gehuwde werknemer

Jaarlijkse bezoldiging = 60.000 euro

N = 30 jaar

Wettelijk pensioen = 50 % van minimum van 60.000 euro en 49773,67 euro, dus 50 % van 49.773,67 euro of 24.886,84 euro

Maximaal pensioen =  $(80\% \times 60.000 - 24.886,84) \times 30/40 = (48.000 - 24.886,84) \times 30/40 = 23.113,17 \times 30/40 = 17.334,87$  euro

Maximaal pensioenkapitaal:  $17.334,87 \text{ euro} \times 16.1004 = 279.098,40$  euro

#### De invoering van een bijzondere sociale zekerheidsbijdrage voor “hoge” aanvullende pensioenen (WijNINCKX bijdrage genoemd).

De patronale bijdragen voor werkgevers zijn op dit ogenblik al onderhevig aan een sociale zekerheidsbijdrage van 8,86 %. Vanaf nu wordt een bijkomende bijdrage voorzien voor “hoge” werkgeversbijdragen.

Deze maatregel heeft een impact op werknemers en zelfstandigen en is van toepassing op elke pensioentoezegging, collectief of individueel.

In een eerste overgangsregeling (in voege vanaf 01/01/2012 tot op het ogenblik dat de definitieve regeling van kracht zal worden hetzij ten laatste op 01/01/2016), zal deze bijkomende sociale zekerheidsbijdrage verschuldigd zijn wanneer de patronale bijdragen en premies voor de pensioen- en overlijdensdekkingen, per onderneming en op jaarbasis, het grensbedrag van 30.000 EUR per individu overschrijden. De bijdrage zal gelijk zijn aan 1,5 % op het gedeelte van de werkgeversbijdrage dat dit (geïndexeerd) grensbedrag overschrijdt.

Net zoals de 8,86 %, is ze ook verschuldigd op de werkgeverspremie betaald voor de dekking bij vroegtijdig overlijden.

Wanneer de bijdrage of premie niet individualiseerbaar is, zal rekening gehouden worden met de aangroei (anders dan door het rendement) van de individuele verworven reserves van de aangeslotene. De bijzondere bijdrage is verschuldigd in het 4<sup>e</sup> kwartaal van het betrokken jaar.

Ook voor zelfstandigen is de bijdrage verschuldigd, het vrij aanvullend pensioen voor zelfstandigen wordt wel uitgesloten uit de berekeningsbasis om het excedent te bepalen en om de bijdrage te berekenen.

Voor de zelfstandigen is de bijdrage ook verschuldigd uiterlijk op 31 december van dat jaar.

Ten laatste vanaf 1 januari 2016 wordt een andere methode van kracht om de bijdrage van 1,5 % te berekenen.

Wanneer op 1 januari van het jaar waarin de bijdragen worden gestort voor het aanvullend pensioen, de som van het wettelijk pensioen en het aanvullend pensioen (werkgevers- en werknemersdeel) het absolute plafond van het overheidspensioen bepaald in de wet WijNINCKX (hetzij 6.160,78 EUR per maand op 03/2012) overschrijdt, is de werkgever een speciale bijdrage van 1,5 % verschuldigd op deze bijdragen.

De wet bepaalt verder wat men moet verstaan onder wettelijk pensioen en aanvullend pensioen.

Indien de bijdrage niet individualiseerbaar is, zal ook hier voor de bepaling van de inningsgrondslag, rekening gehouden worden met de aangroei van de individuele verworven reserves van de aangeslotene. De besluiten tot uitvoering van deze overgangsbijdragen van 1,5 % wordt eerstdaags verwacht en hieronder volgt een samenvatting van de ontwerp tekst.

#### Praktische modaliteiten voor de inning van de WijNINCKX bijdrage

Hieronder wordt meer uitleg gegeven over de praktische toepassing van het voorlopige regime.

Het principe is: een speciale bijdrage van 1,5 % is verschuldigd door de werkgever voor zijn werknemers. Deze is verschuldigd in het vierde trimester van het jaar “N” dat de bijdrage verschuldigd is.

Deze bijkomende sociale zekerheidsbijdrage zal verschuldigd zijn wanneer de patronale en persoonlijke bijdragen, voor pensioen en overlijden, verschuldigd in het jaar “N-1” het grensbedrag van 30.000 EUR (waarde 2012, geïndexeerd zoals de sociale uitkeringen) per individu overschrijden. De bijdrage zal gelijk zijn aan 1,5 % op het gedeelte van de patronale bijdragen (pensioen en overlijden) waarmee de drempel wordt overschreden.

In het geval van een individuele financiering van het pensioenplan, zullen alle premies die worden gestort op de contracten of rekeningen van een indi-

---

*Vanaf nu wordt een bijkomende sociale zekerheidsbijdrage voorzien voor “hoge” werkgeversbijdragen.*

---

---

## *Vanaf 1 juli 2013 zal de aanslagvoet verhoogd worden bij uitkering van een pensioenkapitaal vóór 62 jaar.*

---

vidu tijdens het jaar "N-1" worden samengeteld, dit zowel voor pensioen als voor de dekking overlijden, zonder rekening te houden met de taks van 4,4 %, noch met de sociale zekerheidsbijdrage van 8,86 %.

Er zal ook moeten worden rekening gehouden met de premies die eventueel worden betaald voor de bijkomende dekking overlijden door een ongeval (de verzekeringen die men ook wel AVRO verzekeringen noemt) en met de premies die worden gefinancierd door de verzekeraar via een verzekering "premiërijstelling van de premies bij werkonbekwaamheid" of via het luik "solidariteit".

Ook uitzonderlijke koopsommen ter financiering van de "back service" of betaald n.a.v. een vervroegd pensioen of brugpensioen of ter financiering van een niet gepresteerde opzegperiode, moeten in rekening worden gebracht. Indien er een financieringsfonds is zal men slechts rekening moeten houden met de premies die uit het financieringsfonds op de individuele contracten worden gestort.

In bepaalde gevallen wordt het pensioenplan echter gefinancierd met collectieve bijdragen die op een globale wijze worden bepaald, b.v. als percentage van de salarismassa, zonder onderscheid te maken in het deel dat toekomt aan elke werknemer.

In dat geval zal men dus regels moeten bepalen om ook hier de limiet van 30.000 EUR toe te passen. Bij collectieve financiering zal men rekening moeten houden met de variatie van de verworven reserves van de werknemer in het jaar dat de bijdrage vooraf gaat. M.a.w. men zal rekening houden met het positieve verschil in de verworven reserves, berekend op 1 januari van het jaar van de bijdrage en de verworven reserves berekend op 1 januari van het jaar voorafgaand aan de bijdrage, gekapitaliseerd aan 6 % (behalve wanneer een andere datum is voorzien waarop de prestaties worden berekend).

Indien de premies voor het risico overlijden ook niet geïndividualiseerd zijn, zal het bedrag gelijk zijn aan het bedrag bekomen door 60 % van de prestatie verzekerd bij overlijden te vermenigvuldigen met de sterfttekans volgens de leeftijd van de verzekerde bereikt in het jaar voorafgaand aan de bijdrage.

Aanvullende pensioenen gefinancierd via provisies op de balans of via een bedrijfsleidersverzekering zullen niet in aanmerking komen. Ook met de premies gestort in het kader van de externalisatie van dergelijke pensioenbeloften moet geen rekening worden gehouden. Bovendien, gezien het gebrek aan informatie, komen ook de premies gestort in een sectorpensioenplan pas in aanmerking vanaf 2013 (bijdrage jaar 2014).

### **Hoe zal de informatie m.b.t. de in acht te nemen bijdragen concreet circuleren?**

Vanaf het bijdragejaar 2013 zullen de pensioeninstellingen (verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen) voor 30 juni van elk jaar alle gegevens, nodig voor het berekenen van de speciale bijdrage, moeten doorgeven aan SIGeDIS. Dit voor het eerst ten laatste op 30 juni 2013; opdat de pensioeninstellingen aan deze verplichting kunnen voldoen, zullen werkgevers en inrichters de lijst moeten

doorgeven van de werknemers die aangesloten waren bij de pensioentoezegging tijdens het jaar voorafgaand aan de betaling van de bijdrage en dit ten laatste op 28 februari van elk bijdragejaar. Voor werkgevers is deze verplichting voor het eerst van kracht in 2013, voor de sectorale inrichters in 2014;

- vervolgens zal SIGeDIS voor 30 september van elk jaar de gegevens meedelen aan de werkgevers zodat ze zelf de bijdrage kunnen berekenen en betalen. Dit voor het eerst op 30 september 2013;
- indien de speciale bijdrage verschuldigd is, dan zullen de werkgevers de aangifte en betaling doen te samen met de gewone aangifte van de sociale zekerheidsbijdragen van het vierde kwartaal;
- voor het bijdragejaar 2012 (berekend op de bijdragen van 2011) zal deze procedure echter nog niet van toepassing zijn. Het is dus aan de werkgevers om ervoor te zorgen dat ze tijdig van de pensioeninstelling de nodige informatie krijgt zodat de bijdrage kan worden aangegeven en betaald ten laatste op 31 januari 2013;
- indien deze deadline niet wordt gerespecteerd, kan men zich verwachten aan de gewoonlijke geldelijke boetes: een verhoging van de bijdrage van 10 % en nalatigheidsinstresten;
- ook voor zelfstandigen is een gelijkaardige speciale bijdrage verschuldigd; en
- voor het bijdragejaar 2012 moet de eventuele bijdrage voor zelfstandigen worden betaald aan de RSVZ ten laatste op 31 maart. Nadien zal deze bijkomende termijn van drie maand niet meer van toepassing zijn.

### **De verzwaring van de aanslagvoeten bij uitkering van aanvullende pensioenkapitalen voor 62 jaar**

De aanslagvoet verhoogt wanneer het pensioenkapitaal, gefinancierd door werkgeversbijdragen wordt uitgekeerd voor de minimum pensioenleeftijd, vanaf nu vastgesteld op 62 jaar.

Deze maatregel kadert in de globale pensioenherforming.

Hierdoor zal vanaf 1 juli 2013 de aanslagvoet bij uitkering van een pensioenkapitaal op 60 jaar, 20 % bedragen en op 61 jaar gelijk zijn aan 18 % (+ gemeentebelasting). Tussen 62 en 65 jaar blijft de huidige aanslagvoet van 16,5 % behouden. En op 65 jaar, op voorwaarde dat men "actief" is gebleven tot op deze leeftijd, blijft ook de aanslagvoet van 10 % van toepassing.

Wat niet wijzigt:

- het kapitaal uitgekeerd n.a.v. een overlijden blijft belast aan 16,5 %; en
- het kapitaal opgebouwd met persoonlijke bijdragen (gestort na 1993) blijft onderworpen aan de 10 %.

Er verandert ook niets aan het regime van de fictieve rente in geval van in pand gave of voorschot.

## A. En bij pensionering?

De wet behoudt het principe van de aanslag aan 16,5 % ingeval het pensioenkapitaal, opgebouwd met werkgeversbijdragen, uitbetaald wordt naar aanleiding van de “pensionering” van de begunstigde. Wat verstaat men onder “pensionering”? Het gaat hier niet over bruggepensioneerden: zij hebben niet het statuut van gepensioneerde. Maar door het feit dat de minimum wettelijke pensioenleeftijd geleidelijk stijgt, zullen een aantal mensen nog voor 62 jaar op wettelijk pensioen kunnen gaan. De Minister heeft bevestigd dat deze personen van de aanslagvoet van 16,5 % zullen kunnen blijven genieten indien ze hun pensioenkapitaal opnemen n.a.v. hun wettelijk pensioen.

## B. Een uitzondering: de intern gefinancierde pensioentoezeggingen

Eigenaardig genoeg is de hogere aanslagvoet niet voorzien voor pensioenkapitalen die gefinancierd werden via interne provisies of via een bedrijfsleidersverzekering. Indien het pensioenkapitaal uitgekeerd wordt n.a.v. de effectieve pensionering op de normale pensioenleeftijd of tijdens de vijf voorgaande jaren, blijft de aanslagvoet gelijk aan 16,5 %. Maar, gezien de bijkomende restricties die opgelegd worden door de wet aan dit type van pensioentoezegging, lijkt het voordeel erg beperkt.

## C. Belastingvermindering voor persoonlijke bijdragen

De regering heeft ook beslist om de belastingvermindering voor persoonlijke bijdragen te beperken tot 30 %.

## Fiscale sanctie in geval van het niet verschaffen van inlichtingen aan SIGeDIS

Vanaf 1 januari 2013 wordt de aangifte van de inlichtingen inzake aanvullende pensioenen aan de databank DB2P een bijkomende voorwaarde om van de fiscale aftrek te kunnen genieten van de werkgeversbijdragen. Maar een werkgever die deze sanctie opgelegd krijgt, heeft wel de mogelijkheid zich te verhalen op het pensioenorganisme dat zich geëngageerd heeft om de aangifte te doen.

## De financiering via interne provisies

Individuele pensioentoezeggingen zullen niet meer intern gefinancierd kunnen worden. In het vervolg zullen ze gefinancierd moeten worden via een pensioeninstelling.

Alleen oude individuele pensioenbeloftes zullen hier nog aan kunnen ontsnappen.

Tot op heden was de verplichting tot externalisatie niet van toepassing voor zelfstandige bedrijfsleiders mandatarissen (zoals bestuurders en zaakvoerders) en ook niet op de individuele pensioentoezeggingen die bestonden voor 16 november 2003 voor werknemers.

Indien men koos voor interne financiering, was dat mogelijk op twee verschillende manieren:

- hetzij via het aanleggen van interne provisies op de passief zijde van de balans van de onderneming; en
- hetzij via het afsluiten van een bedrijfsleidersverzekering, gekoppeld aan een onderlinge pensioenovereenkomst in het voordeel van de “bedrijfsleider”.

In dit geval geniet de bedrijfsleider geen enkele bescherming bij faling. Hieraan heeft de regering paal en perk willen stellen door het invoeren van overgangsmaatregelen voor de bestaande toezeggingen. Daarenboven, in het geval van werknemers, worden een aantal bepalingen van de WAP van toepassing.

## A. De bedrijfsleidersverzekering

De verplichting tot externalisatie is niet van toepassing op het deel van de pensioenbelofte dat overeenkomt met het kapitaal verzekerd in de bedrijfsleidersverzekering die afgesloten werd voor 1 juli 2012 om de pensioenbelofte te financieren.

De verzekeringspremies kunnen dus verder worden betaald. Nieuwe individuele pensioentoezeggingen kunnen echter niet meer op deze manier worden gefinancierd.

In dit geval moet men verplicht een individuele pensioentoezegging (IPT) afsluiten die als rechtstreekse begunstigde niet de onderneming, maar de betrokken persoon heeft.

De mogelijkheid wordt ook geboden om, fiscaal neutraal, de bestaande bedrijfsleidersverzekeringen om te zetten in dergelijke IPT's. De overgedragen bedragen zijn geen belastbaar voordeel in hoofde van de begunstigde en de taks van 4,4 % zal niet verschuldigd zijn. Deze mogelijkheid wordt echter beperkt in de tijd: de omzetting moet gebeuren voor 30 juni 2015.

## B. De financiering via interne provisies

Uit praktische overwegingen zal de interne provisie, aangelegd op het einde van het laatste boekjaar dat afloopt voor 1 januari 2012, niet verplicht moeten worden geëxternaliseerd.

Dit bedrag mag echter niet meer stijgen in de toekomst. Bijgevolg moet de latere financiering van deze belofte, zowel wat betreft de verleden als toekomstige dienstjaren, volledig worden geëxternaliseerd bij een pensioeninstelling.

Daarenboven zal het vrijgestelde bedrag van de interne provisie onderworpen zijn aan een eenmalige aanslag van 1,75 % (kan eventueel worden gespreid over drie schijven van 0,6 %).

Ook de opgebouwde interne provisies kunnen worden geëxternaliseerd, en dit zonder beperking in de tijd. De wet voorziet hiervoor fiscale neutraliteit gekoppeld aan een vrijstelling van de taks van 4,4 %.

---

*De financiering van de individuele pensioentoezeggingen zal geëxternaliseerd moeten worden naar een pensioeninstelling.*

---

Een bijkomend argument om de oude pensioenbelofte om te zetten in een IPT is dat bij omzetting naar een IPT het belastingtarief van 10 % i.p.v. 16,5 % van toepassing kan zijn indien men blijft werken tot 65 jaar.

## Besluit

Alhoewel het duidelijk is dat de wettelijke pensioenen in de toekomst niet meer kunnen stijgen en wellicht omwille van budgettaire redenen zullen dalen in reële waarde, neemt men in België nog steeds maatregelen die ook de voorziening van aanvullende pensioenen ontmoedigen. Hierbij zijn

het vooral de hoge aanvullende pensioenen die geïndiceerd worden.

Gezien de vergrijzing van de bevolking en de steeds hogere instapleeftijd bij het begin van de loopbaan, is het logisch dat de pensioenleeftijd dient verhoogd te worden, ook om de betaalbaarheid van ouderdomspensioenen te kunnen blijven waarborgen. De regering Di Rupo heeft hier kleine stappen vooruit gezet, door voor de wettelijke pensioenen, hogere loopbaanvoorwaarden in te voeren samen met een minimum leeftijd. Dit is echter nog maar een kleine stap en men mag verwachten dat in de toekomst de voorwaarden om het wettelijk pensioen (en waarschijnlijk ook het aanvullend pensioen) te kunnen ontvangen nog zullen verstrengen.

## Résumé

La législation relative aux pensions a fait l'objet d'importantes modifications et de nombreux impôts ont été ajoutés ou augmentés.

Les règles pour la déductibilité fiscale des cotisations pour la constitution d'une pension complémentaire n'ont pour l'instant pas encore été adaptées, mais une cotisation WJINICKX a été introduite, qui s'élèvera jusqu'en 2016 à 1,5 % des cotisations qui excèdent 30 000 euros par personne. A partir de 2016, 1,5 % du total des cotisations sera dû si le montant total de la pension constituée dépasse la pension la plus élevée du secteur public.

Les taux d'imposition sur les capitaux de pension complémentaire ont été rehaussés pour tous ceux qui souhaitent prélever ce capital avant leurs 62 ans.

Il a également été précisé que les déclarations à la Banque de Données des Pensions complémentaires (DB2P), gérée par Sigedis, sont importantes, car en cas d'absence de déclaration ou de déclaration incomplète, la déductibilité fiscale des cotisations est compromise.

De plus, certaines initiatives législatives ont été prises dans le but précis d'encourager les salariés et les indépendants à travailler plus longtemps, en durcissant les conditions de carrière et d'âge minimum de départ à la retraite anticipée.

## Summary

Pension legislation has been subject to major changes and numerous taxes have been added or increased.

The rules on tax deductibility of contributions to company sponsored pension schemes have not yet been adapted, but a WJINICKX contribution has been introduced. Until 2016, it will amount to 1.5 % of the yearly contributions that exceed Euro 30,000 per person. As from 2016, 1.5 % of the total contributions will be due if the amount of the pension accrued exceeds the maximum public sector pension.

The tax rates on the company sponsored pension capitals have been increased if they are paid before the age of 62.

It was also clarified that the declarations to the database for company sponsored pensions (DB2P), managed by Sigedis, are important since failing to make a correct and complete declaration compromises tax deductibility of contributions.

Furthermore, some legislative initiatives have been taken in order to encourage employees and self-employed persons to work longer. Stricter conditions regarding career and minimum age for early retirement have been introduced.



## Aandachtspunten voor de bedrijfsrevisor ingevolge het regeerakkoord van D1 RUP0 betreffende de pensioenen



Zoals bij elke wijziging van de wet die een impact kan hebben op de fiscale of boekhoudkundige positie van een gecontroleerde onderneming, zal de commissaris zich ook bij deze hervormingen enkele vragen stellen. Om te kunnen bepalen of de nieuwe regels relevant zijn, moet hij in de eerste plaats voldoende kennis hebben van de diverse pensioenplannen die zijn cliënt als werkgever heeft toegekend aan het personeel en de bedrijfsleiding. In functie van de nieuwe regels kan een inschatting worden gemaakt van het mogelijke impact op de boekhouding en de fiscale provisie.

Wanneer uit een eerste analyse blijkt dat dit impact potentieel van materieel belang kan zijn, is een meer diepgaande analyse vereist. Hierbij dient steeds te worden nagegaan of de nieuwe regels reeds in wetten werden omgezet, vanaf welke datum de nieuwe verplichtingen van kracht zijn en welke de eventuele overgangsmaatregelen zijn. Deze zaken zullen niet enkel bepalen of er een schuld of provisie moet worden erkend in de boekhouding, maar ook in welk boekjaar de kost moet worden genomen. Tenslotte zal de behandeling in de Belgische jaarrekening mogelijks verschillen van die onder IFRS.

De consequenties van deze hervormingen op de gecontroleerde onderneming zijn zeer divers van aard en niet allemaal relevant voor de commissaris bij de uitvoering van zijn controle. In volgende paragrafen worden bij wijze van voorbeeld enkele aandachtspunten vermeld, zonder daarbij noodzakelijk volledig te zijn.

De verhoging van de pensioenleeftijd en de aanpassing van de berekening van het wettelijk pensioen kunnen een invloed hebben op de boekhoudkundige voorzieningen voor pensioenplannen en conventioneel brugpensioen, wanneer de verplichting voor de werkgever wordt uitgedrukt in functie van de pensioenleeftijd en het bedrag van het wettelijk pensioen. Dergelijke voorzieningen worden uitgedrukt in IFRS conform de regels van IAS19, maar in geval van brugpensioen kan dit ook voor de Belgische jaarrekening van toepassing zijn.

De fiscale aftrekbaarheid van de betaalde bijdragen voor aanvullende pensioenen is altijd al een aandachtspunt geweest bij de controles, althans in die gevallen waar het personeel of de bedrijfsleiding relatief hoge pensioenrechten genieten en de jaarlijkse premies potentieel boven de 80%-grens dreigen

uit te stijgen. De niet-naleving van de aangifteplicht van inlichtingen aan SIGeDIS kan evenwel leiden tot niet-aftrekbaarheid van de betaalde bijdragen, ongeacht de hoogte van de bedragen. Het is dus aangewezen dat de commissaris bij de controle van de fiscale provisie en de beoordeling van de verworpen uitgaven, aandacht heeft voor dit risico.

Zoals in het hoofdartikel toegelicht, blijft de 80%-regel behouden, maar dient een bijkomende sociale zekerheidsbijdrage te worden betaald voor het gedeelte van de premie dat 30.000 EUR overstijgt. Naarmate de onderneming zich in dat geval bevindt, zal jaarlijks een schuld moeten worden erkend voor deze bijkomende bijdrage van 1,5%. Mogelijks zal dit een niet-materieel bedrag op de balans vertegenwoordigen, maar het is aan de commissaris om deze beoordeling geval per geval te maken.

Een gelijkaardige overweging dient te worden gemaakt wanneer de gecontroleerde onderneming interne provisies voor individuele pensioentoezeggingen op de balans heeft voor belangrijke bedragen. In dergelijke gevallen dient de commissaris na te gaan of de eenmalige aanslag van 1,75% correct werd opgenomen in de berekening van de fiscale provisie en in geval van spreiding over drie jaren, of de voorziening werd aangelegd voor de volledige verplichting.

De verhoogde aanslagvoeten bij uitkering van pensioenkapitalen hebben in principe geen invloed op de gecontroleerde onderneming, aangezien het inhoudingen betreft ten laste van de werknemer, die zodoende geen bijkomende kost voor de werkgever vertegenwoordigen. Slechts wanneer de onderneming onvoldoende inhoudingen zou toepassen, loopt zij een financieel risico.



**Peter TELDERS**  
Partner EMEA Financial Services  
Ernst & Young Bedrijfsrevisoren



## Le système de contrôle interne : bonnes pratiques européennes



**Béatrice RICHEZ-BAUM**  
Secrétaire générale, ecoDa



**Pascale VANDENBUSSCHE**  
Secrétaire générale d'ECIIA

### Introduction

Une série de crises récentes qui ont lieu au sein de sociétés renommées, accusées de négligences professionnelles à haut niveau, ont ébranlé la confiance du public tant aux Etats-Unis qu'en Europe.

Une étude britannique<sup>1</sup> récente évoque différents cas où il apparaît clairement que le risque est au cœur de la stratégie des entreprises et que les conseils d'administration doivent être davantage engagés pour prévenir les crises et les gérer. L'étude conclut que l'audit interne peut jouer un rôle significatif et pourvoir en partie aux difficultés des conseils d'administration à contrôler les risques.

Depuis de nombreuses années, les investisseurs sont attentifs à une bonne gouvernance d'entreprise et la plupart des pays européens ont adopté des codes de gouvernance d'entreprise.

La Commission Européenne travaille actuellement sur un projet de « *Corporate Law* » afin de garantir une certaine harmonie au sein de l'Union Européenne.

En Belgique, le Code de gouvernance de 2009 consacre une partie de ses annexes aux comités d'audit et à la relation avec l'audit interne. En substance, il recommande à toutes les entreprises qui n'ont pas de département d'audit interne, d'évaluer annuellement la nécessité de créer une fonction d'audit interne et il précise le rôle et les responsabilités du comité d'audit au vu de la fonction d'audit interne dans l'entreprise.

Plus particulièrement, le Code s'étend sur un certain nombre de domaines :

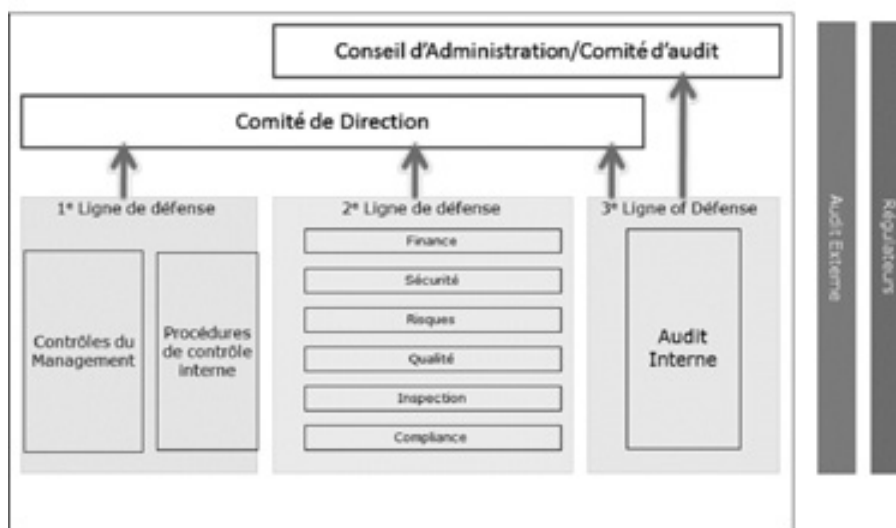
- mise en place du département d'audit interne ;
- rencontre entre le Comité d'audit, le Commissaire et le Directeur de l'audit interne au moins deux fois par an ;
- le Conseil d'Administration supervise les performances de la fonction d'audit interne ;
- le comité d'audit procède à l'examen de l'efficacité de l'audit interne ;
- le Directeur de l'audit interne a un accès sans limitation au Président du Comité d'audit et au Président du Conseil d'Administration ;
- le Comité d'audit examine le programme de l'audit interne et tient compte des complémentarités avec l'audit externe ; et
- le Comité d'audit fait des recommandations sur la sélection et la révocation du responsable de l'audit interne et le budget du département d'audit interne.

Il est également intéressant de souligner que le Code rappelle les responsabilités du Conseil d'Administration et du Comité d'Audit en matière de contrôle interne et gestion des risques. Ces responsabilités poussent les organisations à avoir de plus en plus de fonctions de contrôle au sein de l'entreprise et il est temps de définir plus clairement le rôle de chaque fonction.

C'est dans ce contexte que la Confédération Européenne des instituts d'auditeurs internes (ECIIA) et la Confédération Européenne des Associations d'Administrateurs (ecoDa) préconisent des bonnes pratiques pour les conseils d'administration dans les interactions avec les auditeurs internes en vue de renforcer la gouvernance dans les organisations.

A cette fin, le modèle des trois lignes de défense est proposé. Il reprend de nombreux principes évoqués dans le Code de Gouvernance belge mais précise un certain nombre de points.

Les trois lignes de défense



<sup>1</sup> « *Roads to run - A study of major risk events : their origins, impact and implications* », A report by Cass Business School on behalf of Airmic.  
• Annexes 5.2.6, 5.2.17, 5.2.18, 5.2.19, 5.2.29, 5.2.30 et 5.2.31 du Code de Gouvernance belge de 2009.  
• IPPF : Standards de l'IIA Global : [www.iaa.org](http://www.iaa.org).

Ce modèle préconise un rôle en cascade de chaque acteur et distingue les opérationnels en charge de la rédaction et de la mise en place des procédures de contrôle interne (1° ligne) ; les spécialistes qui harmonisent les processus de l'organisation dans certains domaines et centralisent la gestion (2° ligne) ; les experts en analyse et contrôle des processus (3° ligne).

A l'extérieur de l'organisation, les auditeurs externes et les autorités contrôlent l'organisation et émettent une opinion. Le Code belge préconise une coordination entre l'audit interne et l'audit externe via le Comité d'audit. Ce principe est également repris dans le modèle des trois lignes de défense car le souhait est que chaque ligne coordonne ses activités avec les autres. Le Conseil d'administration/Comité d'audit devant être le garant de cette bonne intégration.

Les recommandations d'ECIA et d'ecoDa reconnaissent l'importance de la fonction d'audit interne et invitent – comme le Code belge – les conseils d'administration à s'interroger sur la nécessité de l'intégrer dans l'entreprise. Plus que la taille de l'entreprise c'est la complexité de l'organisation et sa vulnérabilité aux risques organisationnels qui doivent être prises en compte dans cette analyse. C'est par ailleurs de la responsabilité du conseil d'administration d'adopter la charte d'audit interne et de vérifier qu'elle assure le cadre nécessaire à l'exercice du contrôle.

Afin d'assurer l'indépendance de la fonction d'audit interne et l'objectivité de ses évaluations, il est par ailleurs important positionner cette fonction correctement dans l'organigramme. De même, il est essentiel que le « *Chief Audit Executive* » ait une communication libre avec le conseil d'administration et les comités concernés. Le conseil d'administration doit s'assurer que le CAE est responsable vis-à-vis d'un administrateur déterminé ou du président du comité d'audit, si nécessaire. Il est important que le conseil d'administration soit informé des différences d'opinion qui peuvent apparaître entre le CAE et les managers seniors sur les risques et le contrôle interne. Le CAE doit, en effet, jouir d'une communication directe et sans limite avec le conseil d'administration, et au moins une fois par an, hors de la présence du CEO et des managers seniors.

Le Code belge de gouvernance prévoit explicitement que « *le comité d'audit fait des recommandations sur la sélection, la nomination, la réélection et la révocation du responsable de l'audit interne et sur le budget alloué à l'audit interne* ». Si les recommandations d'ECIA et d'ecoDa insistent sur la nécessité pour le conseil d'administration d'être consulté, ils reconnaissent la responsabilité finale du CEO en la matière. Pour autant, lesdites recommandations précisent que le conseil doit être consulté sur la rémunération du CAE pour s'assurer qu'il bénéficie d'un statut lui

permettant d'exercer ses responsabilités et que la part variable de sa rémunération soit basée sur sa performance personnelle plutôt que sur les résultats financiers de l'organisation. Il est par ailleurs important que l'équipe dédiée à l'audit interne possède collectivement les connaissances et les compétences ainsi que les ressources nécessaires à l'exercice de leur activité. Des normes internationales sont définies pour les auditeurs internes et il est vivement recommandé qu'elles soient suivies afin de garantir le professionnalisme de la fonction.

Le déploiement du dispositif de contrôle interne et de gestion des risques implique des revues périodiques en vue de détecter éventuellement des faiblesses des outils et procédures mis en œuvre par la société. Le conseil et le CEO se doivent de vérifier la qualité de l'audit interne annuellement. ECIA et ecoDa recommandent une évaluation externe de l'audit interne au moins tous les cinq ans par une entité dont l'indépendance doit être vérifiée par le conseil d'administration. C'est encore au conseil d'administration de surveiller la mise en œuvre des corrections apportées pour plus d'efficacité de l'audit interne. En France, dans le rapport 2012 de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF), 90 % des émetteurs ne donnent aucune information sur la fréquence de ces revues périodiques.

Le Code belge évoque l'importance de la complémentarité entre la fonction de l'audit interne et celle de l'audit externe. Les auditeurs externes apportent l'assurance aux actionnaires de l'entreprise, au conseil d'administration et à la direction que les comptes financiers de l'entreprise apportent une image réelle de la performance financière de l'entreprise. De fait, les auditeurs externes analysent principalement les risques d'un point de vue financier. L'audit interne, lui, se penche sur l'ensemble des risques de l'entreprise. Pour autant, selon ECIA et ecoDa, les deux fonctions doivent se coordonner pour éviter de dupliquer les tâches et optimiser la plus-value de chacune d'entre elles. C'est au conseil et au CEO d'assurer cette bonne communication.

Le conseil d'administration – qui a très clairement un rôle clef à jouer en la matière – doit intervenir pour évaluer le rapport d'audit interne et les progrès dans la mise en œuvre des recommandations. C'est encore lui qui doit se rapprocher du CAE si ce dernier constate que la direction expose l'organisation à un niveau de risques résiduels inacceptable pour le conseil.

## Conclusion

Les recommandations d'ecoDa et d'ECIA sont un moyen de comprendre comment les conseils peuvent interagir avec les auditeurs internes. Sans une collaboration étroite avec le département d'audit interne, les conseils d'administration ne peuvent pas être efficaces.

## Samenvatting

Bestuurders van vennootschappen zijn zich niet altijd bewust van het belang van interne controle voor de onderneming. Het betreft hier evenwel een belangrijke oplossing om de bestuurders in staat te stellen de risico's beter vast te stellen en op een meer doeltreffende manier te reageren.

De onlangs door de Europese Confederatie van Instututen van *Internal Auditors* (ECIIA) en de Europese Federatie van verenigingen voor Directeuren en Commissarissen (ecoDa) gezamenlijk aangenomen aanbevelingen leggen de nadruk op beste praktijken op Europees niveau zodat de bestuurders beter inzien hoe zij kunnen communiceren met de interne auditors en het concurrentievermogen van hun organisatie kunnen vergroten.

## Summary

Corporate directors are not always aware of the importance of internal control for the company. Yet, this is an important alternative for directors to help them identify risks and respond more effectively.

The recommendations that have been recently adopted jointly by the European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) and the European Confederation of Directors' Associations (ecoDa), focus attention on best practices on European level to give directors a clearer understanding of how they can interact with internal auditors and strengthen the competitiveness of their organization.

# Aansprakelijkheidsregeling van de vaste vertegenwoordiger van een bedrijfsrevisorenkantoor, het bedrijfsrevisorenkantoor zelf en het bestuursorgaan van het bedrijfsrevisorenkantoor na de wet van 18 januari 2010 (\* )

Version française voir p. 36.

## Inleiding

De wet van 18 januari 2010 betreffende de uitoefening van een vrij en gereguleerd cijferberoep door een rechtspersoon<sup>1</sup> (hierna: “de wet van 18 januari 2010”) vloeit voort uit het KMO-Plan waarin het voorstel werd opgenomen om de uitoefening van gereguleerde beroepen in vennootschapsvorm toe te laten. Deze wet vormt, na de hervorming van het beroep van architecten, een tweede toepassing van dit KMO-Plan.

Volgens het verslag<sup>2</sup> van de Kamercommissie belast met de problemen inzake handels- en economisch recht bij het wetsontwerp bestaat de opzet van deze wet erin het stelsel van de vrije en gereguleerde beroepen in overeenstemming te brengen met het stelsel van het gemeen recht, opdat gedelegeerd bestuurders of zaakvoerders die zijn ingeschreven op de tabel van één van de drie Instituten, niet langer persoonlijk aansprakelijk zouden zijn voor hun beroepshandelingen, met uitzondering van de gevallen voorzien in het gemeen recht van het Wetboek van vennootschappen (bv. bedrieglijk opzet).

Nu kan de vraag zich stellen of deze nieuwe wet van 18 januari 2010 tot gevolg heeft dat de vaste vertegenwoordiger van een bedrijfsrevisorenkantoor strafrechtelijk niet meer aansprakelijk gesteld zou kunnen worden wegens een onachtzaamheidsmisdrijf zoals omschreven in artikel 171, § 2 van het Wetboek van de vennootschappen of artikel 16 van de Boekhoudwet van 17 juli 1975.

Daarenboven rijst de vraag wat de aansprakelijkheidsregeling (burgerrechtelijk, tuchtrechtelijk en strafrechtelijk) precies behelst van de vaste vertegenwoordiger van een bedrijfsrevisorenkantoor, het bedrijfsrevisorenkantoor zelf en het bestuursorgaan van het bedrijfsrevisorenkantoor na de wet van 18 januari 2010.

## Wetswijzigingen aangebracht door de wet van 18 januari 2010

Concreet heeft de wet van 18 januari 2010 twee belangrijke wetswijzigingen aangebracht, namelijk aan artikel 16 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het

beroep van bedrijfsrevisor en aan artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen.

Hieronder wordt een visueel overzicht gegeven van voormelde wijzigingen.

- Artikel 16 van de wet van 22 juli 1953 bepaalt voortaan:

*“Telkens wanneer een revisorale opdracht wordt toevertrouwd aan een bedrijfsrevisorenkantoor, is dat bedrijfsrevisorenkantoor ertoe gehouden een vertegenwoordiger bedrijfsrevisor natuurlijke persoon te benoemen. Deze bedrijfsrevisor natuurlijke persoon dient als vennoot of anderszins aan dat kantoor verbonden te zijn en belast met de uitvoering van deze opdracht in naam en voor rekening van het bedrijfsrevisorenkantoor. Bij de uitvoering van deze revisorale opdracht, heeft de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon die het bedrijfsrevisorenkantoor vertegenwoordigt alleen de handtekeningbevoegdheid voor rekening van het bedrijfsrevisorenkantoor.*

**Deze [Voor die vertegenwoordiger moet aan gelden dezelfde voorwaarden en dezelfde voldoen en is burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijke aansprakelijkheid alsof hij zelf de betrokken als wanneer hij die opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen vervullen, onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van het bedrijfsrevisorenkantoor dat hij vertegenwoordigt. Laatstgenoemde mag Het bedrijfsrevisorenkantoor kan zijn vertegenwoordiger niet enkel ontslaan zonder als zij tegelijkertijd een zijn opvolger te benoemen aanstelt.]”**

- Artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt voortaan:

*“(Telkens wanneer een controleopdracht wordt toevertrouwd aan een bedrijfsrevisorenkantoor zoals bedoeld in artikel 2, 2° van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, moet deze onder de personen, bedrijfsrevisoren die ermee verbonden zijn en die de hoedanigheid van zaakvoerder, bestuurder, vennoot of een andere hoedanigheid hebben in het bedrijfsrevisorenkantoor een vertegenwoordiger benoemen die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van het bedrijfsrevisorenkantoor. Deze vertegenwoordiger*



**Erwin VANDERSTAPPEN**  
Diensthoud Juridische Zaken van het IBR – Algemeen afgevaardigde van het ICCI



**Steven DE BLAUWE**  
Adjunct-adviseur Juridische Zaken van het IBR – Doctorandus en Wetenschappelijk Medewerker KULeuven

<sup>1</sup> BS 17 maart 2010.

<sup>2</sup> Parl.St. Kamer 2009-10, nr. 2261/002, p. 4.

\* Onderhavige overwegingen verbinden enkel hun auteurs.

*moet aan dezelfde voorwaarden voldoen en is burgerrechtelijk, strafrechtelijk en tuchtrechtelijk aansprakelijk alsof hij zelf de betrokken [Voor de aanstelling en de opdrachtbeëindiging van de vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor die als commissaris wordt benoemd gelden dezelfde bekendmakingregels als wanneer hij die opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen vervullen.] onverminderd de hoofdelijke aansprakelijkheid van het kantoor dat hij vertegenwoordigt. Deze laatste mag zijn vertegenwoordiger niet ontslaan zonder tegelijk een opvolger te benoemen-)*.

Het verslag bij het wetsontwerp stelt immers uitdrukkelijk:

- “De minister wijst erop dat het wetsontwerp niets wijzigt aan de aansprakelijkheidsvoorwaarden die men als benadeelde kan instellen. In geval van een fout gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, kan de natuurlijke persoon zich niet aan de aansprakelijkheid onttrekken.”; en
- “Vanzelfsprekend wanneer er sprake is van fraude of misdrijven in hoofde van de gedelegeerd bestuurder of de zaakvoerder zal de betrokken persoon persoonlijk worden vervolgd.”<sup>3</sup>.

Elke verwijzing naar een burgerrechtelijke of strafrechtelijke aansprakelijkheid van de vaste vertegenwoordiger is evenwel geschrapt in de wetgeving. Zoals hierna duidelijk zal worden, mag hieruit echter niet worden afgeleid dat de permanente vertegenwoordiger enkel tuchtrechtelijk zou kunnen worden gesanctioneerd.

Ter verduidelijking van de nieuwe stand van zaken wordt hieronder een schematisch overzicht weergegeven dat hierna meer systematisch wordt uitgewerkt.

Aansprakelijkheid Persoon	Burgerrechtelijk	Tuchtrechtelijk	Strafrechtelijk
	<b>Vertegenwoordiger van revisorenkantoor</b>	Cf. BA, punt A	Cf. TA, punt A
<b>Revisorenkantoor zelf</b>	Cf. BA, punt B	Cf. TA, punt B	Cf. SA, punt C
<b>Bestuursorgaan van revisorenkantoor</b>	Cf. BA, punt C	Cf. TA, punt C	Cf. SA, punt D

3 Parl.St. Kamer 2009-10, nr. 2261/002, p. 6.

4 Cf. hiervoor onder meer de publicatie IBR-IAB-BIBF (ed.), *De nieuwe aansprakelijkheidsregeling voor economische beroepen: rechtspersonen en natuurlijke personen*, Antwerpen, Intersentia, 2012 en de verwijzingen aldaar.

5 P. DE WOLF, “De aansprakelijkheid van natuurlijke personen die hun beroep uitoefenen in eigen naam of in het kader van een rechtspersoon” in IBR-IAB-BIBF (ed.), *De nieuwe aansprakelijkheidsregeling voor economische beroepen: rechtspersonen en natuurlijke personen*, Antwerpen, Intersentia, 2012, p. 35 (hierna P. DE WOLF, “De aansprakelijkheid”).

6 M. WYCKAERT, “De uitoefening van een cijferberoep in het kader van een rechtspersoon: de gevolgen voor de rechtspersoon, zijn vennoten, bestuurders en zijn vertegenwoordigers” in IBR-IAB-BIBF (ed.), *De nieuwe aansprakelijkheidsregeling voor economische beroepen: rechtspersonen en natuurlijke personen*, Antwerpen, Intersentia, 2012, p. 26 (hierna M. WYCKAERT, “De uitoefening”).

7 IBR, *Omzendbrief D.015/06 “Verzekering burgerrechtelijke beroepsaansprakelijkheid”*, 13 juli 2006; IBR, *Omzendbrief D.016/06 “Beperking van burgerrechtelijke beroepsaansprakelijkheid”*, 20 december 2006; IBR, *Jaarverslag 2006*, p. 279; IBR, *Vademecum Deel I: Rechtsleer*, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2009, p. 479-480.

## Burgerrechtelijke aansprakelijkheid (BA)

### A. Vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor

De wet van 18 januari 2010 beoogt het gemeen recht inzake de contractuele en buitencontractuele aansprakelijkheid van cijferberoepers, waarvan de over het algemeen goed gekende beginselen uitvoerig werden beschreven en toegelicht in de rechtsleer<sup>4</sup>. Kortweg, de burgerlijke aansprakelijkheid van de cijferberoeper, natuurlijke persoon of rechtspersoon (cf. punt B.), veronderstelt het bestaan van een fout waarvoor hij contractueel of buitencontractueel aansprakelijk kan worden gesteld of waarvoor er een cumulatie van aansprakelijkheden bestaat<sup>5</sup>.

Als gevolg van het in overeenstemming brengen met het stelsel van het gemeen recht, is de vertegenwoordiger-natuurlijke persoon (bedrijfsrevisor vaste vertegenwoordiger) voortaan, zoals ieder ander aangestelde, beschermd door de leer van de immuniteit van de uitvoeringsagent en door de strafrechtelijke toewijsbaarheidsregels. Dit betekent algemeen gezien een minder zwaar aansprakelijkheidsmechanisme voor de normaal voorzichtige en bekwame vaste vertegenwoordiger

dan voorheen (voorheen was er de automatische en hoofdelijke burgerrechtelijke en strafrechtelijke medeaansprakelijkheid van de vertegenwoordiger-natuurlijke persoon)<sup>6</sup>.

In dit kader dient te worden herinnerd dat, behoudens in geval van overtreding gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor evenwel beperkt wordt tot 12 miljoen EUR voor genoteerde vennootschappen en tot 3 miljoen EUR voor alle andere rechtspersonen voor de uitoefening van één van deze opdrachten (art. 17, eerste lid wet van 22 juli 1953). De bedrijfsrevisoren kunnen zich niet onttrekken aan deze aansprakelijkheid, maar kunnen zich wel laten verzekeren door een door het IBR goedgekeurde polis (cf. art. 17, tweede lid wet van 22 juli 1953). Een dergelijke verzekering aangaan wordt door het IBR opgelegd als een deontologische verplichting<sup>7</sup>.

Gaat het om andere professionele opdrachten dan die welke hen zijn toevertrouwd door of krachtens de wet, dan is de bedrijfsrevisor overeenkomstig het gemeen recht aansprakelijk, en aan deze aansprakelijkheid kan hij zich niet onttrekken in geval van een fout gepleegd met bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden (art. 17bis wet van 22 juli

1953). In de andere gevallen kan hij zich dus in het kader van deze opdrachten wel onttrekken aan zijn burgerrechtelijke aansprakelijkheid door een bijzondere overeenkomst, maar dit dient telkens te gebeuren binnen redelijke grenzen<sup>8</sup>.

## B. Bedrijfsrevisorenkantoor zelf

Naar derden toe draait de professionele vennootschap in elk geval op voor de contractuele wanprestatie waaraan de vertegenwoordiger-natuurlijke persoon ten grondslag ligt omdat de vertegenwoordiger-natuurlijke persoon zelf geen partij is bij het contract. Als de professionele vennootschap contractueel wordt veroordeeld op grond van een contractuele fout van haar aangestelde, kan zij, indien de overeenkomst tussen haar en haar aangestelde dat niet uitsluit, bovendien in beginsel deze schade op de aangestelde verhalen (*i.e.* regres)<sup>9</sup>.

Uiteraard kan de vennootschap ook quasi delictuele aansprakelijkheid oplopen jegens een derde, los van iedere contractuitvoering: als deze een gevolg is van de quasi-delictuele fout van haar aangestelde, draait zij daar eveneens voor op, op grond van artikel 1384 BW, althans als de aangestelde (minstens onrechtstreeks en occasioneel) handelde in het kader van zijn aanstelling. Maar dan blijft in ieder geval ook de aangestelde zelf op grond van artikel 1382 BW aansprakelijk voor zijn eigen onrechtmatige daad, *in solidum* met de vennootschap. Belangrijk om noteren is ook hier dat een misdrijf (*cf.* Strafrechtelijke aansprakelijkheid (SA)) automatisch als een onrechtmatige daad wordt aangemerkt. Ook hier geldt dat als de vennootschap tot quasi-delictuele schadevergoeding jegens een derde wordt veroordeeld, zij in beginsel regres kan nemen op haar aangestelde die de fout beging<sup>10</sup>.

## C. Bestuursorgaan van het bedrijfsrevisorenkantoor

Overeenkomstig artikel 61, § 1 van het Wetboek van vennootschappen is het bestuursorgaan niet persoonlijk verbonden door de verbintenissen van de vennootschap. Haar leden zijn voor de wijze waarop zij de vennootschap leiden wel persoonlijk aansprakelijk op het interne vlak voor bestuursfouten en op het externe vlak voor onrechtmatige daden (overtreding van de algemene zorgvuldigheidsnorm of van een specifieke wettelijke bepaling, in voorkomend geval strafrechtelijk gesanctioneerd) binnen hun bestuurstaak<sup>11</sup>. Indien de bestuurder op het interne vlak geen kwijting heeft gekregen voor zijn aansprakelijkheid (*quitus*) of wanneer de kwijting niet geldig is, stelt hij zich bloot aan de rechtsvordering (*actio mandati*) die een meerderheid van vennoten of aandeelhouders zou kunnen instellen<sup>12</sup>.

Bovendien is er persoonlijke aansprakelijkheid van het lid van het bestuursorgaan jegens derden en de vennootschap voor alle overtredingen van de wet of van de statuten, tenzij men aan de overtreding geen schuld had en er zich bij de eerste gelegenheid van distantieerde, of, op het interne vlak, kwijting kreeg na uitdrukkelijke melding van de inbreuken (art. 263 en 408, tweede en derde lid en 528 W. Venn.)<sup>13</sup>.

Ten slotte dient te worden opgemerkt dat de bestuurder van de bedrijfsrevisorenvennootschap onverminderd burgerrechtelijk aansprakelijk kan worden gesteld op grond van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek (samenloop of co-existentie van aansprakelijkheden)<sup>14</sup>.

## Tuchtrechtelijke aansprakelijkheid (TA)

### A. Vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor

De wet van 18 januari 2010 heeft niet geraakt aan de tuchtrechtelijke aansprakelijkheid van de vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor.

Krachtens het tweede lid van het reeds aangehaalde artikel 16 van de wet van 22 juli 1953 blijft de vaste vertegenwoordiger tuchtrechtelijk in dezelfde mate aansprakelijk als wanneer hij de kwestieuze opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou hebben uitgevoerd.

Artikel 72, § 1 van de wet van 22 juli 1953 stipuleert in dit kader:

*“Tuchtsancties kunnen door de tuchtinstaties worden opgelegd aan de bedrijfsrevisoren die:*

*1° tekort gekomen zijn aan hun verplichtingen verbonden aan de uitoefening van het beroep;*

*2° tekort gekomen zijn aan de beginselen van waar- digheid, rechtschapenheid, voorzichtigheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan het beroep;*

*3° tekort gekomen zijn aan de rechtmatige achting die verschuldigd is ten aanzien van het Instituut of zijn organen.”*

### B. Bedrijfsrevisorenkantoor zelf

De wet van 18 januari 2010 heeft evenwel niet geraakt aan de tuchtrechtelijke aansprakelijkheid van het bedrijfsrevisorenkantoor zelf.

Artikel 72, § 2 van de wet van 22 juli 1953 bepaalt nog steeds dat, in het geval van de verwijzing van een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon naar de Tuchtcommissie, het bedrijfsrevisorenkantoor dat door de bedrijfsrevisor wordt vertegenwoordigd, slechts kan worden doorverwezen wegens een onderscheiden fout. Het is een wettelijke bevestiging van een bestaande praktijk.

### C. Bestuursorgaan van het bedrijfsrevisorenkantoor

Wegens ontbreken van enige wettelijke basis hieromtrent, kan het bestuursorgaan van het bedrijfsrevisorenkantoor tuchtrechtelijk niet afzonderlijk aansprakelijk worden gesteld. Deze situatie blijft dus wederom identiek aan deze van vóór de wet van 18 januari 2010.

---

*Als gevolg van het in overeenstemming brengen met het stelsel van het gemeen recht, is de vertegenwoordiger natuurlijke persoon (bedrijfsrevisor vaste vertegenwoordiger) voortaan, zoals ieder ander aangestelde, beschermd door de leer van de immuniteit van de uitvoeringsagent en door de strafrechtelijke toewijsbaarheidsregels.*

---

8 P. DE WOLF, “De aansprakelijkheid”, *supra* noot 5, p. 39-40.

9 M. WYCKAERT, “De uitoefening”, *supra* noot 6, p. 25.

10 M. WYCKAERT, “De uitoefening”, *supra* noot 6, p. 25.

11 M. WYCKAERT, “De uitoefening”, *supra* noot 6, p. 27.

12 P. DE WOLF, “De aansprakelijkheid”, *supra* noot 5, p. 51.

13 M. WYCKAERT, “De uitoefening”, *supra* noot 6, p. 28.

14 *Cf.* voor een uitgebreide uiteenzetting hiervan: P. DE WOLF, “De aansprakelijkheid”, *supra* noot 5, p. 51-52.

## Strafrechtelijke aansprakelijkheid (SA)

### A. Algemeen

Hieronder wordt een schematische voorstelling weergegeven inzake de strafrechtelijke aanspra-

kelijkheid die daarna meer systematisch wordt uitgewerkt.

Legende: oud regime = vóór de inwerkingtreding van de wet van 18 januari 2010 op 27 maart 2010; nieuw regime = na de inwerkingtreding van de wet van 18 januari 2020 op 27 maart 2010.

Persoon Soort misdrijf	Vertegenwoordiger van bedrijfsrevisorenkantoor	Bedrijfsrevisorenkantoor zelf en/of bestuursorgaan van bedrijfsrevisorenkantoor
1. Opzettelijke misdrijven  (bv. valsheid in geschriften, gebruik van valse geschriften, oplichting, misdrijven die fiscale fraude bestraffen, enz.).	<p><b>a) Oud regime:</b> Strafrechtelijk aansprakelijk als hoofddader</p> <p><b>b) Nieuw regime:</b> Strafrechtelijk aansprakelijk als hoofddader of deelnemer</p>	<p><b>a) Oud regime:</b> Strafrechtelijk aansprakelijk als deelnemer</p> <p><b>b) Nieuw regime:</b> Strafrechtelijk aansprakelijk als hoofddader of deelnemer</p>
2. Misdrijven die geen opzet vereisen zoals foutieve attestaties en goedkeuringen van jaarrekeningen van vennootschappen  (bv. onachtzaamheidsmisdrijven in de zin van de artikelen 171, § 2 van het Wetboek van de vennootschappen en artikel 16 van de wet van 17 juli 1975).	<p><b>a) Oud regime:</b> Strafrechtelijk aansprakelijk als hoofddader</p> <p><b>b) Nieuw regime:</b> In principe decumul : strafrechter gaat na of de overtreding <i>in concreto</i> al dan niet opzettelijk werd gepleegd. Is dit het geval, dan kan hij zowel de rechtspersoon als een als verdachte geïdentificeerde natuurlijke persoon veroordelen. Is dit niet zo, dan zal hij diegene moeten veroordelen die de <i>zwaarste fout</i> beging.</p> <p>Uitzondering: rechter neemt algemeen opzet aan.</p>	<p><b>a) Oud regime:</b> Strafrechtelijk aansprakelijk als deelnemer</p> <p><b>b) Nieuw regime:</b> In principe decumul: strafrechter gaat na of de overtreding <i>in concreto</i> al dan niet opzettelijk werd gepleegd. Is dit het geval, dan kan hij zowel de rechtspersoon als een als verdachte geïdentificeerde natuurlijke persoon veroordelen. Is dit niet zo, dan zal hij diegene moeten veroordelen die de <i>zwaarste fout</i> beging.</p> <p>Uitzondering: rechter neemt algemeen opzet aan.</p>

Sinds 2 juli 1999 voorziet artikel 5, eerste lid van het Strafwetboek dat een rechtspersoon als autonome dader van een misdrijf kan worden aangeduid hetzij het misdrijf een intrinsiek verband heeft met de verwezenlijking van zijn doel of de waarneming van zijn belangen, of die, naar blijkt uit de concrete omstandigheden, voor zijn rekening zijn gepleegd.

Artikel 5, tweede lid van het Strafwetboek regelt de samenloop van het daderschap tussen de rechtspersoon en de natuurlijke persoon: "Wanneer de rechtspersoon verantwoordelijk gesteld wordt uitsluitend wegens het optreden van een geïdentificeerde natuurlijke persoon, kan enkel degene die de zwaarste fout heeft begaan worden veroordeeld. Indien de geïdentificeerde persoon de fout wetens en willens heeft gepleegd kan hij samen met de verantwoordelijke rechtspersoon worden bestraft."

Deze bepaling komt erop neer dat zowel de rechtspersoon als de natuurlijke persoon steeds strafrechtelijk verantwoordelijk kunnen worden gesteld voor opzettelijke misdrijven (bv. valsheid in geschriften,

gebruik van valse geschriften, oplichting, misdrijven die fiscale fraude bestraffen, enz.)<sup>15</sup>.

Bij andere misdrijven die geen opzet vereisen zoals foutieve attestaties en goedkeuringen van jaarrekeningen van vennootschappen (bv. onachtzaamheidsmisdrijven in de zin van de artikelen 171, § 2 van het Wetboek van de vennootschappen en artikel 16 van de Boekhoudwet van 17 juli 1975), zal de rechter nagaan of de overtreding *in concreto* al dan niet opzettelijk werd gepleegd. Is dit het geval, dan kan hij zowel de rechtspersoon als een als verdachte geïdentificeerde natuurlijke persoon veroordelen. Is dit niet zo, dan zal hij diegene moeten veroordelen die de *zwaarste fout* beging<sup>16</sup>. Gemakshalve wordt geregeld een algemeen opzet aangenomen om aan de toepassing van de ingewikkelde decumul-regel van artikel 5, tweede alinea van het Strafwetboek te ontsnappen<sup>17</sup>.

Hier dient te worden opgemerkt dat het feit dat één van beiden, de rechtspersoon of de natuurlijke persoon, de dans ontsnapt op grond van decumul,

15 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 79, nr. 79; K. DE SCHEPPER, "Fraude en de strafrechtelijke implicaties voor de bedrijfsrevisor" in *Basistechnieken van de bedrijfsrevisor in het kader van de fraude*, ICCI (ed.), Antwerpen, Maklu, 2012, p. 40 (hierna K. DE SCHEPPER, "Fraude").

16 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 79, nr. 112.

17 K. DE SCHEPPER, "Fraude", *supra* noot 15, p. 41. Cf. bijvoorbeeld Corr. Antwerpen 21 april 2008, VAV 2008, p. 516; Corr. Dendermonde 27 mei 2003, TMR 2004, p. 66.



nog niet betekent dat aan deze persoon geen onrechtmatige gedraging kan worden verweten, waaruit bij bewezen schade en oorzakelijk verband opnieuw burgerlijke aansprakelijkheid voortvloeit<sup>18</sup>. Een eventuele vrijspraak van de rechtspersoon doet niets af aan diens eventuele burgerrechtelijke aansprakelijkheid voor zijn aangestelde, en het daaruit voortvloeiende beginsel van regres<sup>19</sup>.

Ten slotte dient te worden opgemerkt dat volgens het Cassatiearrest van 12 september 2006<sup>20</sup> artikel 5 van het Strafwetboek geen afbreuk doet aan de gewone regels van toerekening van een misdrijf aan de daders of mededaders ervan. Dit arrest werd in de parlementaire voorbereiding van de wet van 18 januari 2010 bevestigd vermits de wetgever uitdrukkelijk benadrukte dat deze wetswijziging als bedoeling had het gemene recht in verband met de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon van toepassing te maken.

## B. Vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor

### – Algemeen

Zoals hierboven reeds vermeld, ruimt de mogelijke strafrechtelijke aansprakelijkheid als hoofddader van de vaste vertegenwoordiger door het nieuwe regime plaats voor het principe van decumul. Als uitzondering op het voorgaande geldt de situatie waar rechter algemeen opzet (“wetens en willens” de fout plegen) aanneemt, wat alsnog kan leiden tot een veroordeling van de vaste vertegenwoordiger (samen met het bedrijfsrevisorenkantoor) (samenloop of “cumul”)<sup>21</sup>.

### – Hoe wordt opzet van een natuurlijke persoon bewezen in het strafrecht?

In een arrest van 10 februari 2011 stelde het Hof van Beroep te Antwerpen<sup>22</sup>:

*“Het komt de vervolgende partij toe om de schuld van de beklaagden te bewijzen. Buiten elke twijfel moet worden aangetoond dat de beklaagden de hen ten laste gelegde feiten materieel hebben gepleegd en dat het vereiste moreel element in hunnen hoofde aanwezig is. De beklaagden hoeven hun onschuld niet te bewijzen. Indien zij een grond van rechtvaardiging of verschooning aanvoeren die niet van elke geloofwaardigheid is ontdaan dient de vervolgende partij de ongegrondheid van die grond aan te tonen.  
(...)”*

18 J. VANANROYE en S. VAN DYCK, “Burgerrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersoon en natuurlijke persoon bij de ‘decumul’ van art. 5, lid 2 Sw.”, *TRV* 2003, p. 443, nr. 5.

19 M. WYCKAERT, “De uitoefening”, *supra* noot 6, p. 26.

20 Cass. 12 september 2006, P.06. 0598.N, [www.cass.be](http://www.cass.be).

21 B. FERON, A.-S. PIJCKE, J.-P. SCHUERMANS en B. TAEVERNIER, *Le droit pénal financier en marche / het financieel strafrecht in opmars*, Cahiers AEDBF / EVBFR-Belgium, n° 21, Louvain-la-Neuve / Antwerpen, Anthemis / Intersentia, 2009, p. 446.

22 Antwerpen 10 februari 2011, *RABG* 2011/14, p. 987.

23 P. WAETERINCKX, “After the event the fool is wise” (noot onder Antwerpen 10 februari 2011), *RABG* 2011/14, p. 989.

De strafrechtelijke aansprakelijkheid van de beklaagde en in zonderheid het vereiste moreel element moet worden beoordeeld rekening houdende met de kennis en de inzichten die zij hadden op het ogenblik dat de hen verweten feiten werden gepleegd. Een schuldigverklaring is maar mogelijk indien vaststaat dat de beklaagden hebben gehandeld met het vereiste deelnemingsopzet<sup>23</sup>.

Er moet dan ook worden aangetoond dat de beklaagden wisten dat ze strafbaar handelden hetzij als dader, hetzij als deelnemer. Dat ze dat hadden moeten weten volstaat – behoudens voor wat een aantal specifieke misdrijven betreft – niet. Daarbij dient men zich te hoeden voor *postfactum*-redeneringen. Het is niet omdat het nu van algemene bekendheid is, dat dit ook gekend was op het moment van de feiten<sup>24</sup>.

## C. Bedrijfsrevisorenkantoor zelf

### – Algemeen

#### • Inleiding

Door de wijziging van artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen en artikel 16 van de wet van 22 juli 1953 vallen de misdrijven die een bedrijfsrevisor pleegt bij de uitoefening van zijn revisorale opdrachten niet langer enkel onder de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de vaste vertegenwoordiger. Ook het bedrijfsrevisorenkantoor kan voortaan de hoedanigheid van hoofddader hebben<sup>25</sup> en kan autonoom strafrechtelijk verantwoordelijk worden gesteld<sup>26</sup>. De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van het bedrijfsrevisorenkantoor wordt dus gevoelig uitgebreid<sup>27</sup>.

Kort samengevat<sup>28</sup> verhoudt de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de vaste vertegenwoordiger voor misdrijven in het kader van revisorale opdrachten zich tot deze van de rechtspersoon als volgt:

- misdrijven voltooid vóór 27 maart 2010: de rechtspersoon kan geen hoofddader zijn van de tijdens de controleopdracht beweerdelijk gepleegde misdrijven. De regels van de deelneming zijn uiteraard wel nog onverkort op haar van toepassing; en

---

*Door de wijziging van artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen en artikel 16 van de wet van 22 juli 1953 vallen de misdrijven die een bedrijfsrevisor pleegt bij de uitoefening van zijn revisorale opdrachten niet langer enkel onder de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de vaste vertegenwoordiger. Ook het bedrijfsrevisorenkantoor kan voortaan de hoedanigheid van hoofddader hebben.*

---

van een rechtspersoon die een controleopdracht uitvoerde maar strafrechtelijk verantwoordelijk zijn als hij geen vaste vertegenwoordiger had aangesteld, dan wel als hij dit wel had gedaan, als deelnemer aan het misdrijf van de rechtspersoon P. WAETERINCKX, “De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor” in *Anti-fraudebeleid in de onderneming: De taken en verantwoordelijkheden van bestuur en commissaris* E.-J. LAMMERS, L. ACKE, K. DE MAEYER en P. WAETERINCKX (ed.), Reeks recht & onderneming in de praktijk nr. 15, Kortrijk-Heule, Uitgeverij UGA, 2012, p. 256).

26 P. WAETERINCKX, “De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor” in *Anti-fraudebeleid in de onderneming: De taken en verantwoordelijkheden van bestuur en commissaris* E.-J. LAMMERS, L. ACKE, K. DE MAEYER en P. WAETERINCKX (ed.), Reeks recht & onderneming in de praktijk nr. 15, Kortrijk-Heule, Uitgeverij UGA, 2012, p. 253.

27 K. DE SCHEPPER, “Fraude”, *supra* noot 15, p. 44.

24 P. WAETERINCKX, “After the event the fool is wise” (noot onder Antwerpen 10 februari 2011), *RABG* 2011/14, p. 989.

25 Tot vóór 27 maart 2010 – datum van inwerkingtreding van de wet van 18 januari 2010 – zette de bijzondere regeling van toerekening onder artikel 132 van het Wetboek van vennootschappen voor controleopdrachten en onder artikel 16 van de wet van 22 juli 1953 voor revisorale opdrachten, met name het bewerkstelligen van een hoofdelijke aansprakelijkheid tussen de burgerlijke vennootschap en de verantwoordelijke bedrijfsrevisor, artikel 5, eerste lid van het Strafwetboek immers buiten spel, weliswaar onder voorbehoud van de regels van de deelneming (K. DE SCHEPPER, “Fraude”, *supra* noot 15, p. 44). Onder de oude regeling kon de bedrijfsrevisor in de vorm

- misdrijven gepleegd na 27 maart 2010: deze misdrijven zijn geen “eigen” misdrijven meer. De rechtspersoon kan bijgevolg als hoofddader worden vervolgd.

In het algemeen is er slechts sprake van strafrechtelijke verantwoordelijkheid voor zover de schuld van de dader niet is opgeheven door omstandigheden die zijn schuld uitsluiten, zoals de schuld-uitsluitingsgronden: schuld-uitsluitende dwang of overmacht en onoverwinnelijke dwaling<sup>29</sup>.

- Bedrijfsrevisorenkantoor strafrechtelijk als hoofddader of deelnemer

Of het bedrijfsrevisorenkantoor strafrechtelijk hoofddader of deelnemer is, zal uiteraard van de concrete casus afhangen. Om de kwalificatie van deelnemer te weerleggen, dient men te toetsen aan de regels van de deelneming<sup>30</sup>. Deelneming vereist drie componenten<sup>31</sup>:

- een opzettelijk gepleegd en concreet strafbaar hoofdefeit (onzelfstandigheid van de deelneming);
- een bij de wet voorziene wijze van deelneming. Afhankelijk van de graad van deelneming zal de deelnemer worden beschouwd als (mede)dader dan wel als medeplichtige; en
- een specifiek deelnemingsopzet.

- Delegatie van het bedrijfsrevisorenkantoor naar de vaste vertegenwoordiger

Bij een rechtsgeldige (sub)delegatie die door de rechter wordt aanvaard, verschuift de strafrechtelijke verantwoordelijkheid naar de gedelegeerde (de vaste vertegenwoordiger), tenzij die met succes een rechtvaardigingsgrond of een schuld-uitsluitingsgrond kan invoeren<sup>32</sup>.

Belangrijk om weten is wanneer de rechtspersoon (bedrijfsrevisorenkantoor) en/of het bestuur van de rechtspersoon niet delegeert, het vermoeden van strafrechtelijke verantwoordelijkheid met henzelf verbonden blijft<sup>33</sup>.

In de mate dat blijkt dat de delegerende (het bedrijfsrevisorenkantoor):

- **(1)** bevoegdheden delegerende die hij mocht delegeren;

- **(2)** geen fouten beging in de keuze van gedelegeerde (de vaste vertegenwoordiger);
- **(3)** de nodige middelen ter beschikking stelde; en
- **(4)** regelmatig toezicht uitoefende op de uitvoering van de gedelegeerde taken van leiding en toezicht, kan de delegatie bevrijdend werken<sup>34</sup>.

Betreffende voorwaarde **(1)** is belangrijk om weten dat delegatie kan voor zover een rechtsregel niet anders bepaalt, en voor zover de delegatie zonder bedrog en zonder fout tot stand komt<sup>35</sup>. Toch moet men opletten met taken die tot de ‘essentie’ van de functie van de delegerende behoren. Bepaalde taken behoren immers tot de kerntaken van de bedrijfsleiding en zijn bijgevolg niet delegerbaar (bv. beslissingen m.b.t. de strategie van de onderneming of beslissingen van algemeen beleid van de onderneming<sup>36</sup>).

Voorwaarde **(2)** verduidelijkt dat de delegatie van bevoegdheden dient te gebeuren aan de persoon met de nodige technische en algemene cognitieve competenties. Die bekwaamheid wordt beoordeeld in functie van de aard van de overgedragen bevoegdheden en de regelgeving die daarbij moet worden nageleefd<sup>37</sup>.

De term ‘middelen’ van voorwaarde **(3)** moet ruim worden begrepen en omvat o.m. human resources en logistieke en financiële middelen en de bevoegdheid om rechtshandelingen te stellen verbonden met de gedelegeerde bevoegdheden (dit kunnen bijvoorbeeld zijn: onderhandelen, contracteren, rechtsgedingen voeren). De aard van de middelen en de omvang ervan verschillen uiteraard naargelang van de aard van de gedelegeerde bevoegdheden<sup>38</sup>.

Voorwaarde **(4)** impliceert dat de delegerende de moeilijke evenwichtsoefening moet maken tussen een aanvaardbare controle en toezicht op de gedelegeerde bevoegdheden en de onaanvaardbare inmenging in de uitoefening van de gedelegeerde bevoegdheden<sup>39</sup>.

Hieronder wordt een schematische voorstelling weergegeven die de grondvoorwaarden van een ‘geldige’ delegatie opsomt<sup>40</sup>.

28 K. DE SCHEPPER, “Fraude”, *supra* noot 15, p. 45.

29 Voor een bespreking: C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht, Strafprocesrecht & Internationaal Strafrecht*, Antwerpen / Apeldoorn, Maklu, 2006, 293 e.v.

30 K. DE SCHEPPER, “Fraude”, *supra* noot 15, p. 45-48.

31 K. DE SCHEPPER, “Fraude”, *supra* noot 15, p. 45-46.

32 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 46, nr. 65.

33 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 128, nr. 188.

34 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 46, nr. 65.

35 E. ROGER-FRANCE, “La délégation de pouvoirs en droit pénal”, *JT* 2000, p. 259; J. CALVO, « La délégation de pouvoirs en matière pénale », *Droit pénal des Affaires* 2 augustus 1999, n° 152, p. 13.

36 P. WAETERINCKX en J. VAN STEENWINKEL (eds.), *Strafrecht in de onderneming: praktische gids voor bestuurders en zaakvoerders*, Antwerpen, Intersentia, 2004, p. 81-82.

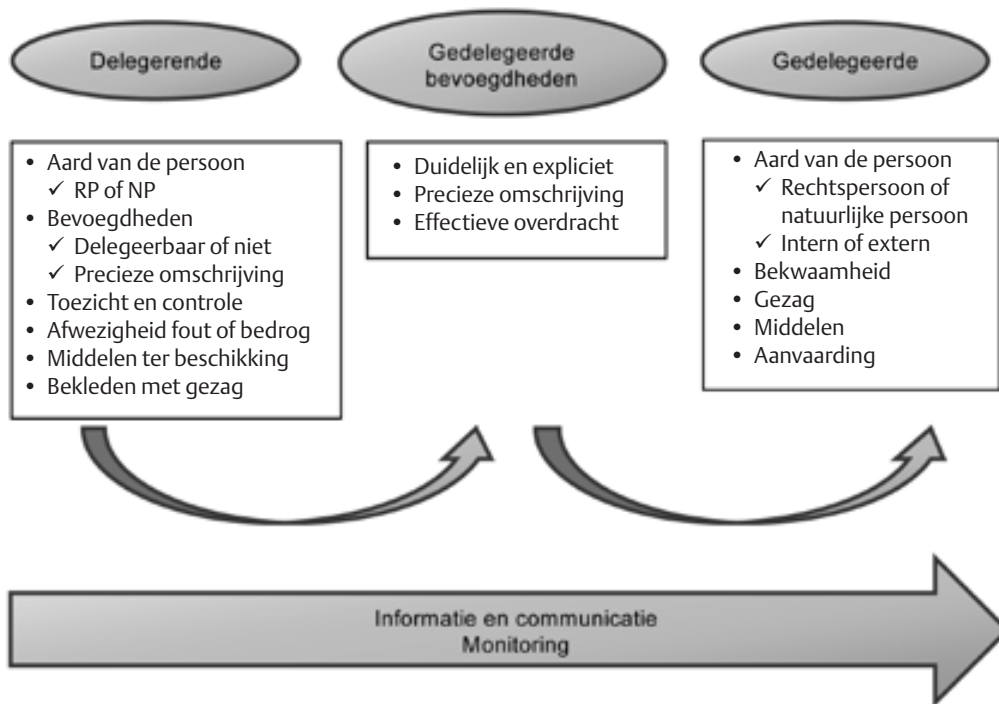
37 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 146, nr. 214.

38 P. WAETERINCKX en J. VAN STEENWINKEL (eds.), *Strafrecht in de onderneming: praktische gids voor bestuurders en zaakvoerders*, Antwerpen, Intersentia, 2004, p. 89.

39 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 148, nr. 216.

40 Overgenomen uit P. WAETERINCKX en J. VAN STEENWINKEL (eds.), *Strafrecht in de onderneming: praktische gids voor bestuurders en zaakvoerders*, Antwerpen, Intersentia, 2004, p. 91.

## Basiselementen



De voorgaande bevrijdende werking van delegatie doet echter geen afbreuk aan de toepassing van de principes van het schuldstrafrecht. De rechter zal nog steeds in hoofde van de vaste vertegenwoordiger een schuld moeten vaststellen. Natuurlijk zal zelfs een geldige delegatie niet verhinderen dat de delegerende ook wordt veroordeeld naast de gedelegeerde wanneer zou vaststaan dat eerstgenoemde zelf een fout heeft begaan, los van die waarvoor de gedelegeerde terechtstaat<sup>41</sup>.

– Hoe wordt opzet van een rechtspersoon bewezen in het strafrecht?

Inzake deze problematiek werd reeds een arrest van het Hof van Cassatie geveld<sup>42</sup>.

Uit dit arrest blijkt dat als het strafbaar feit door een vennootschap is gepleegd, het opzet genoegzaam is bewezen door de vaststelling dat de leidinggevende organen kennis hadden van het opzet om de schuldige handeling te stellen en ermee hebben ingestemd.

#### D. Bestuursorgaan van het bedrijfsrevisorenkantoor

De facto rust er op de bedrijfsleider (i.e. het bestuursorgaan) (en, zoals hierboven benadrukt, ook de onderneming-rechtspersoon) een vermoeden van verantwoordelijkheid<sup>43</sup>, zodanig dat zij wordt vermoed strafrechtelijk verantwoordelijk te zijn zodra wordt vastgesteld dat zij niet (genoeg) toeziet op de naleving van de wetten en reglementen of dat zij niet (genoeg) leiding en controle heeft over haar personeel<sup>44</sup>. Daardoor wordt de onderneming geconfronteerd met "stereotiepe" vervolgingen waarbij onder meer het bestuursorgaan wordt gevisieerd<sup>45</sup>.

Ook belangrijk om aan te stippen is de deelneming door onthouding. Dit is mogelijk als een persoon

(bv. een bestuurder) een wettelijke of contractuele verplichting heeft om te handelen en als zijn stilzitten het misdrijf vergemakkelijkt. Volgens het Hof van Beroep te Antwerpen maakt het niet uit oefenen van het vereiste en noodzakelijke toezicht door bestuurders wetens en willens misdrijfscheppend en/of misdrijfbevorderend handelen uit<sup>46</sup>.

#### Impact in de praktijk op het bestuur van de bedrijfsrevisorenkantoren – noodzaak van aanduiden vaste vertegenwoordiger en compliance risk management via ISQC-1

Uit het voorgaande blijkt dat er een reëel (strafrechtelijk) aansprakelijkheidsrisico bestaat voor het bedrijfsrevisorenkantoor en haar leidinggevendenden voor een misdrijf dat in eerste instantie gepleegd zou zijn geweest door een vaste vertegenwoordiger. Bijgevolg is het van primordiaal belang dat het bedrijfsrevisorenkantoor en haar leidinggevendenden hiervoor preventieve maatregelen nemen (bv. 'geldige' delegatie van bevoegdheden), die het vermoeden van strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon (bedrijfsrevisorenkantoor) en/of bestuur van de rechtspersoon verplaatst naar de gedelegeerde (vaste vertegenwoordiger)<sup>47</sup>.

Hoe dit concreet kan gebeuren is door goed *risk management* gekoppeld aan duidelijke verantwoordelijkheden binnen het bedrijfsrevisorenkantoor. Door het duidelijk formaliseren van de verschillende verantwoordelijkheden zou elk niveau waarschijnlijk de nodige "incentives" krijgen om de risico's maximaal te beperken<sup>48</sup>.

Delegatie is een *managementvraagstuk*<sup>49</sup> die kadert in een goed en deugdelijk bestuur van de rechtspersoon, gericht op een maximale risicobeheersing; strafrechtelijke verantwoordelijkheid een dergelijk bedrijfsrisico is. Vanuit managementtechnische invalshoek moet een delegatie van bevoegdheden

41 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 46, nr. 65.

42 Cass. 20 april 2011, AR P.10.2026.F, *Arr.Cass.* 2011, <http://www.cass.be> (4 mei 2011); *JLMB* 2011 (samenvatting), afl. 32, 1603 en <http://jlmbl.larcier.be/> (13 oktober 2011); *Pas.* 2011, afl. 4, 1063; *T.Strafr.* 2011, afl. 5, 354, noot B. MEGANCK; zie ook F. ROGGEN, « Participation et imputabilité: l'application de ces principes à l'épreuve de la responsabilité pénale des personnes morales », *Actualités de droit pénal et de procédure pénale*, J.B. Bruxelles, mai 2001, p. 15; M. BURTON, « Le point sur la responsabilité pénale des personnes morales », *CUP Liège*, décembre 2003, p. 235-236.

43 Cf. Corr. Brussel 14 januari 1986, *Pas.* 1986, III, 22.

44 Cf. Brussel 7 september 1994, *Rev.dr.pén.* 1995, p. 91-97; J. CALVO, "La délégation de pouvoirs en matière pénale", *Droit pénal des Affaires* 2 augustus 1999, nr. 152, p. 12; M. GIACOPELLI-MORI, « La délégation de pouvoirs en matière de responsabilité pénale du chef d'entreprise », *Rev.sc.crim.* (3) 2000, p. 525-527.

45 Dit blijkt o.a. uit een vonnis van de correctionele rechtbank van Gent: Corr. Gent 25 januari 1995, *TMR* 1996, p. 97-100, noot A. VANDEPLAS (P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 132, nr. 191).

46 Antwerpen 15 november 2006, 2006/4545, onuitg.

47 Cf. P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 127-128, nr. 188.

48 P. WAETERINCKX en J. VAN STEENWINKEL (eds.), *Strafrecht in de onderneming: praktische gids voor bestuurders en zaakvoerders*, Antwerpen, Intersentia, 2004, p. 80.

49 Cf. A. DE NAUW, "La délinquance des personnes morales et l'attribution de l'infraction à une personne physique par le juge", *RCJB* 1992, p. 568.

---

*Het kernpunt met betrekking tot de beheersing van het risico van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid is het op transparante wijze kanaliseren van de bevoegdheden naar de persoon die werkelijk verantwoordelijk is voor de naleving van bepaalde regelgeving en de mogelijkheid heeft om de naleving van zijn gezag effectief te handhaven. In dit kader is het dan ook belangrijk om binnen het bedrijfsrevisorenkantoor telkens een vaste vertegenwoordiger aan te duiden.*

---

worden opgenomen in het ruimer geheel van het *compliance risk management* van de rechtspersoon<sup>50</sup>.

Het kernpunt met betrekking tot de beheersing van het risico van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid is het op *transparante wijze kanaliseren* van de bevoegdheden naar de persoon die *werkelijk* verantwoordelijk is voor de naleving van bepaalde regelgeving en de mogelijkheid heeft om de naleving van zijn gezag effectief te handhaven<sup>51</sup>. In dit kader is het dan ook belangrijk om binnen het bedrijfsrevisorenkantoor telkens een vaste vertegenwoordiger aan te duiden.

Er kan trouwens worden aanbevolen dat bedrijfsrevisorenkantoren ISQC-1<sup>52</sup> *compliant* zouden zijn omdat zij (samen met haar leidinggevenden) anders het risico lopen om strafrechtelijk verantwoordelijk te worden gesteld. Leiden impliceert het functioneel correct organiseren van de rechtspersoon (bedrijfsrevisorenkantoor) en het daarop uitoefenen van een gepast toezicht en controle, hetgeen ISQC-1 precies beoogt. Normconformiteit (*compliance*) is immers bij uitstek een bezorgdheid van de leidinggevenden en is een aspect van behoorlijk bestuur<sup>53</sup>.

## Gevolgen van strafrechtelijke veroordeling

### A. Algemeen

Voor wat de algemene strafrechtelijke gevolgen betreft, kan worden verwezen naar het overzicht<sup>54</sup> in het ICCI-boek *Basistechnieken van de bedrijfsrevisor* in het kader van de fraude van de belangrijkste straffen bij vermogensmisdriven. Voor rechtspersonen is de ontbinding (art. 35 Sw.) een facultatieve bijkomende straf. De rechter kan deze straf echter slechts in twee gevallen uitspreken. Fraude door de bedrijfsrevisor is geen dergelijk geval.

### B. Doorwerking op tuchtrechtelijk vlak

Artikel 8, § 1 van de wet van 22 juli 1953 stipuleert het volgende:

*“De hoedanigheid van bedrijfsrevisor wordt door de Raad ingetrokken wanneer (...) diens betrouwbaarheid ernstig in het gedrang is gekomen overeenkomstig artikel 5, 3°, in geval van een natuurlijke persoon of*

*artikel 6, (...) § 2, in geval van een rechtspersoon of een andere entiteit ongeacht haar rechtsvorm.”.*

Het voormelde artikel 5, 3° (van toepassing op een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon) stelt:

*“De hoedanigheid van bedrijfsrevisor wordt door de Raad toegekend aan iedere natuurlijke persoon die er om verzoekt en aan de volgende eisen voldoet: (...)*

*3° niet beroofd geweest zijn van de burgerlijke en politieke rechten, niet in staat van faillissement verklaard geweest zijn zonder eerherstel te hebben bekomen en geen zelfs voorwaardelijke gevangenisstraf van ten minste drie maand hebben opgelopen voor een van de strafbare feiten vermeld in artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 22 van 24 oktober 1934 betreffende het rechterlijk verbod aan bepaalde veroordeelden en gefailleerden om bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen, voor een inbreuk op de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, voor een inbreuk op het Wetboek van vennootschappen, op de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, hun uitvoeringsbesluiten, op de fiscale wetgeving of op buitenlandse bepalingen die hetzelfde voorwerp hebben;”.*

Het voormelde artikel 6, § 2, 2° (van toepassing op een bedrijfsrevisorenkantoor) stipuleert:

*“Bij wijze van uitzondering op § 1 kan de rechtspersoon of een andere entiteit met om het even welke rechtsvorm niet worden toegelaten als bedrijfsrevisor, indien, naar het oordeel van de Raad, de betrouwbaarheid in het gedrang is gebracht naar aanleiding van één van de volgende elementen of gelijkaardige elementen: (...)*

*2° de rechtspersoon of de entiteit met om het even welke rechtsvorm, heeft het voorwerp uitgemaakt van een strafrechtelijke of tuchtrechtelijke veroordeling die in kracht van gewijsde is gegaan, in toepassing van de wetten en besluiten bedoeld in artikel 5, 3°, van ten minste 1.500 euro, zelfs met uitstel, of van een definitieve straf in het buitenland die daar voor een auditkantoor het verlies van deze hoedanigheid met zich meebrengt; (...).”.*

## Besluit

Voor de burgerrechtelijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor geldt de gemeenrechtelijke regeling zoals die geldt voor natuurlijke personen die het bestuursorgaan bemannen<sup>55</sup>.

50 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 129-130, nr. 189.

51 E. MONTAGNÉ, “La délégation de pouvoirs” in *La responsabilité Pénale des Dirigeants*, Seminarie van Development Institute International, georganiseerd te Brussel op 7 en 8 februari 2001.

52 *International standard on quality control 1 – Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services*

*engagements*, [http://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen\\_en\\_aanbevelingen/isas/Documents/ISA%20Clarified/ISQC1\\_Clarify\\_final.pdf](http://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/isas/Documents/ISA%20Clarified/ISQC1_Clarify_final.pdf).

53 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevende*, Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 130, nr. 189.

54 K. DE SCHEPPER, “Fraude”, *supra* noot 15, p. 99-104.

55 D. VAN GERVEN, “Kroniek Vennootschapsrecht 2009-2010”, TRV 2010, 478.

De burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon of rechtspersoon en van het bestuursorgaan van het bedrijfsrevisorenkantoor veronderstelt het bestaan van een fout waarvoor zij contractueel of buitencontractueel aansprakelijk kan worden gesteld of waarvoor er een cumulatie van aansprakelijkheden bestaat.

Sinds de inwerkingtreding van de wet van 18 januari 2010 (i.e. 27 maart 2010) wordt de vaste vertegenwoordiger bedrijfsrevisor natuurlijke persoon, zoals ieder ander aangestelde, beschermd door de leer van de immuniteit van de uitvoeringsagent en door de strafrechtelijke toerekeningsregels. Dit impliceert in het algemeen een minder zwaar aansprakelijkheidsmechanisme voor de normaal voorzichtige en bekwame vaste vertegenwoordiger dan het voorheen geldende regime van de hoofdelijke medeaansprakelijkheid.

Vervolgens werd duidelijk dat de wet van 18 januari 2010 niks wijzigt aan de tuchtrechtelijke aansprakelijkheid van de vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor en van het bedrijfsrevisorenkantoor zelf. Bijgevolg blijft de bedrijfsrevisor evenwel tuchtrechtelijk aansprakelijk alsof hij de opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou uitvoeren, ongeacht de hoofdelijke aansprakelijkheid van het bedrijfsrevisorenkantoor.

Betreffende de strafrechtelijke aansprakelijkheid vallen de misdrijven die een bedrijfsrevisor pleegt bij de uitoefening van zijn revisorale opdrachten immers niet langer enkel onder de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de vaste vertegenwoordiger. Sinds 18 januari 2010 kan ook het bedrijfsrevisorenkantoor de hoedanigheid van hoofddader hebben. Het gewicht van de strafrechtelijke aansprakelijkheid werd aldus verplaatst van de vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor naar het bedrijfsrevisorenkantoor zelf<sup>56</sup>.

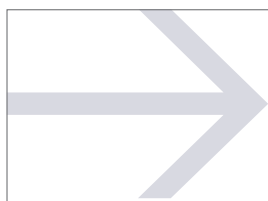
Artikel 5, tweede lid van het Strafwetboek regelt de samenloop van het daderschap tussen de rechtspersoon en de natuurlijke persoon. Deze bepaling

komt erop neer dat zowel de rechtspersoon (bedrijfsrevisorenkantoor) als de natuurlijke persoon (vaste vertegenwoordiger van het bedrijfsrevisorenkantoor) steeds strafrechtelijk verantwoordelijk kunnen worden gesteld voor opzettelijke misdrijven (bv. valsheid in geschriften, gebruik van valse geschriften, oplichting, misdrijven die fiscale fraude bestraffen, enz.). Bij andere misdrijven die geen opzet vereisen zoals foutieve attestaties en goedkeuringen van jaarrekeningen van vennootschappen (bv. onachtzaamheidsmisdrijven in de zin van de artikelen 171, § 2 van het Wetboek van de vennootschappen en artikel 16 van de Boekhoudwet van 17 juli 1975), zal de rechter nagaan of de overtreding *in concreto* al dan niet opzettelijk werd gepleegd. Is dit het geval, dan *kan* hij zowel de rechtspersoon als een als verdachte geïdentificeerde natuurlijke persoon veroordelen. Is dit niet zo, dan zal hij diegene moeten veroordelen die de *zwaarste fout* beging. Gemakshalve wordt geregeld een algemeen opzet aangenomen.

Bij een rechtsgeldige (sub)delegatie die door de rechter wordt aanvaard, verschuift de strafrechtelijke verantwoordelijkheid nochtans naar de gedelegeerde (de vaste vertegenwoordiger) (tenzij die met succes een rechtvaardigingsgrond of een schulditsluitingsgrond kan invoeren).

Zo kan worden geconcludeerd dat het van primordiaal belang is dat het bedrijfsrevisorenkantoor telkens een vaste vertegenwoordiger aanduidt en er kan worden aanbevolen dat het ISQC-1 *compliant* is omdat het (samen met haar leidinggevendenden) anders het risico loopt om strafrechtelijk verantwoordelijk te worden gesteld voor een misdrijf dat in eerste instantie gepleegd zou zijn geweest door een vaste vertegenwoordiger.

Ten slotte brengt een strafrechtelijke veroordeling van een bedrijfsrevisor natuurlijke persoon of een bedrijfsrevisorenkantoor niet alleen strafrechtelijke gevolgen met zich maar werkt tevens op tuchtrechtelijk vlak door, met name de schrapping van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor.



## Régime des responsabilités du représentant permanent d'un cabinet de révision, du cabinet de révision même et de l'organe d'administration du cabinet de révision après la loi du 18 janvier 2010 ( \* )

Nederlandse versie zie p. 27.



**Erwin VANDERSTAPPEN**  
Chef de Service Affaires  
juridiques de l'IRE –  
Délégué général de l'ICCI



**Steven DE BLAUWE**  
Conseiller-adjoint Affaires  
juridiques de l'IRE –  
Doctorandus et Collaborateur  
scientifique à la KULeuven.

### Introduction

La loi du 18 janvier 2010 relative à l'exercice d'une profession libérale et réglementée du chiffre par une personne morale<sup>1</sup> (ci-après : la loi du 18 janvier 2010) s'inscrit dans la mise en œuvre du Plan fédéral pour les PME dans lequel a été reprise la proposition d'autoriser l'exercice en société des professions réglementées. Cette loi constitue, après la réforme de la profession d'architecte, une deuxième application du Plan pour les PME.

Selon le Rapport<sup>2</sup> de la Commission de la Chambre chargée des problèmes de droit commercial et économique joint au projet de loi, l'objectif de cette loi est de mettre en concordance le régime des professions libérales et réglementées avec le régime du droit commun, de sorte que les administrateurs délégués ou les gérants qui sont inscrits au tableau de l'un des trois Instituts ne soient plus personnellement responsables de leurs actes professionnels, à l'exception des cas prévus dans le droit commun du Code des sociétés (p. ex. l'intention frauduleuse).

L'on peut dès lors se demander si cette nouvelle loi du 18 janvier 2010 a pour conséquence que le représentant permanent d'un cabinet de révision ne pourrait plus être tenu pour responsable d'une infraction de négligence telle que définie à l'article 171, § 2 du Code des sociétés ou l'article 16 de la loi comptable du 17 juillet 1975.

La question se pose en outre de savoir quel est le contenu précis du régime de responsabilité (civile, disciplinaire et pénale) du représentant permanent d'un cabinet de révision, du cabinet de révision même et de l'organe d'administration du cabinet de révision après la loi du 18 janvier 2010.

### Modifications législatives apportées par la loi du 18 janvier 2010

Concrètement, la loi du 18 janvier 2010 a apporté deux modifications législatives importantes, à savoir à l'article 16 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et à l'article 132 du Code des sociétés.

Ci-après suit un résumé visuel des modifications précitées.

- L'article 16 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit dorénavant :

« Chaque fois qu'une mission révisoriale est confiée à un cabinet de révision, ce cabinet de révision est tenu de désigner un représentant réviseur d'entreprises personne physique. Ce réviseur d'entreprises personne physique doit être en relation avec ce cabinet en tant qu'associé ou autre, et chargé de l'exécution de ladite mission au nom et pour compte du cabinet de révision. Dans l'exécution de cette mission révisoriale, le réviseur d'entreprises, personne physique, qui représente le cabinet de révision, détient seul le pouvoir de signature pour le compte du cabinet de révision.

[Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt **laes mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires** que s'il exerçait cette mission en **son nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire du cabinet de révision qu'il représente.**

**Celui-ci Le cabinet de révision** ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur.] ».

- L'article 132 du Code des sociétés prévoit dorénavant :

« Chaque fois qu'une mission de révision est confiée à un cabinet de révision visé par l'article 2, 2<sup>o</sup> de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, celui-ci est tenu de désigner parmi les personnes, réviseurs d'entreprises, avec lesquelles il est en relation et qui ont la qualité de gérant, administrateur, associé ou autre, auprès du cabinet de révision, un représentant chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour compte du cabinet. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires [La désignation et la cessation des fonctions du représentant permanent du cabinet de révision qui a été nommé commissaire sont soumises aux mêmes règles de publicité que s'il exerçait cette mission en son nom et pour compte propre.], sans préjudice de la responsabilité solidaire du cabinet qu'il représente. Celui-ci ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur. »

1 M.B., 17 mars 2010.

2 Doc. parl., Ch. repr., 2009-2010, n° 2261/002, p. 4.

\* Les présentes considérations n'engagent que leurs auteurs.

Toute référence à une responsabilité civile ou pénale du représentant permanent est toutefois

supprimée dans la législation. Comme il sera précisé ci-après, il ne peut toutefois s'en déduire que le représentant permanent pourrait uniquement faire l'objet d'une sanction disciplinaire.

Le rapport sur le projet de loi énonce en effet explicitement :

- « La ministre indique que le projet de loi ne change rien aux actions en responsabilité que peut intenter une partie lésée. En cas de faute

*commise avec une intention frauduleuse ou à des fins de nuire, la personne physique ne peut se soustraire à sa responsabilité. » ; et*

- « Il va de soi que lorsqu'il est question de fraude ou d'infractions dans le chef de l'administrateur délégué ou du gérant, la personne concernée sera poursuivie personnellement. »<sup>3</sup>.

En vue de clarifier la nouvelle situation, un aperçu schématique est repris ci-dessous et sera développé systématiquement.

Responsabilité / Personne	Civile	Disciplinaire	Pénale
Représentant du cabinet de révision	Cf. RC point A.	Cf. RD point A.	Cf. RP point B.
Cabinet de révision lui-même	Cf. RC point B.	Cf. RD point B.	Cf. RP point C.
Organe d'administration du cabinet de révision	Cf. RC point C.	Cf. RD point C.	Cf. RP point D.

## Responsabilité civile (RC)

### A. Représentant permanent du cabinet de révision

La loi du 18 janvier 2010 vise le droit commun en matière de responsabilité contractuelle et extra-contractuelle des professionnels du chiffre, dont les principes généralement bien connus ont été amplement décrits et commentés dans la doctrine<sup>4</sup>. En bref, la responsabilité civile du professionnel du chiffre, personne physique ou morale (cf. B.), suppose l'existence d'une faute pour laquelle sa responsabilité contractuelle ou extra-contractuelle peut être engagée ou pour laquelle existe un cumul de responsabilités<sup>5</sup>.

Suite à la mise en conformité avec le régime de droit commun, le représentant-personne physique (réviseur d'entreprises représentant permanent) est désormais, comme tout autre préposé, protégé par la doctrine de l'immunité du mandataire, ainsi que par les règles d'attribution de la responsabilité pénale. D'un point de vue général, cela implique un régime de responsabilité allégé pour le représentant permanent normalement prudent et compétent (auparavant, le représentant-personne physique était, automatiquement et solidairement, coresponsable civilement et pénalement)<sup>6</sup>.

Dans ce cadre, il faut rappeler que, sauf en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, la responsabilité civile du réviseur d'entreprises est toutefois plafonnée à un montant de 12 millions d'euros en ce qui concerne l'accomplissement d'une de ses missions légales auprès de sociétés cotées et de trois millions d'euros pour toutes les autres personnes morales

(art. 17, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi du 22 juillet 1953). Il est interdit aux réviseurs d'entreprises de se soustraire à cette responsabilité, mais ils sont autorisés à faire couvrir leur responsabilité civile par un contrat d'assurance approuvé par l'IRE (cf. art. 17, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953). La souscription d'une telle assurance est imposée par l'IRE à titre d'obligation déontologique<sup>7</sup>.

Lorsqu'il s'agit de l'accomplissement de missions professionnelles autres que celles qui leur sont réservées par la loi ou en vertu de celle-ci, les réviseurs d'entreprises sont responsables conformément au droit commun et il leur est interdit de se soustraire à cette responsabilité en cas de faute commise avec une intention frauduleuse ou à des fins de nuire (art. 17bis de la loi du 22 juillet 1953). Dans les autres cas, ils sont donc autorisés, dans le cadre de ces missions, à se soustraire à leur responsabilité civile par un contrat particulier mais cela doit toujours s'effectuer dans des limites raisonnables<sup>8</sup>.

### B. Cabinet de révision lui-même

La société professionnelle doit en tout cas assumer la responsabilité vis-à-vis des tiers pour ce qui concerne le manquement contractuel dont le représentant personne physique est à la base, étant donné que ce dernier n'est pas lui-même partie au contrat. En outre, lorsque la société professionnelle est condamnée contractuellement en raison d'une faute contractuelle de son préposé, elle peut, en principe, répercuter les dommages sur le préposé (i.e. recours) à condition que le contrat conclu entre eux ne l'exclue pas<sup>9</sup>.

*Suite à la mise en conformité avec le régime de droit commun, le représentant personne physique (réviseur d'entreprises représentant permanent) est désormais, comme tout autre préposé, protégé par la doctrine de l'immunité du mandataire, ainsi que par les règles d'attribution de la responsabilité pénale.*

3 Doc. parl., Ch. repr., 2009-2010, n° 2261/002, p. 6.

4 Cf. à ce point entre autres la publication IRE-IEC-IPCF (éds), *Le nouveau régime des responsabilités des professions économiques : personnes morales et personnes physiques*, Anvers, Intersentia, 2012, et les références reprises.

5 P. DE WOLF, « La responsabilité des personnes physiques exerçant en nom propre ou dans le cadre d'une personne morale » dans IRE-IEC-IPCF (éds), *Le nouveau régime des responsabilités des professions économiques : personnes morales et personnes physiques*, Anvers, Intersentia, 2012, p. 35 (ci-après P. DE WOLF, « La responsabilité »).

6 M. WYCKAERT, « L'exercice d'une profession du chiffre en personne morale : les conséquences pour la personne morale, ses représentants et administrateurs » dans IRE-IEC-IPCF (éds), *Le nouveau régime des responsabilités des professions économiques : personnes morales et personnes physiques*, Anvers, Intersentia, 2012, p. 27 (ci-après M. WYCKAERT, « L'exercice »).

7 IRE, *Circulaire D.015/06 « Assurance responsabilité civile professionnelle »*, 13 juillet 2006 ; IRE, *Circulaire D.016/06 « Limitation de la responsabilité civile professionnelle »*, 20 décembre 2006 ; IRE, *Rapport annuel 2006*, p. 379 ; IRE, *Vademecum Tome I : Doctrine*, Anvers, Éditions Standaard, 2009, p. 479-480.

8 P. DE WOLF, « La responsabilité », *supra* note 5, p. 38-39.

9 M. WYCKAERT, « L'exercice », *supra* note 6, p. 25.

Il est clair que la société peut également encourir une responsabilité quasi-délictuelle vis-à-vis d'un tiers, indépendamment de toute exécution du contrat : lorsque cette responsabilité est une conséquence de la faute quasi-délictuelle de son préposé, elle peut – conformément à l'article 1384 du Code civil – également en être tenue responsable, en tout cas si le préposé a agi (au moins indirectement et occasionnellement) dans le cadre de ses fonctions. Toujours est-il qu'en vertu de l'article 1382 du Code civil, le préposé reste lui-même responsable de son propre acte illicite, solidairement avec la société. Il est également important de noter qu'une infraction (cf. Responsabilité pénale (RP)) est automatiquement qualifiée d'acte illicite. Dans ce cas, il se fait également que, si la société est condamnée à l'égard d'un tiers à des dommages et intérêts quasi-délictuels, elle peut en principe exercer un recours contre son préposé ayant commis la faute<sup>10</sup>.

### C. Organe d'administration du cabinet de révision

Conformément à l'article 61, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, l'organe d'administration ne contracte aucune responsabilité personnelle relative aux engagements de la société. Quant à la manière dont ils dirigent la société, les membres de l'organe d'administration sont toutefois personnellement responsables, au niveau interne, des erreurs de gestion et, au niveau externe, des actes illicites (violation de l'obligation générale de prudence ou d'une disposition légale spécifique, le cas échéant, sanctionnée pénalement) dans le cadre de leur tâche de gestion<sup>11</sup>. Si l'administrateur n'a pas été déchargé de sa responsabilité (*quitus*) au niveau interne ou lorsque la décharge n'est pas valable, il s'expose à l'action en justice (*actio mandati*) qui pourrait être intentée par une majorité d'associés ou d'actionnaires<sup>12</sup>.

Les membres de l'organe d'administration est en outre personnellement responsable envers les tiers et la société de toutes les infractions aux dispositions de la loi ou des statuts, sauf si aucune faute ne lui est imputable et qu'il s'est distancié de ces infractions dès la première occasion, ou si, au niveau interne, il en a été déchargé après mention explicite des infractions (art. 263, 408, alinéas 2 et 3 et 528 C. Soc.)<sup>13</sup>.

Enfin, il convient de noter que l'administrateur de la société de révision peut toujours être tenu civilement responsable en vertu de l'article 1382 du Code civil (concours ou coexistence de responsabilités)<sup>14</sup>.

## Responsabilité disciplinaire (RD)

### A. Représentant permanent du cabinet de révision

La loi du 18 janvier 2010 n'a pas porté atteinte à la responsabilité disciplinaire du représentant permanent du cabinet de révision.

En vertu de l'alinéa 2 de l'article 16 de la loi du 22 juillet 1953 précité, le représentant permanent encourt la même responsabilité disciplinaire que s'il exerçait cette mission en son nom et pour compte propre.

L'article 72, § 1<sup>er</sup> de la loi du 22 juillet 1953 prévoit dans ce cadre :

*“Des sanctions disciplinaires peuvent être infligées par les instances disciplinaires aux réviseurs d'entreprises : 1° qui ont manqué aux obligations liées à l'exercice de la profession ; 2° qui ont manqué aux principes de dignité, de probité, de prudence ou de délicatesse qui font la base de la profession ; 3° qui ont manqué aux justes égards dus envers l'Institut ou ses organes.”*

### B. Cabinet de révision lui-même

La loi du 18 janvier 2010 n'a pas davantage porté atteinte à la responsabilité disciplinaire du cabinet de révision lui-même.

L'article 72, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit encore qu'en cas de renvoi d'un réviseur d'entreprises personne physique devant la Commission de discipline, le cabinet de révision qui est représenté par ce réviseur d'entreprises, ne peut être renvoyé qu'en raison d'une faute distincte. C'est une confirmation légale d'une pratique existante.

### C. Organe d'administration du cabinet de révision

Étant donné qu'aucune base légale n'existe en la matière, la responsabilité disciplinaire de l'organe d'administration du cabinet de révision ne peut être engagée individuellement. Cette situation reste donc de nouveau identique à celle qui existait avant la loi du 18 janvier 2010.

## Responsabilité pénale (RP)

### A. Généralités

Ci-dessous est reprise une présentation schématique concernant la responsabilité pénale, qui est ensuite développée plus systématiquement.

Légende : ancien régime = avant l'entrée en vigueur de la loi du 18 janvier 2010 au 27 mars 2010 ; nouveau régime = après l'entrée en vigueur de la loi du 18 janvier 2010 au 27 mars 2010.

10 M. WYCKAERT, « L'exercice », *supra* note 6, p. 25.

11 M. WYCKAERT, « L'exercice », *supra* note 6, p. 28.

12 P. DE WOLF, « La responsabilité », *supra* note 5, p. 49.

13 M. WYCKAERT, « L'exercice », *supra* note 6, p. 28.

14 Cf. pour une explication détaillée : P. DE WOLF, « La responsabilité », *supra* note 5, p. 49-50.



Personne Type d'infraction	Représentant du cabinet de révision	Cabinet de révision lui-même et/ou organe d'administration du cabinet de révision
1. Infractions intentionnelles  (p. ex. faux en écritures, usage de faux, escroquerie, infractions qui répriment la fraude fiscale, etc.)	<p><b>a) Ancien régime :</b></p> Pénalement responsable en tant qu'auteur principal	<p><b>a) Ancien régime :</b></p> Pénalement responsable en tant que participant
	<p><b>b) Nouveau régime :</b></p> Pénalement responsable en tant qu'auteur principal ou participant	<p><b>b) Nouveau régime :</b></p> Pénalement responsable en tant qu'auteur principal ou participant
2. Infractions qui ne requièrent pas le dol général telles que les attestations et approbations erronées de comptes annuels de sociétés  (p. ex. infractions de négligence au sens de l'article 171, § 2 du Code des sociétés et de l'article 16 de la loi du 17 juillet 1975)	<p><b>a) Ancien régime :</b></p> Pénalement responsable en tant qu'auteur principal	<p><b>a) Ancien régime :</b></p> Pénalement responsable en tant que participant
	<p><b>b) Nouveau régime :</b></p> Un décumul de responsabilité pénale est en principe appliqué : le juge répressif vérifie si l'infraction a, concrètement, été commise intentionnellement ou non. Si tel est le cas, il <i>peut</i> condamner aussi bien la personne morale qu'une personne physique identifiée en tant que prévenu. Si tel n'est pas le cas, il devra condamner la personne qui a commis la <i>faute la plus grave</i> . <p>Exception : le juge présume le dol général.</p>	<p><b>b) Nouveau régime :</b></p> Il s'agit, en principe, d'un décumul : le juge répressif vérifie si l'infraction a, concrètement, été commise intentionnellement ou non. Si tel est le cas, il <i>peut</i> condamner aussi bien la personne morale qu'une personne physique identifiée en tant que prévenu. Si tel n'est pas le cas, il devra condamner la personne qui a commis la <i>faute la plus grave</i> . <p>Exception : le juge présume le dol général.</p>

Depuis le 2 juillet 1999, l'article 5, alinéa 1<sup>er</sup> du Code pénal prévoit qu'une personne morale peut être qualifiée en tant qu'auteur autonome d'une infraction qui est intrinsèquement liée à la réalisation de son objet ou à la défense de ses intérêts, ou dont les faits concrets démontrent qu'elle a été commise pour son compte.

L'article 5, alinéa 2 du Code pénal règle le concours entre la personne morale et la personne physique en tant qu'auteurs de l'infraction : « *Lorsque la responsabilité de la personne morale est engagée exclusivement en raison de l'intervention d'une personne physique identifiée, seule la personne qui a commis la faute la plus grave peut être condamnée. Si la personne identifiée a commis la faute sciemment et volontairement, elle peut être sanctionnée en même temps que la personne morale responsable.* ».

Il résulte de cette disposition que tant la personne morale que la personne physique peuvent toujours être tenues pénalement responsables d'infractions intentionnelles (p. ex. faux en écritures, usage de faux, escroquerie, infractions qui répriment la fraude fiscale, etc.)<sup>15</sup>.

Pour ce qui concerne les autres infractions qui ne requièrent pas le dol général, telles que les attestations et approbations erronées de comptes annuels de sociétés (p. ex. infractions de négligence au

sens de l'article 171, § 2 du Code des sociétés et de l'article 16 de la loi comptable du 17 juillet 1975), le juge devra vérifier si l'infraction a, concrètement, été commise intentionnellement ou non. Si tel est le cas, il *peut* condamner aussi bien la personne morale qu'une personne physique identifiée en tant que prévenu. Si tel n'est pas le cas, il devra condamner la personne qui a commis la *faute la plus grave*<sup>16</sup>. Par commodité, le dol général est systématiquement invoqué pour échapper à l'application de la règle de décumul complexe de l'article 5, alinéa 2 du Code pénal<sup>17</sup>.

Il y a lieu de relever que le fait que l'une des deux, la personne morale ou la personne physique, contourne le problème sur la base du décumul, ne signifie pas encore qu'un comportement illicite ne peut lui être reproché, dont découle de nouveau la responsabilité civile en cas de dommage prouvé et de lien de causalité<sup>18</sup>. Un acquittement éventuel de la personne morale ne déroge en rien à sa responsabilité civile éventuelle pour son préposé, ni au principe du droit au recours qui en découle<sup>19</sup>.

Enfin il convient de noter que selon l'arrêt de la Cour de cassation du 12 septembre 2006<sup>20</sup>, l'article 5 du Code pénal ne porte pas atteinte aux règles ordinaires relatives à l'imputabilité d'une infraction à ses auteurs ou coauteurs. Cet arrêt a été confirmé dans les travaux préparatoires de la loi du 18 jan-

- 15 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 79, n° 79 ; K. DE SCHEPPER, « La fraude et les implications pénales pour le réviseur d'entreprises » dans *Techniques de base du réviseur d'entreprises dans le cadre de la fraude*, ICCI (éd.), Anvers, Maklu, 2012, p. 40 (ci-après K. DE SCHEPPER, « La fraude »).
- 16 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 79, n° 112.
- 17 K. DE SCHEPPER, « La fraude », *supra* note 15, p. 41. Cf. par exemple Corr. Anvers, 21 avril 2008, VAV 2008, p. 516 ; Corr. Termonde, 27 mai 2003, TMR 2004, p. 66.
- 18 J. VANANROYE et S. VAN DYCK, « Burgerrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersoon en natuurlijke persoon bij de « decumul » van art. 5, lid 2 Sw. », TRV 2003, p. 443, n° 5.
- 19 M. WYCKAERT, « L'exercice », *supra* note 6, p. 26.
- 20 Cass. 12 septembre 2006, P.06.0598.N, www.cass.be.

*Par la modification de l'article 132 du Code des sociétés et de l'article 16 de la loi du 22 juillet 1953, les infractions commises par un réviseur d'entreprises dans le cadre de l'exercice de ses missions révisorales ne tombent plus uniquement sous la responsabilité pénale du représentant permanent. Désormais, le cabinet de révision peut également être qualifié d'auteur principal.*

vier 2010 puisque le législateur a expressément souligné que cette modification législative visait à rendre applicable le droit commun relatif à la responsabilité pénale de la personne morale.

## B. Représentant permanent du cabinet de révision

### – Généralités

Comme précisé ci-dessus, l'éventuelle responsabilité pénale du représentant permanent en tant qu'auteur principal a cédé la place au principe de décumul tel que prévu par le nouveau régime. Par exception à la disposition précédente, l'on peut citer le cas où le juge présume un dol général (commettre la faute « sciemment et volontairement »), ce qui peut encore conduire à une condamnation du représentant permanent (ensemble avec le cabinet de révision) (concours ou « cumul »)<sup>21</sup>.

### – Comment l'intention d'une personne physique est-elle prouvée en droit pénal ?

Dans un arrêt du 10 février 2011, la Cour d'appel d'Anvers a considéré<sup>22</sup>:

« Il incombe à la partie poursuivante de prouver la culpabilité des prévenus. Au-delà de tout doute, la preuve doit être apportée que les prévenus ont commis matériellement les faits reprochés et que l'élément moral requis existe dans leur chef. Les prévenus ne doivent pas prouver leur innocence. Lorsqu'ils invoquent une cause de justification ou d'exemption qui n'est pas dénouée de toute crédibilité, la partie poursuivante doit établir le non fondement de cette cause. (...) » (traduction libre)

La responsabilité pénale du prévenu, et notamment l'élément moral requis, doit être évaluée compte tenu de la connaissance et des opinions des prévenus au moment où les faits incriminés ont été commis. Une déclaration de culpabilité n'est possible que lorsqu'il est établi que les prévenus ont agi avec l'intention de participer qui est requise<sup>23</sup>.

Il doit dès lors être démontré que les prévenus savaient qu'ils commettaient un acte punissable soit en tant qu'auteur, soit en tant que participant.

Le fait qu'ils auraient dû le savoir ne suffit pas, sauf en cas de certaines infractions spécifiques. A cet égard il convient de se garder de l'utilisation de raisonnements a posteriori. Ce n'est pas parce que c'est une notoriété publique maintenant, que c'était également connu au moment des faits<sup>24</sup>.

## C. Cabinet de révision lui-même

### – Généralités

#### • Introduction

Par la modification de l'article 132 du Code des sociétés et de l'article 16 de la loi du 22 juillet 1953, les infractions commises par un réviseur d'entreprises dans le cadre de l'exercice de ses missions révisorales ne tombent plus uniquement sous la responsabilité pénale du représentant permanent. Désormais, le cabinet de révision peut également être qualifié d'auteur principal<sup>25</sup> et peut, de façon autonome, être tenu pour responsable sur le plan pénal<sup>26</sup>. La responsabilité pénale du cabinet de révision a donc été sensiblement élargie<sup>27</sup>.

En bref<sup>28</sup>, la relation entre la responsabilité pénale du représentant permanent pour les infractions commises dans le cadre de missions révisorales et celle de la personne morale se présente comme suit :

- infractions accomplies avant le 27 mars 2010 : la personne morale ne peut être l'auteur principal des infractions prétendument commises dans le cadre de la mission d'audit. Les règles de la participation lui restent, bien entendu, intégralement applicables ; et
- infractions commises après le 27 mars 2010 : ces infractions ne sont plus qualifiées d'infractions « propres ». La personne morale peut dès lors être poursuivie en tant qu'auteur principal.

21 B. FERON, A.-S. PIJCKE, J.-P. SCHUERMANS et B. TAEVERNIER, *Le droit pénal financier en marche / het financieel strafrecht in opmars*, Cahiers AEDBF / EVBFR-Belgium, n° 21, Louvain-la-Neuve / Anvers, Anthemis / Intersentia, 2009, p. 446.

22 Anvers, 10 février 2011, *RABG* 2011/14, p. 987.

23 P. WAETERINCKX, « After the event the fool is wise » (note sous Anvers, 10 février 2011, *RABG* 2011/14, p. 989.

24 P. WAETERINCKX, « After the event the fool is wise » (note sous Anvers, 10 février 2011, *RABG* 2011/14, p. 989.

25 Jusqu'avant le 27 mars 2010 – date d'entrée en vigueur de la loi du 18 janvier 2010 – le régime particulier d'imputabilité prévu à l'article 132 du Code des sociétés pour les missions d'audit et à l'article 16 de la loi du 22 juillet 1953 pour les missions révisorales, notamment l'instauration d'une responsabilité solidaire entre la société civile et le réviseur d'entreprises responsable, mettait en cause l'article 5, alinéa 1<sup>er</sup> du Code pénal, sous réserve toutefois des règles de la participation (K. DE SCHEPPER, « La fraude », *supra* note 15, p. 44). Sous l'ancien régime,

le réviseur d'entreprises ayant la qualité d'une personne morale qui réalise une mission d'audit, ne pouvait être tenu pénalement responsable que s'il n'avait pas désigné un représentant permanent ou, dans le cas contraire, qu'en tant que participant à l'infraction de la personne morale P. WAETERINCKX, « De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor » dans *Anti-fraudebeleid in de onderneming: De taken en verantwoordelijkheden van bestuur en commissaris*, E.-J. LAMMERS, L. ACKE, K. DE MAEYER et P. WAETERINCKX (éds.), collection « Recht & onderneming in de praktijk », n° 15, Kortrijk-Heule, Editeur UGA, 2012, p. 256.

26 P. WAETERINCKX, « De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor » dans *Anti-fraudebeleid in de onderneming: De taken en verantwoordelijkheden van bestuur en commissaris*, E.-J. LAMMERS, L. ACKE, K. DE MAEYER et P. WAETERINCKX (éds.), collection « Recht & onderneming in de praktijk », n° 15, Kortrijk-Heule, Editeur UGA, 2012, p. 253.

27 K. DE SCHEPPER, « La fraude », *supra* note 15, p. 44.

En règle générale, on ne pourrait parler de responsabilité pénale que pour autant que la culpabilité de l'auteur ne soit pas supprimée par des circonstances qui excluent sa culpabilité telles que les causes d'exonération de la faute : la contrainte ou la force majeure qui excluent la culpabilité, et l'erreur invincible<sup>29</sup>.

- Cabinet de révision considéré en droit pénal comme l'auteur principal ou le participant  
Il va de soi que le cabinet de révision sera considéré comme l'auteur principal ou le participant en fonction du cas concret. Réfuter la qualification de participant nécessite une évaluation au regard des règles de la participation<sup>30</sup>. La participation requiert trois composantes<sup>31</sup> :
  - une infraction principale concrète qui a été commise intentionnellement (dépendance de la participation) ;
  - un mode de participation prévu par la loi. En fonction du degré de participation, le participant sera considéré comme (co)auteur ou complice ; et
  - une intention spécifique de participation.
- Délégation du cabinet de révision au représentant permanent  
En cas de (sous-)délégation valable acceptée par le juge, la responsabilité pénale se déplace vers le délégué (le représentant permanent), à moins que celui-ci puisse invoquer avec succès une cause de justification ou d'exonération de la faute<sup>32</sup>.

Il est important de savoir que lorsque la personne morale (cabinet de révision) et/ou son dirigeant ne délèguent pas, la présomption de responsabilité pénale continue à peser sur eux<sup>33</sup>.

Dans la mesure où il apparaît que la personne qui délègue (le cabinet de révision) :

- **(1)** a délégué des pouvoirs qu'il pouvait déléguer ;
- **(2)** n'a pas commis de fautes quant au choix du délégué (le représentant permanent) ;

- **(3)** a fourni les moyens nécessaires ; et
- **(4)** a régulièrement exercé un contrôle sur l'exécution des tâches déléguées (direction et surveillance),  
la délégation peut constituer une cause d'exemption<sup>34</sup>.

En ce qui concerne la condition **(1)**, il est important de savoir que la délégation est autorisée dans la mesure où une règle de droit n'en dispose pas autrement et que la délégation est mise en place sans dol et sans faute<sup>35</sup>. Il faut toutefois être attentif aux tâches qui relèvent de « l'essence » de la fonction de la personne qui délègue. Certaines tâches sont, en effet, considérées comme des tâches principales de la direction de l'entreprise et ne peuvent dès lors pas être déléguées (p. ex. les décisions sur la stratégie ou la politique générale de l'entreprise)<sup>36</sup>.

La condition **(2)** précise que les pouvoirs doivent être délégués à la personne qui dispose des compétences techniques et capacités cognitives générales nécessaires. Cette compétence est appréciée en fonction de la nature des pouvoirs délégués et de la réglementation qui doit être respectée à cet égard<sup>37</sup>.

Le terme « moyens » de la condition **(3)** doit être compris dans un sens large et comprend e.a. les ressources humaines et les moyens logistiques et financiers, ainsi que le pouvoir de poser des actes juridiques liés aux pouvoirs délégués (p. ex. la négociation, la conclusion de contrats et l'exercice d'actions en justice). La nature et l'ampleur des moyens varient évidemment selon la nature des pouvoirs délégués<sup>38</sup>.

La condition **(4)** implique que la personne qui délègue doit faire un exercice d'équilibre périlleux entre un contrôle et une surveillance acceptables de l'utilisation des pouvoirs délégués et l'ingérence inacceptable dans l'exercice des pouvoirs délégués<sup>39</sup>.

Ci-dessous est reprise une présentation schématique qui énumère les conditions de fond d'une délégation « valable »<sup>40</sup>.

36 P. WAETERINCKX et J. VAN STEENWINCKEL (éds.), *Strafrecht in de onderneming: praktische gids voor bestuurders en zaakvoerders*, Anvers, Intersentia, 2004, p. 81-82.

37 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 146, n° 214.

38 P. WAETERINCKX et J. VAN STEENWINCKEL (éds.), *Strafrecht in de onderneming: praktische gids voor bestuurders en zaakvoerders*, Anvers, Intersentia, 2004, p. 89.

39 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 148, n° 216.

40 Repris de P. WAETERINCKX et J. VAN STEENWINCKEL (éds.), *Strafrecht in de onderneming: praktische gids voor bestuurders en zaakvoerders*, Anvers, Intersentia, 2004, p. 91.

28 K. DE SCHEPPER, « La fraude », *supra* note 15, p. 45.

29 Pour un commentaire : C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht, Strafprocesrecht & Internationaal Strafrecht*, Anvers / Apeldoorn, Maklu, 2006, 293 et suivants.

30 K. DE SCHEPPER, « La fraude », *supra* note 15, p. 45-48.

31 K. DE SCHEPPER, « La fraude », *supra* note 15, p. 45-46.

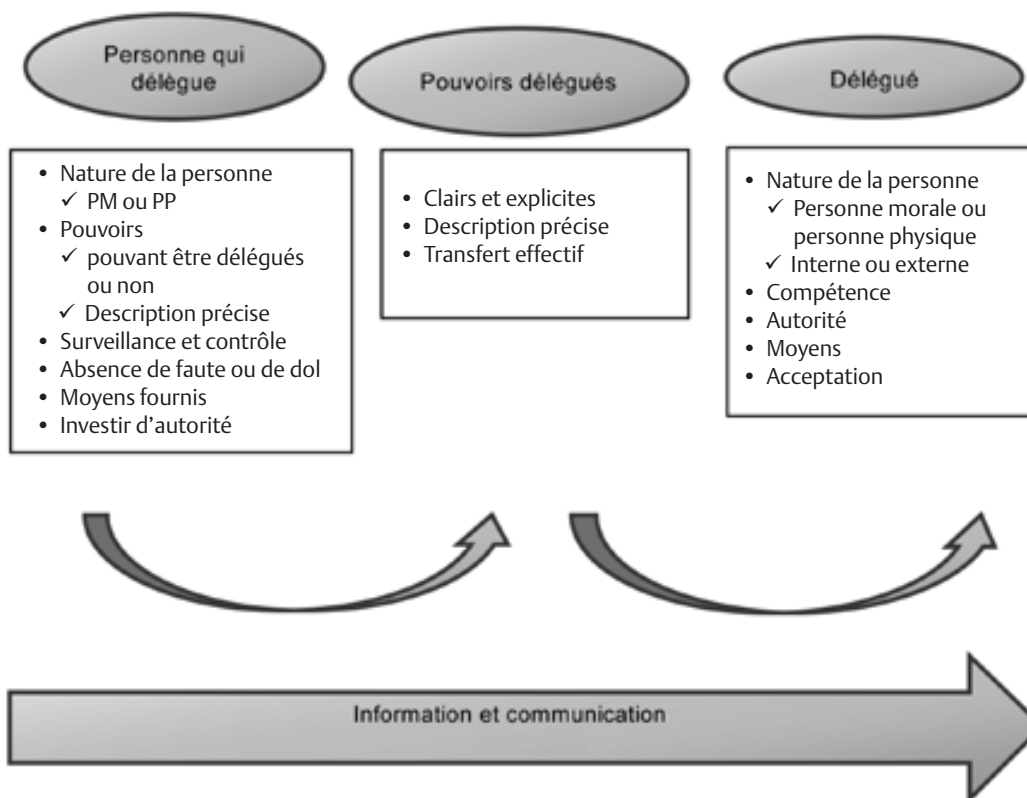
32 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 46, n° 65.

33 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 128, n° 188.

34 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 46, n° 65.

35 E. ROGER-FRANCE, « La délégation de pouvoirs en droit pénal », *JT* 2000, p. 259 ; J. CALVO, « La délégation de pouvoirs en matière pénale », *Droit pénal des Affaires*, 2 août 1999, n° 152, p. 13.

## Éléments de base



41 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 46, n° 65.

42 Cass. 20 avril 2011, AR P.10.2026.F, Arr. Cass. 2011, <http://www.cass.be> (4 mai 2011); *JLMB* 2011 (résumé), cahier 32, 1603 et <http://jmbi.larcier.be/> (13 octobre 2011); *Pas* 2011, cahier 4, 1063; *T.Strafr.* 2011, cahier 5, 354, note B. MEGANCK; cf. également F. ROGGEN, « Participation et imputabilité : l'application de ces principes à l'épreuve de la responsabilité pénale des personnes morales », *Actualités de droit pénal et de procédure pénale*, J.B. Bruxelles, mai 2001, p. 15; M. BURTON, « Le point sur la responsabilité pénale des personnes morales », *CUP Liège*, décembre 2003, p. 235-236.

43 Cf. Corr. Bruxelles, le 14 janvier 1986, *Pas* 1986, III, 22.

44 Cf. Bruxelles, le 7 septembre 1994, *Rev. dr. pén.* 1995, p. 91-97; J. CALVO, « La délégation de pouvoirs en matière pénale », *Droit pénal des Affaires*, 2 août 1999, n° 152, p. 12; M. GIACOPELLI-MORI, « La délégation de pouvoirs en matière de responsabilité pénale du chef d'entreprise », *Rev. sc. crim.* (3) 2000, p. 525-527.

45 Ceci apparaît e.a. d'un jugement du Tribunal correctionnel de Gand : Corr. Gand, 25 janvier 1995, *TMR* 1996, p. 97-100, note A. VANDEPLAS (P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 132, n° 191).

46 Anvers, 15 novembre 2006, 2006/4545, inédit.

47 Cf. P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 127-128, n° 188.

48 P. WAETERINCKX et J. VAN STEENWINKEL (eds.), *Strafrecht in de onderneming: praktische gids voor bestuurders en zaakvoerders*, Anvers, Intersentia, 2004, p. 80.

L'effet libératoire précité de la délégation ne porte cependant pas préjudice à l'application du principe du droit pénal « pas de peine sans culpabilité ». Il incombera toujours au juge d'établir une faute dans le chef du représentant permanent. Il va de soi qu'une délégation valable ne peut empêcher que la personne qui délègue soit également condamnée, en outre du délégué, lorsqu'il serait établi que le premier a commis lui-même une faute, distincte de celle pour laquelle le délégué est prévenu<sup>41</sup>.

– *Comment l'intention d'une personne physique est-elle prouvée en droit pénal?*

En ce qui concerne cette problématique, un arrêt a déjà été rendu par la Cour de cassation<sup>42</sup>.

Il ressort de cet arrêt que si l'infraction pénale a été commise par une société, l'intention est suffisamment prouvée par la constatation que les organes de direction avaient connaissance de l'intention de poser l'acte incriminé et y ont consenti.

### D. Organe d'administration du cabinet de révision

Il pèse de fait sur le chef d'entreprise (i.e. l'organe d'administration) (et, comme souligné ci-dessus, également sur l'entreprise – personne morale) une présomption de responsabilité<sup>43</sup>, de sorte que l'entreprise est supposée être pénalement responsable dès qu'il est constaté qu'elle ne veille pas (suffisamment) au respect des lois et règlements ou qu'elle ne dirige ou ne contrôle pas (suffisamment) son personnel<sup>44</sup>. Il s'ensuit que l'entreprise est confrontée à des poursuites « classiques » par lesquelles est visé entre autres l'organe d'administration<sup>45</sup>.

Il importe également de préciser la participation par abstention. Tel est par exemple le cas lorsqu'une personne (p. ex. un administrateur) est soumise à l'obligation légale ou contractuelle d'agir et que son inaction a facilité la réalisation de l'infraction. Selon la Cour d'appel d'Anvers, le non-exercice du contrôle requis et nécessaire par les administrateurs constitue sciemment et volontairement un acte qui crée et/ou favorise le délit<sup>46</sup>.

### Impact pratique sur l'administration des cabinets de révision - nécessité de désigner un représentant permanent et gestion du risque de non-conformité moyennant la norme ISQC 1

Il ressort de ce qui précède qu'il existe un risque réel de responsabilité (pénale) pour le cabinet de révision et ses dirigeants pour une infraction qui aurait tout d'abord été commise par un représentant permanent. Il est dès lors primordial que le cabinet de révision et ses dirigeants prennent des mesures préventives à cet égard (p. ex. délégation « valable » de pouvoirs), ce qui déplace la présomption de responsabilité pénale de la personne morale (le cabinet de révision) et/ou de son dirigeant vers le délégué (le représentant permanent)<sup>47</sup>.

Concrètement, la responsabilité peut être limitée moyennant une bonne gestion des risques liée à des responsabilités précises au sein du cabinet de révision. En formalisant clairement les différentes responsabilités, chaque niveau recevrait probablement les incitations nécessaires pour réduire au maximum les risques<sup>48</sup>.

La délégation est une *problématique de gestion*<sup>49</sup> qui s'inscrit dans le cadre d'une bonne gouvernance d'entreprise, axée sur une gestion des risques maximum ; la responsabilité pénale est un tel risque d'entreprise. Du point de vue « gestion technique », une délégation de pouvoirs doit s'inscrire dans le cadre plus large de la *gestion du risque de non-conformité* par la personne morale<sup>50</sup>.

L'*élément essentiel* dans la gestion du risque de responsabilité pénale est de *diriger* les pouvoirs de façon transparente vers la personne qui est réellement responsable du respect d'une réglementation spécifique et qui a la possibilité de faire respecter son autorité de manière efficace<sup>51</sup>. A cet égard, il est dès lors important de désigner un représentant permanent au sein du cabinet de révision.

Il peut par ailleurs se recommander que les cabinets de révision agissent conformément à la norme ISQC 1<sup>52</sup> étant donné que, dans le cas contraire, ils courent (ensemble avec leurs dirigeants) le risque d'être tenus pénalement responsables. La direction implique une bonne organisation fonctionnelle de la personne morale (le cabinet de révision), ainsi que l'exercice d'une surveillance et d'un contrôle appropriés, ce qui est précisément visé par la norme ISQC 1. La conformité à la norme (*compliance*) est, en effet, une grande préoccupation des dirigeants et constitue un aspect de bonne gouvernance<sup>53</sup>.

## Conséquences d'une condamnation pénale

### A. Généralités

En ce qui concerne les conséquences générales pénales, il peut être référé à l'aperçu<sup>54</sup> des principales sanctions pour les délits patrimoniaux, fourni dans la publication de l'ICCI *Techniques de base du réviseur d'entreprises dans le cadre de la fraude*. Pour les personnes morales, la dissolution (art. 35 du Code pénal) est une peine accessoire facultative. Cette peine ne peut être prononcée par le juge que dans deux cas. Une fraude commise par le réviseur d'entreprises n'en fait pas partie.

### B. Répercussions sur le plan disciplinaire

L'article 8, § 1<sup>er</sup> de la loi du 22 juillet 1953 prévoit :

« La qualité de réviseur d'entreprises est retirée par le Conseil si (...) ou lorsque son honorabilité est sérieusement compromise conformément à l'article 5, 3<sup>o</sup>, en ce qui concerne les personnes physiques ou à l'article 6 (...) § 2, pour les personnes morales ou une autre entité quelle que soit sa forme juridique. ».

L'article 5, 3<sup>o</sup> précité (applicable à un réviseur d'entreprises personne physique) prévoit :

« La qualité de réviseur d'entreprises est accordée par le Conseil à toute personne physique qui en fait la demande et qui remplit les conditions suivantes : (...)

3<sup>o</sup> ne pas avoir été privé de ses droits civils et politiques, ne pas avoir été déclaré en faillite sans avoir obtenu

la réhabilitation et ne pas avoir encouru une peine d'emprisonnement, même conditionnelle, de trois mois au moins pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal n<sup>o</sup> 22 du 24 octobre 1934 relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamnés et faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités, pour une infraction à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, pour une infraction au Code des sociétés, à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises à leurs arrêtés d'exécution, à la législation fiscale ou aux dispositions étrangères ayant les mêmes objets ; ».

L'article 6, § 2, 2<sup>o</sup> précité (applicable à un cabinet de révision) prévoit :

« Par exception au § 1<sup>er</sup>, la personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, ne peut être admise en qualité de réviseur d'entreprises si, de l'appréciation du Conseil, son honorabilité est mise en cause à la suite d'un des éléments suivants ou d'éléments analogues :

(...)

2<sup>o</sup> la personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, a fait l'objet en Belgique d'une condamnation pénale ou disciplinaire coulée en force de chose jugée, en application des lois et règlements visés à l'article 5, 3<sup>o</sup>, d'au moins 1.500 euros, même avec sursis, où à l'étranger d'une peine définitive qui y entraînerait, pour un cabinet d'audit, la déchéance de cette qualité ;

(...)

## Conclusion

Le régime de droit commun, tel qu'il est en vigueur pour les personnes physiques qui font partie de l'organe d'administration, est applicable à la responsabilité civile et pénale du réviseur d'entreprises<sup>55</sup>.

La responsabilité civile du réviseur d'entreprises, personne physique ou morale, et de l'organe d'administration du cabinet de révision, suppose l'existence d'une faute pour laquelle sa responsabilité contractuelle ou extra-contractuelle peut être engagée ou pour laquelle existe un cumul de responsabilités.

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 18 janvier 2010 (*i.e.* 27 mars 2010), le représentant permanent (réviseur d'entreprises personne physique) est, comme tout autre préposé, protégé par la doctrine de l'immunité du mandataire, ainsi que par les règles d'imputation pénale. De manière générale, cela implique un régime de responsabilité allégé pour le représentant permanent normalement prudent et compétent, par rapport au régime de la coresponsabilité solidaire tel qu'en vigueur auparavant.

Il est apparu par la suite que la loi du 18 janvier 2010 ne change rien à la responsabilité disciplinaire du représentant permanent du cabinet de révision et du cabinet de révision même. Dès lors, le réviseur d'entreprises continue toutefois à encourir une responsabilité disciplinaire comme s'il exerçait la mission en son nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire du cabinet de révision.

*L'élément essentiel dans la gestion du risque de responsabilité pénale est de diriger les pouvoirs de façon transparente vers la personne qui est réellement responsable du respect d'une réglementation spécifique et qui a la possibilité de faire respecter son autorité de manière efficace. A cet égard, il est dès lors important de désigner un représentant permanent au sein du cabinet de révision.*

49 Cf. A. DE NAUW, « La délinquance des personnes morales et l'attribution de l'infraction à une personne physique par le juge », *RCJB*, 1992, p. 568.

50 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 129-130, n<sup>o</sup> 189.

51 E. MONTAGNÉ, « La délégation de pouvoirs » dans *La responsabilité pénale des dirigeants*, séminaire de l'*International Development Institute*, organisé à Bruxelles les 7 et 8 février 2001.

52 Norme internationale de contrôle qualité 1 – Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes, [http://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes\\_et\\_recommandations/isqc-1/Documents/ISQC1\\_clarified\\_30\\_juin\\_2009.pdf](http://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/isqc-1/Documents/ISQC1_clarified_30_juin_2009.pdf).

53 P. WAETERINCKX, *De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon en zijn leidinggevenden*, Anvers, Intersentia, 2011, p. 130, n<sup>o</sup> 189.

54 K. DE SCHEPPER, « La fraude », *supra* note 15, p. 99-104.

55 D. VAN GERVEN, « Kroniek Vennotschapsrecht 2009-2010 », *TRV* 2010, 478.

Pour ce qui concerne la responsabilité pénale, les infractions commises par un réviseur d'entreprises dans le cadre de l'exercice de ses missions réviso- rales ne tombent plus uniquement sous la respon- sabilité pénale du représentant permanent. Depuis le 18 janvier 2010, le cabinet de révision peut égale- ment être qualifié d'auteur principal. L'importance de la responsabilité pénale a donc été déplacée du représentant permanent du cabinet de révision vers le cabinet de révision même<sup>56</sup>.

L'article 5, alinéa 2 du Code pénal règle le concours entre la personne morale et la personne physique en tant qu'auteurs de l'infraction. Il résulte de cette disposition que tant la personne morale (le cabinet de révision) que la personne physique (le représentant permanent du cabinet de révision) peuvent toujours être tenues pénalement respon- sables d'infractions intentionnelles (p. ex. faux en écritures, usage de faux, escroquerie, infractions qui répriment la fraude fiscale, etc.). Pour ce qui concerne les autres infractions qui ne requièrent pas le dol général, telles que les attestations et approbations erronées de comptes annuels de sociétés (p. ex. infractions de négligence au sens de l'article 171, § 2 du Code des sociétés et de l'article 16 de la loi comptable du 17 juillet 1975), le juge devra vérifier si l'infraction a, concrètement, été commise intentionnellement ou non. Si tel est le cas, il *peut* condamner aussi bien la personne morale qu'une personne physique identifiée en tant que prévenu. Si tel n'est pas le cas, il devra condam- ner la personne qui a commis la *faute la plus grave*. Par commodité, le dol général est systématiquement invoqué.

Cependant en cas de (sous-)délégation valable acceptée par le juge, la responsabilité pénale se déplace vers le délégué (le représentant perma- nent) (à moins que celui-ci puisse invoquer avec succès une cause de justification ou d'exonération de la faute).

Il peut dès lors être conclu qu'il est primordial que le cabinet de révision désigne un représentant permanent et il peut se recommander qu'il agisse *conformément* à la norme ISQC 1, étant donné que, dans le cas contraire, ils courent (ensemble avec leurs dirigeants) le risque d'être tenus pénalement responsables pour une infraction qui aurait tout d'abord été commise par un représentant perma- nent.

Enfin, une condamnation pénale d'un réviseur d'entreprises personne physique ou d'un cabinet de révision n'engendre pas uniquement des consé- quences pénales mais se répercute également sur le plan disciplinaire, notamment la déchéance de la qualité de réviseur d'entreprises.

56 P. De Wolf, « La responsabilité », *supra* note 5, p. 54.

# Highlights regarding the United Nations Organization initiatives on Corporate Reporting



## Introduction - Corporate reporting

The United Nations Economic and Social Council established an Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) in 1982, in order to promote international standards, codes and best practices. The objective of this initiative is to facilitate cross-border cooperation and investments between member States of the United Nations.

ISAR has, for more than 25 years, been the only intergovernmental working group devoted to corporate transparency and accounting issues at corporate level within the United Nations system. Its annual sessions regularly attract several hundreds of experts from around the world, and provide a unique contribution to ongoing global debates on corporate accounting and reporting. The United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), which hosts ISAR, complements ISAR's intergovernmental dialogue and consensus building with an integrated program of research and technical cooperation.

J. OSAYANDE OBAZEE (CEO, Financial Reporting Council in Nigeria) and D. Szafran (Secretary general, Royal Institute of Registered Auditors in Belgium) were respectively nominated and elected as Chairman and as Vice-Chair *cum* Rapporteur of the ISAR's 29<sup>th</sup> Session (hereinafter the 'session') held in 2012.

The session focused on Regulatory and Institutional Foundations for High-quality **Corporate Reporting**<sup>1</sup>, including standard setting on accounting and auditing, non-financial forward looking information, in particular in the context of the financial crisis, and the specificities of SMEs. The session also addressed the need for practical tools, including an *Accounting Development Toolkit* (ADT) developed by the UNCTAD secretariat.

## International standards

### A. International accounting standards

M. PRADA, Chairman of the Board of Trustees of the IFRS<sup>2</sup> Foundation said during the session: "We now operate in a world economy that transcends national

borders, where foreign direct investment accounts for a huge proportion of overall investment. In this respect, the benefit of a universal accounting language is clear: investors need high-quality information to make informed decisions."<sup>3</sup> However, he went on to say that many developing countries had encountered significant difficulties in properly applying international accounting standards, and that this was mainly due to a limited, if not non-existent, accounting infrastructure.

In this context, he recommended to the IASB<sup>4</sup> to further formalize its relations with other **stakeholders** involved in the financial chain, including regulators. In addition, implementation of IFRS in the USA, that represent one third of the global market capitalization worldwide, was also recommended to the US Securities and Exchange Commission (SEC).

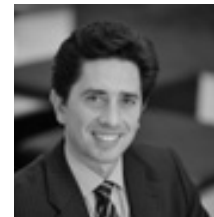
### B. Non-financial information and auditing

Especially in the context of the 2008 sub-prime crisis and the 2011 sovereign debt crisis, ISAR participants focus not only on historical financial information, but also on non-financial forward-looking information on sustainability and continuity issues, including risk management.

Several countries' representatives focused on the need for convergence to international best practices in order to attract foreign investments, especially in the context of financial crisis (sub-prime crisis in 2008; sovereign debt crisis in 2011). Such a convergence does not only regard historical financial information (based on IFRS), but also non-**financial forward-looking information** on continuity issues such as risk management (for example the risks arising from currency exchange fluctuation).

Non-financial information includes statements by management and by directors on, amongst others, corporate governance, internal control and risk management issues, as well as sustainability reporting.

An ACCA survey of 2011 shows that more than two-thirds of those surveyed say there is much to



**David SZAFRAN**

Secretary general - Institut des Réviseurs d'Entreprises – Instituut van de Bedrijfsrevisoren (Belgium)  
Vice-chair – *cum* rapporteur ISAR 29<sup>th</sup> Session – UNCTAD

---

*Since 1982, the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) within the United Nations promotes international standards, codes and best practices to facilitate international cooperation and investments.*

---

1 UNCTAD, ISAR 29<sup>th</sup> Session, *Regulatory and institutional foundations for high-quality corporate reporting: Main trends and challenges - Issues note prepared by the UNCTAD secretariat*, Geneva, 12 August 2012 ([http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard63\\_en.pdf](http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard63_en.pdf)).

2 International Financial Reporting Standards.

3 [http://unctad.org/en/pages/InformationNoteDetails.aspx?OriginalVersionID=32&Sitemap\\_x0020\\_Taxonomy=20;#UNCTAD%20Home&Product\\_x0020\\_Taxonomy=1561;#Information%20Note](http://unctad.org/en/pages/InformationNoteDetails.aspx?OriginalVersionID=32&Sitemap_x0020_Taxonomy=20;#UNCTAD%20Home&Product_x0020_Taxonomy=1561;#Information%20Note).

4 International Accounting Standards Board.

---

*UNCTAD Secretariat developed within ISAR an internet-based questionnaire (Accounting Development Toolkit, ADT) that will provide a worldwide database on the implementation of international standards on accounting and auditing. Belgium is one of the EU10 UN Member States to participate in the pilot-test assessment process in 2013.*

---

be gained – both in terms of better decision-making (39%) and of a more accurate picture relating to overall performance (28%) – from the presentation of financial, governance and sustainability information in an integrated format. Interest in such an integrated reporting has considerably increased over the past decade, but with widely diverging approaches. Issuers in particular remain wary of the tendency to ever-greater disclosure and its effect on the value of the information it contains<sup>5</sup>. The credibility and reliability of such non-financial information are enhanced by an **opinion of the independent external auditor** based on appropriate standards providing a level of assurance on a voluntary or compulsory basis.

### Small and medium size entities

During the session, representatives also focused on the specific needs of **Small and medium sized entities as well as micro-entities**, that constitute an important part of the economies in developing countries, in emerging economies, etc.

Several panelists described the international **standard setting** processes on accounting, auditing, ethics, sustainability reporting and corporate governance.

In this regard, the SME<sup>6</sup>/SMP<sup>7</sup> Committee of the International Federation of Accountants (IFAC) has developed several guidance and practical notes to apply international standards (ISAs, ISQC1, etc.) in SMP acting in SME environments. These tools are publicly available through IFAC website<sup>8</sup>.

### Public sector

UNCTAD secretariat and participants mentioned the possibility for ISAR, in a further stage of its activities, to address the convergence of the standards in the **public sector**, which includes but is not limited to state-owned companies based on IPSAS<sup>9</sup>. Furthermore, the need for accrual accounting and for an independent audit of financial statements in the public sector, were also highlighted. This subject will be furthered examined based on the developments in specific jurisdictions.

In this context, “as concerns national systems of public accounting, European Union Member States shall have in place public accounting systems comprehensively and consistently covering all sub-sectors of general government and containing the information needed to generate accrual data with a view to preparing data based on the ESA 95 standard. Those public accounting systems shall be subject to internal control and independent audits”<sup>10</sup>.

### Development tools

#### A. Accounting Development Toolkit

UNCTAD Secretariat developed within ISAR an internet-based questionnaire (Accounting

Development Toolkit, ADT) that will provide a worldwide database on the implementation of international standards on accounting and auditing. Belgium is one of the 10 UN Member States to participate in the pilot-test assessment process in 2013.

United Nations Member States’ representatives highly appreciated the added-value of the **Accounting Development Toolkit** (ADT) developed and updated by the UNCTAD secretariat from an electronic questionnaire to a web-based database, and they were encouraged to participate to the pilot-tests and peer reviews. Feedback by the nine pilot-tests countries during the session was highly appreciated.

The ADT is based on a matrix composed of four pillars:

- 1) legal and regulatory framework;
- 2) institutional framework;
- 3) human capacity; and
- 4) capacity building process (this last pillar being under assessment).

In particular, the session also agreed that the ADT could produce a basis for developing a strategic approach and a road map to addressing the gaps identified, measuring progress in a comparative and consistent manner and ultimately achieving high-quality corporate reporting. Furthermore, the session agreed on the potential of the ADT for facilitating the sharing of experiences among participating member States and creating a database of good practices<sup>11</sup>.

#### B. Other practical tools

Representatives also raised the need for **funding** and for other practical tools to implement the best practices and international standards at national level, such as the use of **XBRL**<sup>12</sup> and the use of **translations** of the standards, especially in developing countries and emerging economies.

### Conclusion

The ISAR continues to promote international standards, codes and best practices, among others in order to facilitate cross-border cooperation and investments between member States of the United Nations.

ISAR’s 29<sup>th</sup> Session held in 2012 focused on high-quality corporate reporting, in particular in the private sector. The session examined the progress in the international standard setting process on accounting and on auditing in the private sector. In the context of the financial crisis, it also examined the need for increased non-financial forward looking information, among others statements on corporate governance, internal control, risk management issues and sustainability reporting, with an appropriate level of assurance by an independent external auditor.

5 ACCA survey on Global Standards, 2011, quoted by UNCTAD, *International Accounting and Reporting Issues – 2011 Review*, New York and Geneva, 2012, p. 27 ([http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaeed2012d4\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaeed2012d4_en.pdf)).

6 Small and medium size enterprises.

7 Small and medium size practices (accounting and audit firms).

8 [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

9 International Public Sector Accounting Standards.

10 Art. 3.1, Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States, OJUE, 23 November 2011, L 306/44.

11 UNCTAD, ISAR 29th Session, *Report of the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting on its twenty-ninth session*, Geneva, 23 November 2012, 18 p. ([http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard64\\_en.pdf](http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard64_en.pdf)).

12 Extensible Business Reporting Language.



The session also addressed the specific needs for small and medium sized entities, and for the developing countries and economies in transitions. In this context, the session examined specific practical tools, in particular the *Accounting Development Toolkit* (ADT) developed by the UNCTAD secretariat.

Further developments are expected, on the one hand, in the private sector, in order to enhance and to share the best practices and internationally recognized standards on accounting and auditing, and on the other hand, in the public sector, especially in the context of the sovereign debt crisis.

---

*Especially in the context of the 2008 sub-prime crisis and the 2011 sovereign debt crisis, ISAR participants focus not only on historical financial information, but also on non-financial forward-looking information on sustainability and continuity issues, including risk management.*

---

### Samenvatting

De Intergouvernementele Werkgroep van deskundigen inzake internationale standaarden voor jaarrekeningen en jaarverslaggeving (ISAR) van de Verenigde Naties bevordert sinds 1982 internationale standaarden, Codes en beste praktijken om internationale samenwerking en investeringen te vergemakkelijken.

De in 2012 gehouden 29<sup>ste</sup> zitting van de ISAR, waarop D. Szafran tot Vicevoorzitter werd verkozen, was vooral gericht op hoogwaardige jaarverslaggeving van ondernemingen, in het bijzonder in de privésector. Daarnaast werd, in het kader van de financiële crisis, ook de behoefte onderzocht aan meer verslaggeving over toekomstgerichte niet-financiële informatie, zoals de verklaring inzake deugdelijk bestuur, interne beheersing, aangelegenheden van risicobeheer en duurzaamheids-verslaggeving, waarbij een passende mate van zekerheid wordt gegeven door een onafhankelijke externe auditor.

Tijdens deze zitting werd ook ingegaan op de specifieke behoeften van kleine en middelgrote entiteiten, alsook van de ontwikkelingslanden en de landen met een overgangseconomie. In dit kader werden specifieke praktische hulpmiddelen onderzocht, in het bijzonder de door het secretariaat van de VN-conferentie voor handel en ontwikkeling (UNCTAD) ontwikkelde *Accounting Development Toolkit* (ADT). België is één van de tien Lidstaten van de Verenigde Naties die in 2013 zullen deelnemen aan het proefproject rond de beoordelingsprocedure.

Bovendien kunnen nieuwe ontwikkelingen worden verwacht zowel in de privésector, met het oog op het verhogen en uitwisselen van beste praktijken en internationaal erkende standaarden voor jaarrekeningen en accountantscontrole, als in de overheidssector, in het bijzonder in het kader van de overheidsschuldcrisis.

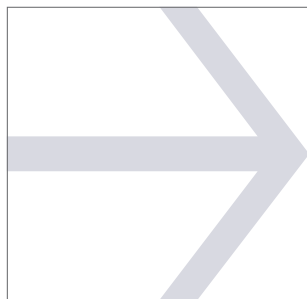
### Résumé

Depuis 1982, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (ISAR) des Nations unies promeut les normes, codes et meilleures pratiques internationales en vue de faciliter la coopération et l'investissement au niveau international.

La 29<sup>e</sup> session de l'ISAR, qui s'est tenue en 2012 et lors de laquelle D. Szafran a été élu Vice-Président, a été consacrée à la publication d'informations de qualité par les entreprises, et plus particulièrement dans le secteur privé. Dans le contexte de la crise financière, le Groupe a également étudié la nécessité d'intensifier les informations non financières prospectives, telles que les déclarations sur la gouvernance d'entreprise, le contrôle interne, les questions liées à la gestion des risques et le reporting sur le développement durable, tout en obtenant un niveau d'assurance approprié de la part d'un auditeur externe indépendant.

Lors de cette session ont également été abordés les besoins spécifiques des entités de petite et moyenne taille, ainsi que des pays en développement et des pays en transition. A cet égard, le Groupe a étudié des outils pratiques spécifiques, en particulier le guide pratique pour le développement de la comptabilité (*Accounting Development Toolkit*), élaboré par le secrétariat de la CNUCED. La Belgique est un des dix Etats membres des Nations Unies à participer aux expériences pilotes de la procédure d'évaluation en 2013.

De nouvelles évolutions sont attendues, d'une part, dans le secteur privé, en vue d'améliorer et de partager les meilleures pratiques et les normes internationalement reconnues en matière de comptabilité et d'audit et, d'autre part, dans le secteur public, et particulièrement dans le contexte de la crise de la dette souveraine.



## Belangrijkste samenvattingen van op de ICCI website gepubliceerde adviezen van januari, februari en maart 2013 / Principaux résumés des avis publiés sur le site internet de l'ICCI en janvier, février et mars 2013

### Inbreng in natura in een vzw

De wet van 27 juni 1921 voorziet niet in enige verplichting om een inbreng te doen in een vzw. Logischerwijze wordt het aspect "inbreng in natura" dan ook niet behandeld. Een inbreng in natura is mogelijk maar, in tegenstelling tot vennootschappen, wordt de inbreng niet vergoed. Bijgevolg is er dan ook geen controleverslag vereist.

### Benoeming van een commissaris en duur van zijn mandaat in een ivzw

In tegenstelling tot het stelsel van toepassing op vennootschappen en vzw's, is de algemene vergadering van ivzw's niet bevoegd voor de benoeming van commissarissen. Immers, artikel 53, § 1 van de wet van 27 juni 1921 verleent bevoegdheid aan het algemeen leidinggevend orgaan voor de goedkeuring van de jaarrekening en de begroting, terwijl § 5, derde lid van hetzelfde artikel bepaalt dat de commissarissen worden benoemd door het leidinggevend orgaan. Bijgevolg heeft het feit dat de algemene vergadering van een ivzw slechts om de twee jaar plaatsvindt, op zich geen impact op de duur van het mandaat van haar commissaris.

### Ontbinding van een bouwfirma

De afsluiting van de vereffening van een bouwfirma vóór het verstrijken van de tienjarige aansprakelijkheid lijkt niet mogelijk. De bevoegde rechtbank moet van deze mogelijke schuld op de hoogte worden gebracht omdat het ICCI veronderstelt dat de rechter niet zal instemmen met het plan voor de verdeling van de activa (art. 190 W. Venn.) zolang er een mogelijke schuld ten laste van deze bouwfirma bestaat.

### Vaststelling van het niet-naleven van de procedure van tegenstrijdig belang tijdens het vorige boekjaar

Een commissaris kan niet verantwoordelijk worden gesteld voor het niet-naleven van de procedure van tegenstrijdig belang door de gecontroleerde vennootschap die zich heeft voorgedaan tijdens een boekjaar waarin hij nog niet in functie was. Het ICCI raadt de commissaris aan om de raad van bestuur te verzoeken een einde te stellen aan deze onwettige handeling door de volledige procedure toe te passen als regularisatie. Indien de onwettige situatie niet wordt geregulariseerd, dient de commissaris de door de vennootschap gelopen risico's te beoordelen en de nodige conclusies te trekken in zijn verslag.

### Het commissarisverslag in het kader van een voorstel tot ontbinding

Het commissarisverslag in het kader van een voorstel tot ontbinding kan een goedkeurende verklaring bevatten indien de commissaris oordeelt dat de jaarrekening een getrouw beeld verschaft van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de vennootschap. Bovendien dient een verschil te worden gemaakt tussen het commissarisverslag in het kader van de controle van de (geconsolideerde)

### Apport en nature dans une ASBL

La loi du 27 juin 1921 ne prévoit pas d'obligation d'effectuer un apport dans une ASBL. L'aspect de l'apport en nature n'est donc logiquement pas abordé non plus. Un apport en nature est possible mais, contrairement aux sociétés, l'apport n'est pas rémunéré. Il n'est donc pas nécessaire d'établir un rapport de contrôle.

### Nomination d'un commissaire et durée de son mandat au sein d'une AISBL

Contrairement au régime applicable aux sociétés et aux ASBL, l'assemblée générale des AISBL n'est pas compétente en matière de nomination des commissaires. En effet, l'article 53 § 1<sup>er</sup> de la loi du 27 juin 1921 donne compétence à l'organe général de direction pour l'approbation des comptes annuels et du budget, tandis que le § 5 alinéa 3 du même article stipule que les commissaires sont nommés par l'organe de direction. Par conséquent, le fait que l'assemblée générale d'une AISBL n'ait lieu que tous les deux ans n'a pas en soi d'impact sur la durée du mandat de son commissaire.

### Dissolution d'une société de construction

Il semble impossible de clôturer la liquidation d'une société de construction avant l'expiration de la garantie décennale. Le tribunal compétent doit être informé de cette dette éventuelle. En effet, l'ICCI suppose que le juge ne donnera pas son accord sur le plan de répartition de l'actif (art. 190 C. Soc.) tant qu'il existe une dette éventuelle à charge de cette société de construction.

### Constat du non-respect de la procédure en conflit d'intérêts au cours de l'exercice précédent

Un commissaire ne peut pas être tenu responsable par la société contrôlée du non-respect de la procédure en conflit d'intérêts qui n'aurait pas été observée lors d'un exercice au cours duquel il n'était pas encore en fonction. L'ICCI recommande au commissaire de demander au conseil d'administration de mettre un terme à cet acte illégal en appliquant la procédure complète en guise de régularisation. Si l'acte illégal n'est pas régularisé, le commissaire doit apprécier les risques auxquels est exposée la société et en tirer les conclusions qui s'imposent dans son rapport.

### Le rapport du commissaire établi dans le cadre d'une proposition de dissolution

Le rapport du commissaire établi dans le cadre d'une proposition de dissolution peut comprendre une attestation sans réserve si le commissaire considère que les comptes donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société. De plus, il convient de distinguer le rapport du commissaire établi dans le cadre du contrôle des comptes annuels (consolidés) du rapport du

jaarrekening en het commissarisverslag in het kader van de toepassing van artikel 181 van het Wetboek van vennootschappen.

### Veiligheidsmaatregelen ter opvang van risico financiële afhankelijkheid

In de huidige norm van het IBR inzake onafhankelijkheid is er geen mogelijkheid van veiligheidsmaatregelen voorzien omtrent de financiële afhankelijkheid zoals een controle door een confrater of het vormen van een college met een confrater voor deze opdracht. Voor vennootschappen die worden beschouwd als organisaties van openbaar belang zijn dergelijke veiligheidsmaatregelen echter wel voorzien in het voorontwerp van Deontologische Code.

### Commissaris als orgaan van een ivzw

In de statuten van een ivzw mag vermeld staan dat de commissaris een orgaan is van de ivzw, maar niet dat de commissaris een lid is (of deel uitmaakt) van het *bestuursorgaan* van deze ivzw. De commissaris mag zich in generlei opzicht inlaten met het bestuur zélf van de ivzw.

### Melding aan de CFI en beroepsgeheim

Artikel 26 van de antiwitwaswet van 11 januari 1993 laat het aan de bedrijfsrevisor over te beoordelen of, in het onderhavige geval, een melding dient te worden verricht aan de CFI zodra hij feiten vaststelt waarvan hij weet of vermoedt dat ze verband houden met het witwassen van geld of met de financiering van terrorisme. Artikel 30, § 3, 3°, b) van deze wet voorziet daarenboven in een uitzondering op het beroepsgeheim: wanneer een “beroepsbeoefenaar” een melding aan de CFI heeft verricht, heeft hij het recht (niet de verplichting) om de andere “beroepsbeoefenaren” die tussenkomen in verband met eenzelfde cliënt of in het kader van eenzelfde verrichting, hiervan op de hoogte te brengen.

### Verplaatsing naar België van een Nederlandse vennootschap

Artikel 112 van de wet van 16 juli 2004 houdende het Wetboek van internationaal privaatrecht en het Wetboek van vennootschappen voorzien in geen revisoraal verslag in geval van verplaatsing naar België van de zetel van een buitenlandse vennootschap.

### Inbreng in natura van een credit rekening-courant van een zaakvoerder

Door het aanvaarden van de inbreng in het kapitaal van een tegen haar ingestelde vordering, zal de vennootschap een verrijking kennen gelijk aan het bedrag van de vordering. Het is dus volstrekt legitiem dat de vordering tegen nominale waarde wordt gewaardeerd, temeer daar het bedrag en de datum van toekenning van eventuele verminderingen onzeker en onbekend zijn. Het is de taak van het beheersorgaan van de vennootschap die de inbreng ontvangt om de vergoeding van een dergelijke inbreng te bepalen.

### Samenwerking tussen twee bedrijfsrevisorenkantoren en het beroepsgeheim

Wanneer het kantoor X medewerkers ter beschikking stelt van het kantoor Y, werken deze medewerkers onder het toezicht van Y en zijn zij onderworpen aan de gewone regels van het beroepsgeheim zoals alle medewerkers van een bedrijfsrevisorenkantoor. Op dit vlak is er geen onderscheid tussen de medewerkers van Y en deze van X die ter beschikking worden gesteld van Y. Het is aan te bevelen dat de ter be-

commissaire établi dans le cadre de l'application de l'article 181 du Code des sociétés.

### Mesures de sauvegarde en vue d'atténuer le risque de dépendance financière

La norme actuelle de l'IRE sur l'indépendance ne prévoit aucune possibilité de mesure de sauvegarde concernant la dépendance financière telles qu'un contrôle par un confrère ou la formation d'un collège avec un confrère pour cette mission. Toutefois, pour les sociétés considérées comme des entités d'intérêt public, de telles mesures de sauvegarde sont prévues dans l'avant-projet de Code de déontologie.

### Commissaire en tant qu'organe d'une AISBL

Les statuts d'une AISBL peuvent mentionner que le commissaire est un organe de l'AISBL mais pas que le commissaire est un membre (ou fait partie) de l'organe de *gestion* de cette AISBL. Le commissaire ne peut en aucun cas s'immiscer dans la gestion même de l'AISBL.

### Déclaration à la CTIF et secret professionnel

L'article 26 de la loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993 laisse au réviseur d'entreprises le soin de juger si, en l'occurrence, une déclaration doit être faite à la CTIF dès lors qu'il constate des faits qu'il sait ou soupçonne être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme. L'article 30, § 3, 3°, b) de cette loi prévoit par ailleurs une exception au secret professionnel : lorsqu'un « professionnel » a fait une déclaration à la CTIF, il a le droit (pas l'obligation) d'en informer les autres « professionnels » qui travaillent en relation avec le même client ou dans le cadre d'une même transaction.

### Transfert en Belgique d'une société néerlandaise

L'article 112 de la loi du 16 juillet 2004 portant le Code de droit international privé et le Code des sociétés ne prévoient pas de rapport révisoral en cas de transfert en Belgique du siège d'une société étrangère.

### Apport en nature d'un compte-courant créditeur d'un dirigeant

En acceptant l'apport en capital d'une créance à son encontre, la société connaîtra un enrichissement égal au montant de sa créance. Il est donc parfaitement légitime qu'elle soit évaluée à sa valeur nominale, d'autant que d'éventuels abattements restent aléatoires et inconnus quant à leurs montants et quant à leurs époques. La détermination de la rémunération d'un tel apport appartient à l'organe de gestion de la société bénéficiaire de l'apport.

### Collaboration entre deux cabinets de révision et secret professionnel

Lorsque le cabinet X met des collaborateurs à la disposition du cabinet Y, ces collaborateurs travaillent sous le contrôle de Y et sont soumis aux règles ordinaires relatives au secret professionnel, comme tous les collaborateurs d'un cabinet de révision. Sur ce plan, il n'existe aucune distinction entre les collaborateurs de Y et ceux de X qui sont mis à la disposition de Y. Il est recommandé que les collaborateurs

schikking gestelde medewerkers een document ondertekenen waarin zij bevestigen dat zij de regels van het beroepsgeheim zullen naleven tijdens hun werkzaamheden voor rekening van Y.

## Toepasselijkheid van artikel 523, § 1 van het Wetboek van vennootschappen

Tenzij de activiteit van de vennootschap zou bestaan in de aan- en verkoop van wagens, is de verkoop van wagens aan (gedelegeerd-) bestuurders geen daad van dagelijks bestuur. Het ICCL meent bijgevolg dat er geen beroep kan worden gedaan op de uitzondering opgenomen in artikel 523, § 3, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen. Bovendien is artikel 523, § 1 niet van toepassing in het kader van een inbreng in natura wanneer de beslissing tot kapitaalverhoging wordt genomen door de algemene vergadering. Indien de beslissing zou worden genomen door de raad van bestuur, in het kader van het toegestane kapitaal, dan zou artikel 523, § 1 van het Wetboek van vennootschappen wel van toepassing zijn.

## Onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor

Overeenkomstig art. 13, § 2, *b*) van de gecoördineerde wet van 1953 is het voor een bedrijfsrevisor mogelijk om zaakvoerder/bestuurder te zijn van burgerlijke patrimoniumvennootschappen, indien zij zich aan hun burgerlijk doel houden. Het maatschappelijk doel van een vennootschap (*i.e.* burgerlijk of commercieel) is af te leiden uit het in de geschreven vennootschapsovereenkomst aangegeven maatschappelijk doel (zgn. statutair doel) en in principe niet uit de werkelijke bedrijvigheid van de vennootschap. Indien de patrimoniumvennootschap *in casu* een commercieel doel zou hebben, dan kan er mogelijk een afwijking worden toegekend door de Raad van het IBR, na gunstig advies van het ACCOM.

## Belgisch bijkantoor van een Franse vennootschap

Vemits het Belgisch bijkantoor van een buitenlandse vennootschap geen eigen rechtspersoonlijkheid bezit, kan dit bijkantoor geen commissaris hebben. Indien er binnen het Belgisch bijkantoor een ondernemingsraad zou bestaan, is artikel 151 van het Wetboek van vennootschappen van toepassing. Bijgevolg dient een bedrijfsrevisor te worden benoemd binnen het bijkantoor met het oog op het uitvoeren van deze opdracht. Deze bedrijfsrevisor zal evenwel niet de hoedanigheid van commissaris bezitten hoewel hij door de algemene vergadering dient te worden benoemd op voordracht van de ondernemingsraad.

mis à disposition signent un document par lequel ils déclarent qu'ils vont respecter les règles du secret professionnel lors de leurs activités effectuées pour le compte de Y.

## Applicabilité de l'article 523, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés

A moins que l'activité de la société ne consiste en l'achat et la vente de véhicules, la vente de véhicules à des administrateurs (délégués) ne constitue pas un acte de gestion journalière. Nous estimons dès lors qu'il ne peut pas être fait appel à l'exception de l'article 523, § 3, alinéa 2 du Code des sociétés. En outre, l'article 523, § 1<sup>er</sup> ne s'applique pas dans le cadre d'un apport en nature, lorsque la décision d'augmenter le capital soit prise en assemblée générale. Si la décision est prise par le conseil d'administration, dans le cadre du capital autorisé, l'article 523, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés est d'application.

## Indépendance du réviseur d'entreprises

En vertu de l'article 13, § 2, *b*) de la loi coordonnée de 1953, le réviseur d'entreprises peut occuper la fonction de dirigeant/administrateur d'une société civile patrimoniale, si celle-ci se tient à son objet civil. L'objet social d'une société (civile ou commerciale) résulte de l'objet social indiqué dans le contrat de société (l'objet statutaire) et, en principe, non de l'activité réelle de la société. Si la société patrimoniale poursuit un but commercial, le Conseil de l'IRE peut éventuellement accorder une dérogation après avis favorable de l'ACCOM.

## Succursale belge d'une société française

Comme la succursale belge d'une société étrangère n'a pas de personnalité juridique propre, cette succursale ne saurait avoir de commissaire. Dans l'hypothèse où un conseil d'entreprise existerait au sein de la succursale belge, l'article 151 du Code des sociétés est applicable. Par conséquent, un réviseur d'entreprises doit être nommé au sein de la succursale afin d'effectuer cette mission. Ce réviseur d'entreprises n'aura toutefois pas la qualité de commissaire quoiqu'il devra être nommé par l'assemblée générale sur présentation du conseil d'entreprise.



## IBR-Berichten

### Werkzaamheden van de Raad

Vergadering van 11 januari 2013

**Wetgevende ontwikkelingen** – De Raad heeft kennis genomen van de stand van zaken van de besprekingen in de Raad van de Europese Unie over de door de Commissie voorgestelde audithervorming. Het lers voorzitterschap zou een compromis voorstellen bestaande uit de externe rotatie, het verbod op het verlenen van niet-auditdiensten en het stimuleren van de oprichting van een college in organisaties van openbaar belang. De Raad heeft ook kennis genomen van de debatten in de Kamer over de kwestie van de splitsing van de Instituten van de economische beroepen, die thans wordt onderzocht door de Staatssecretarissen voor Institutionele Hervormingen. Verder heeft hij de vooruitzichten voor de omzetting van Richtlijn 2011/85/EU van 8 november 2011 bestudeerd. Deze richtlijn verplicht de Lidstaten om tegen 31 december 2013 een onafhankelijke audit van hun stelsels voor overheidsboekhouding in te voeren. Deze stelsels moeten alle subsectoren van de overheid bestrijken (art. 3, punt 1), waaronder de gemeenten en OCMW's.

**Normen, omzendbrieven en adviezen** – De Raad heeft zijn bezorgdheid geuit over de voortgang van het goedkeuringsproces voor de bijkomende Belgische norm naast de ISA's, aangezien de eerste aangepaste commissarisverslagen in februari 2013 moeten worden uitgebracht. Hij heeft een omzendbrief goedgekeurd waarbij in het bijzonder de bedrijfsrevisoren die organisaties van openbaar belang controleren in de hoedanigheid van natuurlijke personen, worden herinnerd aan de verplichting om jaarlijks hun transparantieverlag openbaar te maken en bij te werken. Hij heeft ook een mededeling goedgekeurd die nogmaals wijst op de uit het Vlaams Rekendecreet voortvloeiende nieuwe opdrachten, alsook op de te treffen maatregelen ter uitvoering hiervan.

**Tijdelijk verhinderde bedrijfsrevisoren** – De Raad heeft kennis genomen van het standpunt van het Uitvoerend Comité ten aanzien van het gebruik van de titel van bedrijfsrevisor door confraters die tijdelijk verhinderd zijn om controleopdrachten uit te voeren om andere dan tuchtedenen. Het Instituut zal geen bezwaren meer uiten tegen het gebruik van de titel door deze confraters, indien de specifieke omstandigheden er niet op wijzen dat zij een controleopdracht uitvoeren.

Vergadering van 1 februari 2013

**Wetgevende ontwikkelingen** – De Raad heeft kennis genomen van de stand van zaken van de besprekingen van het hervormingsontwerp op Europees vlak. De periodieke externe rotatie van de commissaris van organisaties van openbaar belang krijgt steeds meer aanhangers onder de Europese parlementsleden en de nationale ministers. Voor het overige heeft de Raad zijn werkzaamheden met betrekking tot de omzetting, tegen 31 december 2013, van Richtlijn 2011/85, die

## Info IRE

### Travaux du Conseil

Réunion du 11 janvier 2013

**Développements législatifs** – Le Conseil a pris acte de l'état des discussions au sein du Conseil de l'Union européenne concernant la réforme de l'audit proposée par la Commission. La présidence irlandaise proposerait un compromis prévoyant la rotation externe, l'interdiction des services non audit et un incitant aux collègues dans les entités d'intérêt public. Le Conseil a pris également connaissance des débats à la Chambre relatifs à la question de la scission des instituts des professions économiques, à l'examen actuellement des secrétaires d'Etat aux réformes institutionnelles. Il a étudié les perspectives de transposition de la directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011 qui oblige les Etats membres à mettre en place, pour le 31 décembre 2013, un audit indépendant de leurs systèmes de comptabilité publique. Ceux-ci doivent couvrir tous les sous-secteurs des administrations publiques (art. 3, par. 1<sup>er</sup>), y compris donc les communes et les CPAS.

**Normes, circulaires et avis** – Le Conseil s'est inquiété de l'avancement de la procédure d'approbation de la norme belge complémentaire aux ISA, les premiers rapports de commissaire adaptés devant être émis en février. Il a approuvé une circulaire rappelant, spécialement aux réviseurs d'entreprises qui auditent des entités d'intérêt public en tant que personnes physiques, de publier et de mettre à jour annuellement leur rapport de transparence. Il a également approuvé une communication rappelant les nouvelles missions découlant du décret comptable flamand, et les dispositions à prendre pour les exercer.

**Réviseurs temporairement empêchés** – Le Conseil a pris acte de la position du Comité exécutif en ce qui concerne l'utilisation du titre de réviseurs d'entreprises par les confrères temporairement empêchés d'effectuer des missions révisorales pour des raisons autres que disciplinaires. L'Institut n'émettra plus d'objection à l'utilisation du titre par ces confrères, pourvu que les circonstances de l'espèce ne laissent pas croire qu'ils exercent une mission révisorale.

Réunion du 1<sup>er</sup> février 2013

**Développements législatifs** – Le Conseil a pris connaissance de l'état de discussion du projet de réforme européen. La rotation externe périodique du commissaire des entités d'intérêt public gagne des partisans parmi les parlementaires européens et les ministres nationaux. Le Conseil a par ailleurs poursuivi ses travaux relatifs à la transposition, pour le 31 décembre 2013, de la directive 2011/85 prévoyant un audit indépendant y compris des communes, des



voorziet in een onafhankelijke audit, inclusief die van de gemeenten, OCMW's en politiezones, voortgezet. In de toekomst zou deze controleopdracht kunnen worden toevertrouwd aan bedrijfsrevisoren daar deze voldoen aan de noodzakelijke voorwaarden voor het uitvoeren van de opdracht, meer bepaald met betrekking tot de onafhankelijkheidseisen en de controlemethodologie. De Raad heeft hieromtrent een werkgroep opgericht. Hij heeft ook werkgroepen gelanceerd met het oog op het houden van een strategische denkoefening in het bijzonder over de wijze waarop het beroep zijn medewerking kan verlenen in het kader van, enerzijds, de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen en, anderzijds, de controle op ziekenfondsen, instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening en openbare instellingen van sociale zekerheid.

**Aantrekkelijkheid van het beroep** – Op basis van meer bepaald het verslag van het comité dat hij hiertoe had ingesteld, heeft de Raad beslist om diverse actiemiddelen in te zetten om het beroep aantrekkelijker te maken bij studenten, stagiair(e)s en jonge bedrijfsrevisoren. De ontwikkeling van het imago van het beroep dient te worden voortgezet, meer bepaald door het gebruik van sociale netwerken en de interactie met diverse externe partners (universiteiten, financiële directeurs, enz.). Er zou kunnen worden voorzien in een tweede sessie van het toelatingsexamen. Het programma van de toelatingsproef zou overigens kunnen worden herzien door het vastleggen van vijf grote voor iedereen verplichte vakken. Er zou ook een tweede sessie voor de stage-examens kunnen worden georganiseerd en het stageboek zou kunnen worden gedigitaliseerd. De inhoud van de opdrachten die vallen onder de verplichte 1000 uren stage zou kunnen worden uitgebreid. De Stagecommissie en het ICCI zijn belast met de opvolging van de richtlijnen van de Raad.

**Normen, omzendbrieven en adviezen** – De Raad heeft kennis genomen van de binnen de Hoge Raad voor de Economische Beroepen aangehaalde moeilijkheden met betrekking tot de goedkeuring van de bijkomende norm aan de in België van toepassing zijnde ISA's. Hij heeft beslist om de besprekingen hieromtrent met de Hoge Raad voort te zetten. Indien het goedkeuringsproces voor deze norm langer duurt, zal aan de confraters een omzendbrief worden gericht waarin hen een tijdelijke oplossing wordt aangeboden voor het opstellen van een commissarisverslag dat voortaan dient te worden uitgebracht overeenkomstig de ISA's. De Raad heeft ook een omzendbrief goedgekeurd over de proportionele toepassing van de ISA's (waarmee ook rekening dient te worden gehouden bij de uitvoering van kwaliteitscontroles). Tot slot heeft de Raad een advies aangenomen over het maatschappelijk doel van een bedrijfsrevisorenkantoor, specifiek gericht op het verduidelijken van de toegestane onroerende verrichtingen.

**Ontwerp van nieuw reglement betreffende de erkenning van revisoren door de FSMA** – De Raad heeft zijn standpunt met betrekking tot het ontwerp vastgesteld. Hij is geen voorstander van het behoud van de erkenningen buiten de kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen. Indien deze erkenning evenwel wordt behouden, dient deze zodanig te worden georganiseerd dat een grotere kandidaatstelling wordt bevorderd.

**Overzicht van de regionale ontmoetingen 2012** – De Raad heeft zijn conclusies getrokken met betrekking tot de in 2012 tussen confraters georganiseerde regionale ontmoetingen. De synthese van de debatten werd aan de leden gericht.

CPAS en des zones de police. A l'avenir, cette mission de contrôle pourrait être confiée aux réviseurs d'entreprises, ceux-ci présentant les conditions nécessaires pour exercer la mission, notamment l'indépendance et la méthodologie de contrôle. Le Conseil a constitué un groupe de travail à ce sujet. Il a également lancé des groupes de travail en vue de mener une réflexion stratégique, principalement quant à la contribution de la profession, en matière, d'une part, d'information économique et financière au conseil d'entreprise, et d'autre part, de mutualités, d'institutions de retraite professionnelle et d'institutions publiques de sécurité sociale.

**Attractivité de la profession** – Sur la base notamment du rapport du comité qu'il avait institué à cet effet, le Conseil a décidé diverses actions en direction des étudiants, des stagiaires et des jeunes réviseurs. Le développement de l'image de la profession doit être poursuivi, notamment en recourant aux réseaux sociaux et en interagissant avec divers partenaires extérieurs (universités, directeurs financiers, etc.). Une seconde session d'examens d'admission pourrait être prévue. Le programme de l'épreuve d'admission pourrait du reste être revu, autour de cinq grandes matières obligatoires pour tous. Une seconde session pour les examens en cours de stage pourrait également être organisée, et le journal de stage, digitalisé. Le contenu des missions relevant des mille heures obligatoires de stage par an pourrait être élargi. La Commission du stage et l'ICCI sont chargés du suivi des orientations du Conseil.

**Normes, circulaires et avis** – Le Conseil a pris connaissance des difficultés soulevées au sein du Conseil supérieur des professions économiques quant à l'approbation de la norme belge complémentaire aux ISA. Il a décidé de poursuivre les discussions à ce sujet avec le Conseil supérieur. Une circulaire offrant aux confrères une solution temporaire pour les rapports à émettre dès à présent conformément aux ISA, sera publiée, si le processus d'approbation de la norme devait se prolonger. Le Conseil a également approuvé une circulaire sur l'application proportionnelle des ISA (dont il conviendra également de tenir compte dans l'exécution des contrôles de qualité). Enfin, le Conseil a adopté un avis sur l'objet social des cabinets de révision, destiné à préciser ce qui est autorisé, spécialement en matière immobilière.

**Projet de nouveau règlement d'agrément de réviseurs par la FSMA** – Le Conseil a arrêté sa position par rapport au projet. Il n'est pas favorable au maintien des agréments en dehors des établissements de crédit et des entreprises d'assurances. Si toutefois cet agrément est maintenu, il doit être organisé d'une manière qui favorise des candidatures plus nombreuses.

**Bilan des rencontres régionales 2012** – Le Conseil a tiré les conclusions des rencontres régionales organisées entre confrères en 2012. La synthèse en a été adressée aux membres.



**Overheidsopdrachten** – De Raad heeft zijn bezorgdheid geuit over het feit dat bepaalde bijzondere bestekken bepalingen bevatten die nauwelijks stroken met een correcte uitvoering van de externe controle (mandaat van een jaar, mogelijkheid van ontslag *ad nutum*, enz.). Het Instituut formuleert regelmatig opmerkingen aan de auteurs van deze bestekken, die in het algemeen aanvaarden om de nodige correcties aan te brengen. Een bedrijfsrevisor mag evenwel geen opdrachten aanvaarden die hem ertoe brengen zijn functie uit te oefenen in omstandigheden die indruisen tegen de normale beroepsvereisten.

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

## Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren

In januari, februari en maart 2013 werden aan de bedrijfsrevisoren, in voorkomend geval per e-mail, hiernavolgende **mededelingen, omzendbrieven en adviezen** gericht die ook op de website van het Instituut kunnen worden geconsulteerd onder het hoofdstuk "Documentatie" en eveneens kunnen worden gedownload:

### Mededelingen

Mededeling 2013/01: Openbare raadpleging over het ontwerp van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's).

Mededeling 2013/02: ISQC1 en de ISA's: stand van zaken betreffende de ISA-software en het Pack PE-KE en werkzaamheden van de helpdesk van de stichting ICCL - vragen die betrekking hebben op de toepassing van deze standaarden.

Mededeling 2013/03: Waarschuwing van de CFI van 28 maart 2013 inzake Cyprus.

### Omsendbrieven

Omsendbrief 2012/11: Gedragsregels voor de beoefenaars van economische vrije beroepen betreffende reclame en andere vormen van marketing.

Omsendbrief 2013/01: Herinneringsmededeling: Vlaams Rekendecreet – uitbreiding van de taken van de bedrijfsrevisoren.

Omsendbrief 2013/02: Commissarisverslagen in toepassing van de ISA's.

Omsendbrief 2013/03: Bedrijfsrevisoren die de rekeningen controleren van organisaties van openbaar belang – jaarlijkse bekendmaking en bijwerking van het in artikel 15 van de wet van 22 juli 1953 beoogd transparantieverlag.

**Marchés publics** – Le Conseil s'est inquiété que certains cahiers spéciaux des charges comportent des clauses peu conformes à un bon exercice de l'audit externe (mandat d'un an, possibilité de révocation *ad nutum*, etc.). L'Institut formule régulièrement des observations auprès des auteurs de ces cahiers des charges, lesquels acceptent généralement de corriger. Un réviseur d'entreprises ne peut toutefois pas participer à des marchés qui l'amènent à exercer sa fonction dans des conditions contraires aux exigences normales de la profession.

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

## Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises

Les **communications, circulaires et avis** suivants, qui peuvent également être consultés et téléchargés sous la rubrique « Documentation » du site internet de l'Institut, ont été adressés aux réviseurs d'entreprises durant les mois de janvier et février 2013, le cas échéant par courriel :

### Communications

Communication 2013/01 : Consultation publique sur le projet de norme complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique.

Communication 2013/02 : Normes ISA et ISQC 1 : état des lieux des logiciels intégrant les normes ISA et du Pack PE-KE et activités du helpdesk de la fondation ICCL (questions portant sur l'application de ces normes).

Communication 2013/03 : Avertissement de la CTIF du 28 mars 2013 relatif à CHYPRE.

### Circulaires

Circulaire 2012/11 : Lignes de conduite des titulaires des professions libérales économiques relatives à la publicité et aux autres formes de marketing.

Circulaire 2013/01 : Rappel : décret flamand des comptes – extension des missions des réviseurs d'entreprises.

Circulaire 2013/02 : Rapports du commissaire en application des normes ISA.

Circulaire 2013/03 : Réviseurs d'entreprises auditant les comptes d'entités d'intérêt public - Publication et mise à jour annuelle du rapport de transparence visé à l'article 15 de la loi du 22 juillet 1953.



Omzendbrief 2013/04: Verplichting tot identificatie en verificatie van de identiteit van de cliënt en andere verplichtingen vereist door de antiwitwaswet.

Omzendbrief 2013/05: Proportionele toepassing van de ISAs in functie van de omvang en complexiteit van de entiteit (= "scalability" van de ISAs).

Omzendbrief 2013/06: Vlaams Rekendecreet – steunen op de werkzaamheden van andere controleactoren en het beroepsgeheim.

### Adviezen

Advies 2012/04: Ontslag van de zetelende commissaris en benoeming van de opvolger.

Advies 2013/01: Kapitaalverhoging door inbreng in natura in een kapitaalvennootschap en uitgifte van nieuwe aandelen.

Advies 2013/02: Maatschappelijk doel van een bedrijfsrevisorenkantoor – verduidelijking betreffende de roerende en onroerende verrichtingen die geen verband houden met de revisorale werkzaamheden.

## Wijzigingen in het register januari - februari - maart 2013

### Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen

#### **Overlijden erebedrijfsrevisor:**

EECKHOUT Raymond (A00607) (Ere-Voorzitter van het IBR)

#### **Overlijden bedrijfsrevisor:**

WETS Bernard (A01578)

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

FEYS Barbara (A02401), LEEMANS Olivier (A02400), PIEULI-TAKOU Jean Bernard (A02397), PONNET Nathalie (A02398), RABAU Evelien (A024399), SIMONETTI Frans (A02396)

#### **Ontslagnemingen - art. 17 van het erkenningsreglement:**

DESAIVE Michel (A01254), SMITS Brecht (A02166), SPILEERS Diane (A00933), VAN DEN ABBEELE LUC (A00492), VANDERHAEGEN Jean (A00970), VRANCKEN STEFAN (A01474)

Circulaire 2013/04 : Obligation d'identification et de vérification de l'identité du client et autres obligations requises par la loi anti-blanchiment.

Circulaire 2013/05 : Application des normes ISA proportionnellement à la taille et à la complexité de l'entité (« scalability » des normes ISA).

Circulaire 2013/06 : Décret flamand des comptes – recours aux travaux des autres acteurs de contrôle et secret professionnel.

### Avis

Avis 2012/04 : Démission du commissaire en place et la nomination de son successeur.

Avis 2013/01: Augmentation de capital par apport en nature dans une société de capital et émission de nouvelles actions ou parts.

Avis 2013/02 : Objet social d'un cabinet de révision – précision quant aux opérations mobilières et immobilières non liées aux activités révisorales

## Modifications apportées au registre janvier - février - mars 2013

### Réviseurs d'entreprises personnes physiques

#### **Décès réviseur honoraire :**

EECKHOUT Raymond (A00607) (Président honoraire de l'IRE)

#### **Décès réviseur d'entreprises :**

WETS Bernard (A01578)

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

FEYS Barbara (A02401), LEEMANS Olivier (A02400), PIEULI-TAKOU Jean Bernard (A02397), PONNET Nathalie (A02398), RABAU Evelien (A024399), SIMONETTI Frans (A02396)

#### **Démissions - art. 17 du règlement d'agrément :**

DESAIVE Michel (A01254), SMITS Brecht (A02166), SPILEERS Diane (A00933), VAN DEN ABBEELE LUC (A00492), VANDERHAEGEN Jean (A00970), VRANCKEN STEFAN (A01474)





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

DE KEULENAER Ludo (A00860), JOOS Chantal (A01270), JOURDE Ronald (A01427), PREUD'HOMME André (A01176), VAN DEN ABBELE LUC (A00492), VANDERHAEGEN Jean (A00970), VERBEURGT Thierry (A01104), VERMEIR Remi (A00786)

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

BERLAMONT Philippe (A02176), DE KEUKELAERE Els (A02038), DEVRIEZE Dimitri (A02243), VANDECAPPELLE Dieter (A02360), VAN KERREBROEK Sylvie (A02293)

**Bedrijfsrevisoren die verklaarden niet langer verhinderd te zijn om revisorale opdrachten uit te voeren:**

FURER Samantha (A02228), PEIRCE Robert (A00807), WILLIAUME Alain (A02054)

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

PEIRCE Robert (A00807)

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

CAMU Patrick (A00656)

## Bedrijfsrevisorenkantoren

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

B00831 - BVBA Bedrijfsrevisor Bart Meganck  
B00832 - BVBA Dirk Vlaminckx  
B00833 - BVBA Stéphan MOREAUX, Réviseur d'Entreprises SPRL  
B00834 - BVBA Nathalie Bogaerts Bedrijfsrevisor BVBA  
B00835 - BVBA MARLEEN MANNEKENS, BEDRIJFSREVISOR

**Ontslagnemingen - art. 17 van het erkenningsreglement:**

B00577 - BVBA ELS DE KEUKELAERE BEDRIJFSREVISOR  
B00669 - SPRL Philippe BERIOT

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

DE KEULENAER Ludo (A00860), JOOS Chantal (A01270), JOURDE Ronald (A01427), PREUD'HOMME André (A01176), VAN DEN ABBELE LUC (A00492), VANDERHAEGEN Jean (A00970), VERBEURGT Thierry (A01104), VERMEIR Remi (A00786)

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

BERLAMONT Philippe (A02176), DE KEUKELAERE Els (A02038), DEVRIEZE Dimitri (A02243), VANDECAPPELLE Dieter (A02360), VAN KERREBROEK Sylvie (A02293)

**Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré ne plus être empêchés d'exercer des missions de révision :**

FURER Samantha (A02228), PEIRCE Robert (A00807), WILLIAUME Alain (A02054)

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

PEIRCE Robert (A00807)

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

CAMU Patrick (A00656)

## Cabinets de révision

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

B00831 - BVBA Bedrijfsrevisor Bart Meganck  
B00832 - BVBA Dirk Vlaminckx  
B00833 - BVBA Stéphan MOREAUX, Réviseur d'Entreprises SPRL  
B00834 - BVBA Nathalie Bogaerts Bedrijfsrevisor BVBA  
B00835 - BVBA MARLEEN MANNEKENS, BEDRIJFSREVISOR

**Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :**

B00577 - BVBA ELS DE KEUKELAERE BEDRIJFSREVISOR  
B00669 - SPRL Philippe BERIOT



## IBR-Evenementen

### 21 december 2012 – Benoeming van de Voorzitter van het IBR als lid van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN)

Tijdens de ministerraad van 21 december 2012 werd de Voorzitter van het IBR benoemd als lid van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN). Het koninklijk besluit houdende aanstelling van de leden van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd op 16 mei 2013 gepubliceerd. De Voorzitter van het IBR vervangt in deze functie confrater Hugo VAN PASSEL, gewezen Raadslid van het IBR en gewezen Voorzitter van de Commissie Normen van het IBR.

De Raad van het IBR bedankt confrater H. VAN PASSEL voor het feit dat hij de voorbije jaren zijn deskundigheid in dienst heeft gesteld van de CBN.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen bestaat uit zeventien leden die de beroepsorganisaties van de cijferberoepen vertegenwoordigen, de sociale partners, de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA), de Nationale Bank van België (NBB) en leden voorgesteld door de ministers bevoegd voor boekhoudkundige aangelegenheden. De heer J. VERHOEYE, huidig Voorzitter van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, wordt opnieuw in die functie benoemd voor een termijn van zes jaar.

Een ontwerp van memorandum, opgesteld door het IBR in overleg met de twee andere Instituten van de economische beroepen, zal worden voorgelegd aan de nieuw samengestelde Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

### 8 januari 2013 – Ontmoeting tussen het IBR en het Instituut van Interne Auditoren (IIA België)

De Secretaris-generaal en mevrouw Stéphanie QUINTART, Adviseur, hebben op 8 januari 2013 een ontmoeting gehad met de heer J.-M. CASSIERS, Voorzitter van het Instituut van Interne Auditoren (IIA België), en de heer P. STROOBANT, Directeur van het IIA. In dit verband werden de volgende onderwerpen besproken:

- implementatie van het samenwerkingsprotocol tussen het IBR en het IIA;
- eventuele gemeenschappelijke vorming en wederzijdse toegang tot vormingsprogramma's;
- invoering van een overlegcomité IBR-IIA dat de Voorzitters, Ondervoorzitters en Algemeen Directeur/Secretaris-generaal van beide instituten op informele basis bijeenbrengt.

De Raad van het IBR heeft met deze voorstellen ingestemd.

### 11 januari 2013 – Nieuwjaarsreceptie van de vrienden van het IBR en het IAB

De Voorzitters van het IBR en het IAB hebben, voor het tweede opeenvolgende jaar, een gemeenschappelijk nieuwjaarsreceptie georganiseerd. Bij die gelegenheid hebben de Voorzitters aan hun genodigden een boodschap uitgedragen gericht op de ontwikkeling van financiële transparantie in de overheidssector en op fiscale zekerheid.

## Evénements IRE

### 21 décembre 2012 - Nomination du Président de l'IRE à la Commission des normes comptables

Le Président de l'IRE a été nommé membre de la Commission des normes comptables (CNC) lors du Conseil des ministres du 21 décembre 2012. L'arrêté royal de désignation des membres de la CNC a été publié le 16 mai 2013. Le Président de l'IRE remplace à ce poste le confrère Hugo VAN PASSEL, ancien Membre du Conseil de l'IRE et ancien Président de la Commission des normes de l'IRE.

Le Conseil de l'IRE remercie le confrère H. VAN PASSEL d'avoir mis son expertise au service de la CNC durant ces dernières années.

La Commission des normes comptables se compose de dix-sept membres qui représentent les instituts professionnels des professions du chiffre, les partenaires sociaux, l'Autorité de supervision des marchés financiers (FSMA), la Banque nationale de Belgique (BNB) et des membres proposés par les ministres compétents dans les matières comptables. Monsieur J. VERHOEYE, actuel Président de la Commission des normes, est renouvelé dans sa fonction pour un terme de six ans.

Un projet de memorandum, rédigé par l'IRE en concertation avec les deux autres Instituts des professions économiques, sera soumis à la Commission des normes comptables recomposée.

### 8 janvier 2013 - Rencontre entre l'IRE et l'Institut des Auditeurs Internes (IIA Belgium)

Le Secrétaire général et Madame Stéphanie QUINTART, Conseiller, ont rencontré, le 8 janvier 2013, Monsieur Jean-Michel CASSIERS, Président de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA Belgium), et Monsieur Pascal STROOBANT, directeur de l'IIA. Ils ont évoqué les sujets suivants :

- mise en œuvre du protocole IRE – IIA ;
- éventuelle formation commune et accès réciproque aux programmes de formation ;
- mise en place d'un comité de concertation IRE-IIA réunissant les Présidents, Vice-présidents et Directeurs/Secrétaires généraux, sur une base informelle.

Le Conseil de l'IRE a marqué son accord sur ces propositions.

### 11 janvier 2013 - Réception de nouvel an des amis de l'IRE et de l'IEC

Les Présidents de l'IRE et de l'IEC ont, pour la deuxième année consécutive, organisé une réception de nouvel an commune. A cette occasion, les Présidents ont délivré à leurs invités un message centré sur le développement de la transparence financière dans le secteur public et la sécurité fiscale.



De Voorzitter van het IBR, M. De Wolf, op de gezamenlijke nieuwjaarsreceptie van het IBR en het IAB: *“Financiële transparantie van de openbare overheden: een recht voor de burger.”*.

Financiële transparantie in de overheidssector is een hoofdbekommernis van het IBR. In dit verband heeft de Voorzitter zijn diepe bezorgdheid geuit over de door België opgelopen vertraging bij de omzetting van Richtlijn 2011/85/EU van de Raad van 8 november 2011 tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten. Deze richtlijn vereist binnen alle subsectoren van de overheid – daar waar dit nog niet het geval is – het opzetten van een betrouwbare boekhouding, een doeltreffende interne controle en een onafhankelijke audit en dit vóór 31 december 2013. Voormelde richtlijn bepaalt verder dat deze onafhankelijke audit moet worden uitgevoerd door een openbare instelling (Rekenhof) of door particuliere auditorganen.

*“Het is onze plicht om de Belgische openbare overheden te interpellieren over hun verplichtingen. Voormelde vereiste heeft niet enkel betrekking op de federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten maar ook op de provincies, de gemeenten en de OCMW's, zonder de intercommunales, de politiezones of de autonome entiteiten te vergeten. De opdracht die dient te worden volbracht is inderdaad enorm maar de bedrijfsrevisoren zijn bereid om hun deskundigheid ten dienste te stellen van de openbare overheden. Want – laten we dit niet vergeten – de burger mag financiële transparantie verwachten!”,* verklaart Michel De Wolf.

Vlaanderen beschikt reeds over een Rekendecreet houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof. En het IBR werkt samen met het Rekenhof door middel van de *“single audit”*. De Vlaamse Regering heeft onlangs een ontwerp van *“auditdecreet”* voor lokale besturen aangenomen. *“Dit is zeker goed nieuws maar dit ontwerp heeft jammer genoeg geen rekening gehouden*

Le Président de l'IRE M. De Wolf à la réception de nouvel an IRE-IEC : *« La transparence financière des autorités publiques est un droit pour le citoyen. »*.

La transparence financière publique est un souci majeur pour l'IRE. A cet égard, le Président s'est vivement inquiété du retard pris par la Belgique dans la transposition de la directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres. Cette directive exige la mise en place au sein de tous les sous-secteurs de pouvoir, là où ce n'est pas encore le cas, d'une comptabilité fiable, d'un contrôle interne efficace, et d'un audit indépendant, et ce avant le 31 décembre 2013. Toujours selon la directive, cet audit indépendant doit être mené par une institution publique (Cour des comptes) ou par des organismes d'audit privés.

*« Il est de notre devoir d'interpeller les autorités publiques belges sur leurs obligations. Cela concerne à la fois l'Etat fédéral, les Communautés et les Régions, mais aussi les provinces, les communes, les CPAS, sans oublier les intercommunales, les zones de police ou encore les entités autonomes. La tâche à accomplir est immense, certes, mais les réviseurs d'entreprises sont prêts à mettre leur expertise au service des autorités publiques. Car, ne l'oublions pas, le citoyen est en droit d'attendre cette transparence financière ! »,* a déclaré Michel De Wolf.

La Flandre dispose déjà, pour sa part, d'un *« décret des comptes »*, réglant le budget, la comptabilité, l'attribution de subventions et le contrôle de leur utilisation, et prévoyant le contrôle par la Cour des comptes. Et l'IRE collabore avec la Cour des Comptes par le biais du *« single audit »*. Le Gouvernement flamand a récemment adopté un projet de *« décret d'audit »* pour les pouvoirs locaux. *« C'est assurément une bonne nouvelle mais ce projet n'a malheureusement pas tenu*



*met de noodzaak van een externe audit, zoals uitdrukkelijk vermeld in de richtlijn”, voegt de Voorzitter van het IBR hieraan toe.*

Er werden reeds nauwe contacten gelegd met de Vlaamse Regering, de Vlaamse auditentiteiten en het Rekenhof. De IBR-vertegenwoordigers willen ook de andere Gewesten interpellieren.

Het IBR heeft aandacht voor deze ontwikkelingen en ziet in dit verband toe op de vorming van de bedrijfsrevisoren. Verscheidene seminars en informatiesessies werden reeds en zullen binnenkort nog worden georganiseerd ([www.icci.be](http://www.icci.be)).

*compte de la nécessité d'un audit externe, comme le prévoit précisément la directive », ajoute le Président de l'IRE.*

Des contacts étroits ont d'ores et déjà été noués avec le Gouvernement flamand, les entités d'audit flamandes et la Cour des Comptes. Les représentants de l'IRE ont également le souci d'interpeller les autres Régions.

Attentif à ces développements, l'IRE veille à la formation des réviseurs d'entreprises. Différents séminaires et sessions d'information ont été et seront encore organisés prochainement ([www.icci.be](http://www.icci.be)).



Een talrijk gezelschap op de nieuwjaarsreceptie van de Instituten.

Une assemblée venue en nombre à la réception de nouvel an des Instituts.



De Voorzitter van het IAB, André BERT: “Fiscale zekerheid is essentieel voor bedrijven”.

Le Président de l'IEC, André Bert « La sécurité fiscale est fondamentale pour les entreprises ».



### 14 januari 2013 – Commissie Corporate Governance – Debat over de Corporate Governance Code

De Ondervoorzitter, Daniel KROES en het Diensthoofd Vaktechniek van het IBR, mevrouw I. VANBEVEREN, hebben op 14 januari jl. de voorstelling bijgewoond van de studie die de Commissie Corporate Governance heeft laten uitvoeren omtrent de vraag in welke mate de Belgische Corporate Governance Code gewijzigd moet worden.

De conclusie van de studie, met name dat de Corporate Governance Code op dit ogenblik niet gewijzigd moet worden, werd bevestigd door de deelnemers aan het debat. Voor het overige dienen richtlijnen te worden uitgewerkt omtrent de analyse van de risico's die de vennootschappen overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen dienen uit te voeren.

### 15 januari 2013 - Vietnam Association of Certified Public Accountants (VACPA) - Hanoi

Ter gelegenheid van een onderwijsopdracht aan de universiteit van Hanoi (Vietnam), heeft de Secretaris-generaal op 15 januari 2013 een ontmoeting gehad met de Voorzitter T. VAN TA (gewezen vice-minister van Financiën) en met de Secretaris-generaal van de Vietnam Association of Certified Public Accountants (VACPA), tevens lid van de IFAC.

### 14 janvier 2013 – Commission Corporate Governance – Débat sur le Code belge de gouvernance d'entreprise

Le 14 janvier dernier, le Vice-Président Daniel KROES et le Chef du Service technique de l'IRE, Madame I. VANBEVEREN, ont assisté à la présentation de l'étude réalisée à la demande de la Commission Corporate Governance en ce qui concerne la mesure dans laquelle le Code belge de gouvernance d'entreprise devrait être modifié.

La conclusion de cette étude, à savoir qu'à l'heure actuelle, le Code belge de gouvernance d'entreprise ne doit pas être modifié, a été confirmée par les participants au débat. Il faut pour le reste élaborer des lignes directrices relatives à l'analyse des risques à effectuer par les sociétés conformément aux dispositions du Code des sociétés.

### 15 janvier 2013 - Vietnam Association of Certified Public Accountants (VACPA) - Hanoi

A l'occasion d'une mission d'enseignement à l'université d'Hanoi (Vietnam), le Secrétaire général a rencontré le 15 janvier 2013 le Président, T. VAN TA (ancien vice-ministre des finances), et le Secrétaire général du Vietnam Association of Certified Public Accountants (VACPA), également membre de l'IFAC.



### 21 januari 2013 – Vergadering met de FSMA – Presentatie omtrent de resultaten van de kwaliteitscontrole en het toezicht met betrekking tot organisaties van openbaar belang

De Voorzitter, Ondervoorzitter, Voorzitter van de Commissie Kwaliteitscontrole, Voorzitter van de Commissie van Toezicht, de Secretaris-generaal en de Adjunct-Secretaris-generaal van het IBR hebben op 21 januari 2013 de vertegenwoordigers van de FSMA, de heer J.-P. SERVAIS, Voorzitter, de heer G. DEMAL, Lid van het Directiecomité, en de heer T. LHOEST, Directeur, ontmoet omtrent de resultaten van de kwaliteitscontrole en het toezicht met betrekking tot organisaties van openbaar belang (met specifieke aandacht voor financiële instellingen).

### 21 janvier 2013 – Réunion avec l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) – présentation des résultats du contrôle de qualité et de la surveillance d'entités d'intérêt public

Le Président, le Vice-Président, le Président de la Commission Contrôle de qualité, le Président de la Commission de surveillance, le Secrétaire général et la Secrétaire générale adjointe de l'IRE ont rencontré le 21 janvier 2013 les représentants de la FSMA, Monsieur J.-P. SERVAIS, Président, Monsieur G. DEMAL, Membre du Comité de Direction, et Monsieur T. LHOEST, Directeur, concernant les résultats du contrôle de qualité et de la surveillance d'entités d'intérêt public (avec une attention particulière pour les établissements financiers).



## 21 januari 2013 – Gemeenschappelijke lunchvergadering met het Directiecomité van de NBB

De Voorzitter, de Ondervoorzitter, confraters E. MATHAY, R. VERMOESEN en T. MEULEMAN, alsook de Secretaris-generaal en de Adjunct-Secretaris-generaal van het IBR hebben op 21 januari 2013 het Directiecomité van de NBB, geleid door de Gouverneur en het merendeel van diens leden, uitgenodigd voor de lunch. Werden besproken: de voorstellen van de Europese Commissie voor de wettelijke controle van jaarrekeningen, de evaluatie van de medewerking van de bedrijfsrevisoren aan de opdrachten van de NBB, de evolutie op Europees vlak inzake het toezicht op de financiële instellingen, het erkenningsreglement, de Richtlijn Solvabiliteit II, de IAASB, het deontologisch kader voor de revisorale opdrachten en de deelneming van het IBR aan de Eurostat-werkgroep.

## 23 januari 2013 – Ontmoeting met de Voorzitter van de CDZ

Ter gelegenheid van een vergadering van de Cel "Mutualiteiten" heeft de Voorzitter van het IBR een ontmoeting gehad met de Voorzitter van de CDZ, mevrouw B. LAMBRECHTS, tevens adjunct-kabinetschef van de Ondervoorzitter van de Waalse Regering, A. ANTOINE. De Voorzitter heeft de nadruk gelegd op de bereidheid van ons beroep om bij te dragen tot een grotere financiële transparantie in de hele (semi-) overheidssector, alsook op de voorkeur van ons beroep voor een modern gemeen boekhoudrecht met minimale sectorspecifieke kenmerken.

## 24 januari 2013 – Jaarlijkse lunchvergadering van het IREFI

De Voorzitter, Ondervoorzitter en Secretaris-generaal hebben op 24 januari 2013 deelgenomen aan de jaarlijkse lunchvergadering van het IREFI. Ter gelegenheid hiervan werd een uiteenzetting gehouden door de Voorzitter van het IREFI, confrater F. VERHAEGEN (belichting van een gedeelde verantwoordelijkheid voor de financiële crisis), door Voorzitter van de FSMA, J.-P. SERVAIS (belichting van het ontwerp van nieuw erkenningsreglement en van de MiFID-aandelen van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA)), alsook door Directeur J. SMETS van de NBB (belichting van de nieuwe omzendbrief betreffende de samenwerking tussen de bedrijfsrevisoren en de NBB en van de Europese ontwikkelingen inzake banktoezicht).

## 28 januari 2013 – NBA-receptie

Confrater D. SMETS en Algemeen afgevaardigde Europese zaken, mevrouw S. VAN BELLINGHEN, hebben deelgenomen aan de NBA-receptie die plaatsvond in Amsterdam op 28 januari 2013. De nieuwe wetgeving omtrent externe rotatie en totaalverbod op het verlenen van niet-auditdiensten in Nederland was bij éénieder in gedachten.

## 21 janvier 2013 – Déjeuner commun avec le Comité de direction de la BNB

Le Président, le Vice-Président, les confrères E. MATHAY, R. VERMOESEN, T. MEULEMAN, le Secrétaire général et la Secrétaire générale adjointe de l'IRE ont invité le 21 janvier à déjeuner le Comité de direction de la BNB, conduit par le Gouverneur et en présence de la plupart de ses membres. Ont été discutés les propositions européennes sur l'audit légal des comptes, l'évaluation de la collaboration des réviseurs d'entreprises aux missions de la BNB, l'évolution européenne en matière de supervision des institutions financières, le règlement d'agrément, la solvabilité II, l'IAASB, le cadre déontologique des interventions révisorales et la participation de l'IRE au groupe de travail Eurostat.

## 23 janvier 2013 – Rencontre avec la Présidente de l'OCM

A l'occasion d'une réunion de la Cellule « Mutualités », le Président de l'IRE a salué la Présidente de l'OCM, Madame LAMBRECHTS, par ailleurs chef de cabinet adjoint du Vice-président du Gouvernement wallon, A. ANTOINE. Le Président a souligné la disponibilité de notre profession à contribuer à l'amélioration de la transparence financière dans tout le secteur public et parapublic, et la préférence de notre profession pour un droit comptable commun et moderne, avec des spécificités sectorielles limitées à ce qui est nécessaire.

## 24 janvier 2013 – Déjeuner annuel de l'IRAIF

Le Président, le Vice-Président et le Secrétaire général ont participé au déjeuner annuel de l'IRAIF le 24 janvier 2013. Des exposés y ont été faits par le président de l'IRAIF, le confrère F. VERHAEGEN (mettant en lumière les responsabilités partagées en matière de crise financière), le Président de la FSMA J.-P. SERVAIS (mettant en lumière le projet de nouveau règlement d'agrément et les actions MiFID de la FSMA) et le directeur J. SMETS de la BNB (mettant en lumière la nouvelle circulaire de collaboration des réviseurs et de la BNB et les évolutions européennes en matière de supervision bancaire).

## 28 janvier 2013 – réception de la Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)

Le confrère D. SMETS et la Déléguée générale aux Affaires européennes, Madame S. VAN BELLINGHEN, ont participé à la réception de la NBA qui s'est tenue à Amsterdam le 28 janvier 2013. La nouvelle législation relative à la rotation externe et à l'interdiction totale de services non audit aux Pays-Bas était dans tous les esprits.



### 5 februari 2013 – Rondetafelconferentie van de FEE “How to improve the functioning of Audit Committees further” (“Wijze waarop de werking van auditcomités nog kan worden verbeterd”)

De Voorzitter, de Secretaris-penningmeester, confrater P. LELEU en de Secretaris-generaal hebben deelgenomen aan de rondetafelconferentie van de FEE over auditcomités, die op 5 februari 2013 werd gehouden te Brussel, in aanwezigheid van N. BERGER, hoofd van de audititeit van de Europese Commissie.

### 6 februari 2013 – Algemene vergadering – de Académie

Tijdens de algemene vergadering van de Belgische afdeling van de *Académie des sciences et techniques comptables et financières* van 6 februari 2013 werd beslist om de vzw in vereffening te stellen teneinde haar activiteiten over te dragen naar een comité van het ICCL, onder het voorzitterschap van H. OLIVIER, Professor Emeritus aan de Universiteit van Luik en Ere-Secretaris-generaal van het IBR.

### 8 februari 2013 – Council night – ten huize van de Voorzitter

De traditionele *Council night* werd ten huize van de Voorzitter van het IBR, M. DE WOLF, gehouden. Ter gelegenheid hiervan werd in het bijzonder hulde gebracht aan de heer J. HOLMQUIST, Voorzitter van het Ethisch Comité van de IFAC (IESBA), en aan mevrouw C. CLOQUET, Raadslid van het IAB en voormalig technisch adviseur van mevrouw S. VAN BELLINGHEN in het Ethisch Comité van de IFAC.

### 5 février 2013 – FEE Roundtable “How to improve the functioning of Audit Committees further”

Le Président, le Secrétaire-trésorier, la consœur P. LELEU et le Secrétaire général ont participé à la journée d'études de la FEE du 5 février 2013 à Bruxelles consacrée aux comités d'audit, en présence du chef d'unité audit de la Commission européenne, N. BERGER.

### 6 février 2013 – Assemblée générale – l'Académie

Lors de l'assemblée générale de la section belge de l'Académie des sciences et techniques comptables et financières du 6 février 2013, la mise en liquidation de l'ASBL a été décidée afin d'en transférer les activités au sein d'un comité de l'ICCL, sous la présidence d'H. OLIVIER, professeur émérite à l'Université de Liège et secrétaire général honoraire de l'IRE.

### 8 février 2013 – Council Night – chez le Président

La traditionnelle *Council night* s'est tenue chez le Président de l'IRE, M. DE WOLF. Elle fut l'occasion de rendre un hommage particulier à Monsieur J. HOLMQUIST, Président du Comité éthique de l'IFAC (IESBA), et à Madame C. CLOQUET, membre du Conseil de l'IEC et anciennement Conseiller technique de Madame S. VAN BELLINGHEN au Comité éthique de l'IFAC.



De heer J. HOLMQUIST, Voorzitter van het Ethisch Comité van de IFAC.

Monsieur J. HOLMQUIST, Président du Comité éthique de l'IFAC.

### 12 februari 2013 – Vergadering van de IAASB Board & Cocktail IAASB te Brussel

De Secretaris-generaal en het Diensthoofd Vaktechniek van het IBR, mevrouw I. VANBEVEREN, hebben deelgenomen aan een deel van de vergadering van de IAASB Board, gehouden te Brussel (de enige vergadering per jaar buiten New York).

Tijdens deze *Board Meeting* werd hoofdzakelijk gedebatteerd over de toekomst van het auditorverslag, naar aanleiding van de ontvangen commentaren op de in juni 2012 gepubliceerde “*Invitation to Comment on Improving the Auditor's Report*”.

### 12 février 2013 – Réunion de l'IAASB Board & Cocktail IAASB à Bruxelles

Le Secrétaire général et la Chef du Service technique de l'IRE, Madame I. VANBEVEREN, ont assisté à une partie de la réunion de l'IAASB Board, tenue à Bruxelles (la seule réunion de l'année hors New York).

Ce *Board Meeting* portait principalement sur l'avenir du rapport d'audit, faisant suite aux commentaires reçus dans le cadre de l'« *Invitation to Comment on Improving the Auditor's Report* » publiée en 2012.



Die avond heeft het IBR in zijn lokalen een geslaagde receptie georganiseerd voor de *Board Members* van IAASB. In zijn korte toespraak heeft de Voorzitter van het IBR verwezen naar de door het Instituut voorgestelde evolutie van het commissarisverslag door het opnemen van een derde deel met een conclusie omtrent andere belangrijke aangelegenheden zoals interne controle. De *Board Members* van IAASB ondersteunen dit idee.



En soirée, l'IRE a organisé dans ses locaux une réception pour les *Board Members* de l'IAASB. Durant sa brève allocution, le Président de l'IRE a fait référence à la proposition de l'Institut concernant l'évolution du rapport du commissaire, qui consiste à intégrer une troisième partie reprenant une conclusion sur d'autres points importants tels que le contrôle interne. Les *Board Members* de l'IAASB soutiennent cette idée.

We herkennen de volgende personen op de foto: E. WYMEERSCH, Voorzitter van de PIOB, A. SCHILDER, Voorzitter van de IAASB en M. DE WOLF, Voorzitter van het IBR.

On reconnaît sur la photo E. WYMEERSCH, président du PIOB, A. SCHILDER, président de l'IAASB, et M. DE WOLF, président de l'IRE.

### **20 februari 2013 – Controle op de syndici van onroerende goederen – hoorzitting in de Commissie Justitie van de Kamer van volksvertegenwoordigers (wetsvoorstel 53 2129/001)**

### **Le 20 février 2013 – Contrôle des syndics d'immeubles – audition à la Commission de la Justice de la Chambre des représentants (proposition de loi 53 2129/001)**

De Voorzitter en de Secretaris-generaal van het IBR hebben deel genomen aan een hoorzitting in de Kamer over het wetsvoorstel houdende organisatie van een revisorale controle op de syndici van onroerende goederen.

Le Président et le Secrétaire général de l'IRE ont participé à une audition à la Chambre sur la proposition de loi organisant un contrôle révisoral des syndics d'immeubles.

De syndici zijn gekant tegen de verplichte uitoefening in vennootschapsverband van de beroepsactiviteit van syndicus gekoppeld aan een revisorale controle van syndicus-vennootschappen. Het idee begint echter terrein te winnen, ook van de kant van het Algemeen Eigenaarssyndicaat.

Le milieu des syndics résiste à la mise en société obligatoire de l'activité professionnelle de syndic couplée à un contrôle révisoral des sociétés de syndics. L'idée gagne toutefois du terrain, y compris du côté du Syndicat national des propriétaires.

De Voorzitter heeft tijdens de zitting, bij wijze van compromis, voorgesteld dat het stelsel slechts van toepassing zou zijn op syndici van een bepaalde omvang (meer dan 100 of 200 kavels in beheer).

Le Président a proposé en séance, à titre de compromis, que le régime ne s'applique qu'aux syndics d'une certaine taille (plus de 100 ou 200 lots en gérance).

### **20, 21 en 22 februari en 6 maart 2013 – Vergaderingen met diverse politieke partijen**

### **Les 20, 21 et 22 février et 6 mars 2013 – Réunions avec divers partis politiques**

Op 20 februari 2013 werden de Voorzitter, de Ondervoorzitter en de Secretaris-generaal door Ecolo-afgevaardigde mevrouw M. GERKENS ontvangen en hebben onder meer het standpunt van het IBR ten gunste van het behoud van de huidige federale structuren uiteengezet.

Le 20 février 2013, le Président, le Vice-Président et le Secrétaire général ont été reçus par la députée Ecolo, Madame M. GERKENS, et ont présenté, entre autres, la position de l'IRE en faveur du maintien des structures fédérales actuelles.





De Ondervoorzitter en de Secretaris-generaal werden ontvangen op 21 februari 2013 door FDF-Voorzitter O. MAINGAIN en federaal parlements lid D. THIÉRY, aan wie zij het standpunt van het IBR, zoals toegevoegd tijdens de vergadering met Ecolo, hebben uiteengezet.

Op 22 februari hebben de Ondervoorzitter en het Diensthoofd Juridische zaken, de heer E. VANDERSTAPPEN, een onderhoud gehad met de heer J. GERMIS, naaste stafmedewerker van Open VLD Voorzitter G. RUTTEN en Verantwoordelijke voor ledenwerking en externe relaties (voormalig Directeur Ondernemingen en Diensten bij VOKA-Vlaams Economisch Verbond). Ook hier werden dezelfde thema's besproken.

Tot slot werd er op 6 maart 2013 ook een onderhoud georganiseerd tussen de Ondervoorzitter, confrater I. SAEYS, de Secretaris-generaal en het Diensthoofd Juridische zaken van de NVA-volksvertegenwoordigers: K. UYTTERSROT, V. WOUTERS, C. COUDYSER. De volgende thema's werden behandeld: samenstelling van de Raad van het IBR, attractiviteit van het beroep, Wetboek Economisch recht en de hervorming van het mededingingsrecht, prijzenobservatorium, Code *Corporate Governance* (uitbreiding tot semioverheidsinstellingen), de rol van de bedrijfsrevisor als klokkenluider, voorstellen Barnier (in het bijzonder verbod van alle niet-auditdiensten), enz.

### **21 februari 2013 – Installatie van de werkgroep “Audit in de publieke sector”**

Tijdens de installatie van deze werkgroep, ingericht door de Raad op 1 februari 2013 en voorgezeten door confrater L. ACKE, heeft de Voorzitter van het IBR, M. DE WOLF, de nadruk gelegd op het belang dat de Raad hieraan hecht. Daarbij plaatste hij zowel de perspectieven voor nieuwe opdrachten als het imago van het beroep ten dienste van het openbaar belang in de verf. Het ondersteunen van de Belgische Staat bij de naleving van de Europese richtlijn genomen naar aanleiding van de Griekse crisis, getuigt naar het oordeel van de bedrijfsrevisoren ook van zin voor verantwoordelijkheid.

### **25-26 februari 2013 – Vergadering van de CEO's van de ledeninstututen van de IFAC – New York**

De Secretaris-generaal heeft deelgenomen aan de vergadering van de CEO's van de ledeninstututen van de IFAC die op 25 en 26 februari 2013 werd gehouden te New York.

Hij heeft meer bepaald gewezen op de noodzaak voor de IFAC om, naast het ontwikkelen van normen, ook de vertegenwoordiging van de belangen van de beroepsgroep te blijven ontwikkelen.

### **18 en 19 maart 2013 – Ontmoeting met de heren Benjamin Cadranel en Marc Rothschild**

De Secretaris-generaal heeft tijdens zijn ontmoeting op 18 maart 2013 met de heer B. CADRANEL, kabinetsdirecteur van Minister-President C. PICQUÉ, de standpunten van het IBR meer bepaald met betrekking tot de omzetting van richtlijn 2011/85 (vastleggingsboekhouding en onafhankelijke audit in de openbare sector), aangehaald. Op 19 maart 2013 had hij hieromtrent ook een ontmoeting met de heer M. ROTHSCHILD, Adjunct-Directeur-generaal van de Directie Juridische zaken en geschillen van de Federatie Wallonië-Brussel.

Le Vice-Président et le Secrétaire général ont été reçus le 21 février 2013 par le Président des FDF, Monsieur O. MAINGAIN, et par M. D. THIÉRY, parlementaire fédéral, et ont présenté la position de l'IRE, telle qu'exposée lors de la réunion avec Ecolo.

Le 22 février 2013, le Vice-Président et le chef du service Affaires juridiques, Monsieur E. VANDERSTAPPEN, se sont entretenus avec Monsieur J. GERMIS, proche collaborateur de la Présidente de l'Open VLD, G. RUTTEN, et responsable des activités en faveur des membres et des relations externes (ancien Directeur Entreprises et Services auprès de VOKA-Vlaams Economisch Verbond). L'entretien a porté sur les mêmes thèmes.

Une entrevue a également été organisée le 6 mars 2013 entre le Vice-Président, la consœur I. SAEYS, le Secrétaire général et le chef du service Affaires juridiques, et les représentants de la NVA : K. UYTTERSROT, V. WOUTERS, C. COUDYSER. Les thèmes suivants ont été abordés: la composition du Conseil de l'IRE, l'attractivité de la profession, le Code de droit économique et la réforme du droit de la concurrence, l'Observatoire des prix, le Code belge de gouvernance d'entreprise (extension aux institutions semi-publiques), le rôle de lanceur d'alerte du réviseur d'entreprises, les propositions Barnier (notamment l'interdiction des tous services non audit).

### **21 février 2013 – Installation du groupe de travail « audit du secteur public »**

Le Président de l'IRE M. DE WOLF a souligné, lors de l'installation de ce groupe de travail institué par le Conseil le 1<sup>er</sup> février et présidé par le confrère L. ACKE, l'importance que le Conseil lui attache. A cette occasion, il soulignait non seulement des perspectives de nouvelles missions, mais aussi de l'image de la profession – au service de l'intérêt public. Selon l'avis des réviseurs d'entreprises, aider notre Etat à se mettre en conformité avec une directive européenne prise à la suite de la crise grecque fait preuve en effet aussi d'une responsabilité.

### **25-26 février 2013 – IFAC CEO Meeting – New York**

Le Secrétaire général a participé à la réunion des CEO d'instituts membres de l'IFAC à New York les 25 et 26 février 2013.

Il a notamment mis en avant la nécessité pour l'IFAC de continuer à développer la représentation des intérêts de la profession, en plus du développement des normes.

### **18 et 19 mars 2013 – Rencontres avec Messieurs Benjamin Cadranel et Marc Rothschild**

Le Secrétaire général a rencontré le 18 mars 2013 le Directeur de Cabinet du Ministre Président C. PICQUÉ, Monsieur B. CADRANEL et a évoqué les positions de l'IRE notamment en lien avec la transposition de la directive 2011/85 (comptabilité d'engagement et audit indépendant dans le secteur public). Il a également rencontré le 19 mars 2013 le Directeur général adjoint de la Direction des Affaires juridiques et contentieuses de la Fédération Wallonie-Bruxelles, Monsieur M. ROTHSCHILD, concernant le même sujet.



### 20 maart 2013 – Ontmoeting met de heer Robert Tollet

Op 20 maart 2013 heeft de Secretaris-generaal een ontmoeting gehad met de Voorzitter van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven (CRB). Bij deze gelegenheid heeft hij de standpunten van het IBR aangekaart in verband met: de modernisering van het koninklijk besluit van 27 november 1973 betreffende de aan de ondernemingsraden te verstrekken inlichtingen; de alarmprocedure ten aanzien van de ondernemingsraad; de Europese richtlijn 2011/85 in verband met de IPSAS en de onafhankelijke audit in de openbare sector; de adviezen van de CRB over de ontwerpnormen van het IBR; alsook de stellingname van de CRB tegen de taalkundige opsplitsing van het IBR.

### 22 tot 24 maart 2013 – topontmoetingen – Deauville

De Voorzitter, M. DE WOLF, heeft, meer bepaald samen met minister M. DE CONINCK, een ontmoeting gehad met de heren C. ROLIN, Secretaris-generaal van het ACV, en P. TIMMERMANS, gedelegeerd bestuurder van het VBO.

### 25 maart 2013 – Persconferentie “zestigste verjaardag”

Ter gelegenheid van het zestigjarig bestaan van het Instituut werd een persconferentie gehouden op het IBR door de Voorzitter, de Ondervoorzitter en de Secretaris-generaal.

### 20 mars 2013 – Rencontre avec Monsieur Robert Tollet

Le Secrétaire général a rencontré le Président du Conseil central de l'Economie le 20 mars 2013 et a évoqué les positions de l'IRE en relation avec la modernisation de l'A.R. de 1973 sur l'information au conseil d'entreprise ; la procédure d'alerte au conseil entreprise ; la directive européenne 2011/85 en relation avec les IPSAS et l'audit indépendant dans le secteur public ; les avis du CCE sur les projets de normes de l'IRE ; et la position du CCE contre la scission linguistique de l'IRE.

### Du 22 au 24 mars 2013 – Rencontres au sommet - Deauville

Le Président M. DE WOLF a notamment rencontré la ministre M. DE CONINCK, le secrétaire général de la CSC, C. ROLIN et l'administrateur délégué de la FEB, P. TIMMERMANS.

### 25 mars 2013 – Conférence de presse « soixante ans »

Une conférence de presse s'est tenue à l'IRE à l'occasion des 60 ans d'anniversaire de l'Institut, donnée par le Président, le Vice-Président et le Secrétaire général.





### **26 en 27 maart 2013 – Vergadering van de Voorzitters van de FEE-ledenorganisaties – Dublin**

De Voorzitter, de Ondervoorzitter en de Secretaris-generaal hebben op 26 en 27 maart 2013 deelgenomen aan de vergadering van de FEE-ledenorganisaties (strategische vergadering 2013), die werd gehouden te Dublin. Ierland neemt het EU-voorzitterschap waar in het eerste halfjaar van 2013.

### **28 maart 2013 – Belgisch-Nederlandse gespreksgroep**

De Voorzitter, Ondervoorzitter, Secretaris-generaal en de Algemeen afgevaardigde Europese Zaken, mevrouw S. VAN BELLINGHEN, waren aanwezig op de vergadering van de "Belgisch-Nederlandse gespreksgroep" die plaatsvond op 28 maart 2013 in de gemeenschappelijke kantoren van het IBR en het IAB te Brussel. Tijdens deze vergadering werden vooral verschillende thema's aangaande de FEE aangekaart (SME-SMP; *Ethics*; publieke sector; gezamenlijk studiedag).

### **26 et 27 mars 2013 – Meeting of the Presidents of FEE Member Bodies à Dublin**

Le Président, le Vice-Président et le Secrétaire général ont participé à l'assemblée des membres de la FEE (réunion stratégique 2013) les 26 et 27 mars 2013 à Dublin. L'Irlande assure la présidence de l'UE au premier semestre 2013.

### **28 mars 2013 – Groupe de contact belgo-néerlandais**

Le Président, le Vice-Président, le Secrétaire général, et la Déléguée générale aux Affaires européennes, Madame S. VAN BELLINGHEN, ont pris part à la réunion du groupe de contact belgo-néerlandais qui s'est tenue à Bruxelles le 28 mars 2013, dans les locaux communs de l'IRE et de l'IEC. Cette réunion a notamment traité de divers thèmes liés à la FEE (SME-SMP ; *Ethics* ; secteur public ; journée d'études commune).



## Nieuws in het kort

### België

**De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde de volgende adviezen:**

**Advies 2012/15 van 10 oktober 2012** – Bestellingen in uitvoering.

**Advies 2012/16 van 7 november 2012** – De boekhoudkundige verwerking van wentelkredieten.

**Advies 2012/17 van 7 november 2012** – Erkenning van opbrengsten en kosten.

**Advies 2012/18 van 7 november 2012** – De boekhoudkundige verwerking van aandelenopties (als zodanig).

**Advies 2012/19 van 7 november 2012** – Goederen verworven tegen betaling van een lijfrente. Dit advies vervangt adviezen 149/1, 149/2, 149/3 en 149/4.

**Advies 2012/20 van 5 december 2012** – De boekhoudkundige verwerking van de betaling van een schuld van de vennootschap door een derde die zich hiertoe als borg heeft verbonden ten aanzien van de schuldeiser.

**Advies 2013/1 van 9 januari 2013** – De boekhoudkundige verwerking van (pseudo-)fusies van verenigingen en stichtingen.

**Advies 2013/2 van 20 februari 2013** – Het gebruik van de rekening 15 Kapitaalsubsidies door grote en zeer grote verenigingen en stichtingen.

### **Wijziging boekhoudwetgeving grote vzw's, 'ivzw's en stichtingen**

Het Belgisch Staatsblad van 31 januari 2013 publiceerde het koninklijk besluit van 18 december 2012 tot wijziging van het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen. Dit nieuwe koninklijk besluit heeft tot hoofddoel om de wijzigingen die in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen voor handels- en industriële vennootschappen werden aangebracht door de koninklijke besluiten van 10 augustus 2009 en 7 november 2011, nu ook in te voeren in het koninklijk besluit van 19 december 2003 voor (internationale) VZW's en stichtingen.

### **Lancering website e-factuur**

De elektronische factuur vormt een prioriteit in het kader van de administratieve vereenvoudiging. Om het gebruik ervan aan te moedigen en de Europese doelstelling van 50% elektronische facturatie tegen 2020 te bereiken, hebben de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën S. VANACKERE en de Minister van Administratieve Vereenvoudiging O. CHASTEL een internetsite, <http://www.efactuur.belgium.be>, gelanceerd. Op de site vindt men de voordelen van de elektronische

## Actualités en bref

### Belgique

**La Commission des normes comptables a publié les avis suivants :**

**Avis 2012/15 du 10 octobre 2012** – Commandes en cours d'exécution.

**Avis 2012/16 du 7 novembre 2012** – Le traitement comptable d'un crédit *roll-over*.

**Avis 2012/17 du 7 novembre 2012** – Reconnaissance des produits et des charges.

**Avis 2012/18 du 7 novembre 2012** – Le traitement comptable des options sur actions (considérées isolément).

**Avis 2012/19 du 7 novembre 2012** – Biens acquis contre paiement d'une rente viagère. Cet avis remplace les avis 149/1, 149/2, 149/3 et 149/4.

**Avis 2012/20 du 5 décembre 2012** – Le traitement comptable du paiement d'une dette de la société par un tiers qui s'y est engagé en qualité de caution envers le créancier.

**Avis 2013/1 du 9 janvier 2013** – Traitement comptable des (pseudo-)fusions d'associations et de fondations.

**Avis 2013/2 du 20 février 2013** – L'emploi du compte 15 Subsidies en capital par les grandes et très grandes associations et fondations.

### **Modification de la réglementation comptable des grandes ASBL, des AISBL et fondations**

Le Moniteur belge du 31 janvier 2013 a publié l'arrêté royal du 18 décembre 2012 modifiant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations. Ce nouvel arrêté royal a pour premier but d'introduire dans l'arrêté royal du 19 décembre 2003 pour les ASBL, les AISBL et les fondations, les modifications déjà apportées, pour les entreprises, à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés par les arrêtés royaux du 10 août 2009 et du 7 novembre 2011.

### **Lancement du site internet e-facture**

La facture électronique constitue une priorité dans le cadre de la simplification administrative. Afin d'encourager son utilisation et d'atteindre l'objectif européen de 50% de facturation électronique d'ici à 2020, le Vice Premier Ministre et Ministre des Finances S. VANACKERE et le Ministre de la Simplification administrative O. CHASTEL ont lancé un site internet, <http://www.efacture.belgium.be>. On y trouve les avantages procurés par la facturation électronique, la législation appli-



facturatie, de toepasselijke wetgeving en een praktische gids voor de implementatie van de elektronische behandeling van de facturen. Het gebruik van de elektronische factuur wordt door talrijke partners gesteund zoals het Verbond van Belgische Ondernemingen (VBO), de Belgische Federatie van de financiële sector (FEBELFIN), het Instituut van de accountants en belastingconsulenten (IAB), het Beroepsinstituut van erkende boekhouders en fiscalisten (BIBF), het Instituut van de bedrijfsrevisoren (IBR), het neutrale syndicaat voor zelfstandigen (NSZ), l'Union des classes moyennes (UCM), de Unie van zelfstandige ondernemers (Unizo), Agoria en het Voka (Vlaams netwerk van ondernemingen), in samenwerking met de Dienst Administratieve Vereenvoudiging (Bron: <http://www.efactuur.belgium.be>, 15/1/2013).

## Internationaal

### ***PCAOB sluit samenwerkingsakkoord met Franse en Finse toezichhouders***

De Amerikaanse toezichthouder *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) heeft op 31 januari 2013 een overeenkomst gesloten met de Franse toezichthouder *Haut Conseil du Commissariat aux Comptes* (H3C) over een gezamenlijk toezicht op auditkantoren. Op 4 februari volgde een soortgelijk akkoord met de Finse toezichthouder *Auditing Board of the Central Chamber of Commerce* (AB3C). Eerder al maakte de PCAOB dergelijke afspraken met het Verenigd Koninkrijk, Zwitserland, Noorwegen, Nederland, Duitsland en Spanje (Bron: *Press release PCAOB*, 4/2/2013).

Meer actualiteit vindt u op onze website [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be) onder de rubriek "Het Instituut - Actualiteit".

cable ainsi qu'un guide pratique pour la mise en œuvre du traitement électronique des factures. L'utilisation de la facture électronique est soutenue par de nombreux partenaires tels que la Fédération des Entreprises de Belgique (FEB), la Fédération belge du secteur financier (FEBELFIN), l'Institut des experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC), l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes (IPCF), l'Institut des réviseurs d'entreprises (IRE), le Syndicat neutre pour indépendants (SNI), l'Union des Classes Moyennes (UCM), l'UNIZO, l'Union wallonne des entreprises (UWE), Agoria et le VOKA, en collaboration avec l'Agence pour la Simplification administrative (Source : <http://www.efacture.belgium.be>, 15/1/2013).

## International

### ***Le PCAOB conclut un accord de coopération avec les régulateurs français et finlandais***

Le 31 janvier 2013, l'autorité de contrôle américain *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) a conclu un accord avec son homologue français, le Haut Conseil du Commissariat aux comptes (H3C), sur la supervision conjointe des cabinets de révision. Le 4 février, un accord similaire a été signé avec le régulateur finlandais *Auditing Board of the Central Chamber of Commerce* (AB3C). Le PCAOB avait déjà conclu des accords similaires avec le Royaume-Uni, la Suisse, la Norvège, les Pays-Bas, l'Allemagne et l'Espagne. (Source : *Press release PCAOB*, 4/2/2013).

Notre site web [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be) reprend plus d'actualités sous la rubrique « L'Institut - Actualités ».

# Tax Audit & Accountancy

38  
MARS  
MAART