

TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

NR **43**

JAARGANG 9
JUNI 2014
4X/JAAR



☐ Een analyse van het cijferberoep in de tijd (2004-2013)

☐ Impact de la régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques

☐ Fiscale impact zesde staatshervorming

☐ ABC overheidsopdrachten voor revisoren

☐ Compte rendu journée d'études IRE – IIA Belgium/
Samenvatting studiedag IBR – IIA Belgium

01	Editoriaal Technologieën veranderden de wereld, de beroepen en ... de wetenschappelijke tijdschriften radicaal <i>Editorial</i> <i>Les technologies révolutionnent le monde, les professions et ... les revues scientifiques</i>
-----------	---

03	Editoriaal van de voorzitter van het IBR Audithervorming op Europees vlak <i>Editorial du président de l'IRE</i> <i>Réforme européenne de l'audit</i>
-----------	--

12	Hoe profileert het cijferberoep zich? Een analyse in de tijd (2004-2013)
-----------	--

25	<i>Impact de la régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques pour les entreprises</i>
-----------	---

33	Fiscale impact van de zesde staatshervorming – Opmerkingen van de Secretaris Generaal van VOKA
-----------	--

34	Het ABC van de overheidsopdrachten voor revisoren
-----------	---

46	Verslag van gezamenlijke studiedag van IIA Belgium en het IBR – De controleactoren in de overheids- en in de privésector: verwachtingen en uitdagingen <i>Compte rendu de la journée d'études organisée par IIA Belgium et l'IRE – Les acteurs de l'audit dans le secteur public et privé : attentes et défis</i>
-----------	--

65	Samenvattingen van op de ICCI website gepubliceerde belangrijkste adviezen van maart tot en met mei 2014 <i>Résumé des principaux avis publiés sur le site internet de l'ICCI de mars à mai 2014</i>
-----------	---

73	IBR-Berichten <i>info IRE</i>
-----------	----------------------------------

73	Werkzaamheden van de Raad <i>Travaux du Conseil</i>
-----------	--

77	Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren <i>Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises</i>
-----------	---

78	Wijzigingen in het register maart, april en mei 2014 <i>Modifications apportées au registre en mars, avril et mai 2014</i>
-----------	---

81	IBR-Evenementen <i>Événements IRE</i>
-----------	--

83	Nieuws in het kort <i>Actualités en bref</i>
-----------	---

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue bimensuelle du Centre d'Information du Révisor d'entreprises (ICCI)
Abréviation recommandée : TAA

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

COMITE DE REDACTION REDACTIECOMITÉ

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

SECRETARIAT DE REDACTION REDACTIESECRETARIAAT

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

EDITEUR RESPONSABLE VERANTWOORDELIJKE UITGEVER

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

IMPRIME PAR GEDRUKT DOOR

die Keure/la Charte
Brugge

TECHNOLOGIEËN VERANDERDEN DE WERELD, DE BEROEPEN EN ... DE WETENSCHAPPELIJKE TIJDSCHRIFTEN RADICAAL

LES TECHNOLOGIES RÉVOLUTIONNENT LE MONDE, LES PROFESSIONS ET ... LES REVUES SCIENTIFIQUES

U leest nu het eerste gedigitaliseerde exemplaar van *Tax **Audit** & Accountancy* (TAA), gegoten in een gemoderniseerd jasje. Het nieuwe gebruiksvriendelijker en interactiever formaat zal u zeker kunnen bekoren. De redactionele en wetenschappelijke lijn werd echter niet gewijzigd.

Deze evolutie strookt met de ontwikkelingen op economisch en professioneel vlak. Vandaag de dag is de groei in onze landen – wanneer bestaande – enkel mogelijk dankzij een verbeterde concurrentiepositie hoofdzakelijk gelinkt aan de evolutie van de informatietechnologieën. En in de toekomst zullen de economische beroepen nog meer toegevoegde waarde kunnen leveren dankzij de automatisering van repetitieve en formele werkzaamheden.

De vooruitgang op het gebied van kunstmatige intelligentie is verbluffend, ook op het vlak van boekhouding, fiscaliteit en auditing. Er bestaat bijvoorbeeld een consensus over het feit dat minstens 99 % van de coderingen binnenkort zal kunnen gebeuren door boekhoudsoftware – zonder menselijke tussenkomst – gekoppeld aan de databanken van de leveranciers, van de entiteit zelf en van de banken. De resterende 1 % wordt verklaard door de behoefte aan menselijke deskundigheid.

De pers in brede zin maakt reeds gebruik van kunstmatige intelligentie om nieuwsbrieven te genereren die, in welbepaalde verhoudingen,

Vous tenez entre les mains le premier exemplaire digitalisé du *Tax **Audit** & Accountancy* (TAA), avec une mise en page modernisée. Plus convivial et plus interactif, le nouveau format ne manquera pas de vous séduire. La ligne éditoriale et scientifique est, quant à elle, entièrement maintenue.

L'évolution du TAA est conforme à son environnement économique et professionnel. Aujourd'hui, la croissance dans nos pays, quand elle existe, ne voit pratiquement le jour que grâce aux gains de compétitivité permis par les technologies de l'information. Et demain, les professions du chiffre délivreront davantage encore de valeur ajoutée, parce que les tâches répétitives et formelles seront automatisées.

Les progrès de l'intelligence artificielle sont stupéfiants, y compris dans le domaine de la comptabilité, de la fiscalité et de l'audit. Un consensus existe par exemple sur le fait que, prochainement, les logiciels comptables seront capables d'assurer sans intervention humaine, en dialogue avec les bases de données des fournisseurs, de l'entité même et des banques, au moins 99 % des encodages. Tout en explicitant le dernier pourcent en ce qu'il requiert une expertise humaine.

Dans le domaine de la presse au sens large, l'intelligence artificielle conduit déjà à réaliser des lettres d'information fournissant au lecteur in-

aan de individuele lezer zowel op maat gesneden informatie op basis van zijn eerder bekend-gemaakte interesses, als meer gevarieerde en actuele informatie, verstrekken.

TAA – het wetenschappelijke tijdschrift van het bedrijfsrevisoraat – kon natuurlijk niet aan deze economische, professionele en redactionele ontwikkelingen voorbijgaan. De digitale editie van uw tijdschrift weerspiegelt het voortdurend streven naar moderniteit en meerwaarde. U ontvangt op dit moment het eerste nummer van TAA in digitale vorm, dat u ook kunt raadplegen, bewerken en ontleden via de website www.icci.be.

Dat gezegd hebbende, bestaat de vooruitgang effectief niet als het niet voldoet aan de behoeften van de concrete mens – u, beste lezer(es). Aarzel dus niet om ons uw opmerkingen, bezwaren en suggesties mee te delen ... per brief geschreven met een ganzenvaar ... of via e-mail gericht aan info@icci.be!

DANIEL KROES,
Voorzitter IBR

THIERRY DUPONT,
Voorzitter ICCI

MICHEL DE WOLF,
Eindredacteur TAA

dividuel, dans des proportions déterminées, un contenu à la fois adapté à ses centres d'intérêt antérieurement manifestés, et s'ouvrant à des questions plus hétérogènes et nouvelles.

TAA – la revue scientifique du monde du révisoriat d'entreprises – ne pouvait bien sûr pas ignorer ces évolutions de l'environnement économique, professionnel et rédactionnel. L'édition digitale de votre revue traduit cette ambition constante de modernité et de plus-value. Vous en recevez en cet instant le premier numéro électronique – que vous pouvez aussi retrouver, manipuler, décortiquer, à travers le site www.icci.be.

Ceci dit, le progrès n'est qu'apparent s'il ne répond pas aux besoins de l'être humain concret – vous, cher lecteur, chère lectrice. N'hésitez dès lors pas à nous faire part de vos commentaires, objections et suggestions ... par lettre à la plume d'oie ... ou par simple courriel à info@icci.be !

DANIEL KROES,
Président IRE

THIERRY DUPONT,
Président ICCI

MICHEL DE WOLF,
Rédacteur en chef TAA

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

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

Editoriaal van de voorzitter van het IBR

AUDITHERVORMING OP EUROPEES VLAK

Alle beslissingen zijn gevallen en de nieuwe audithervorming is nu een realiteit: op 27 mei 2014 zijn de verordening en de richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 over de audithervorming in het Publicatie van de Europese Unie verschenen. Deze hervorming beoogt, volgens de Europese Commissie, de kwaliteit van de audit te verbeteren, belangenvermenging tegen te gaan, de transparantie te verhogen en het vertrouwen van beleggers in de financiële informatie te herstellen. Het beroep, de bedrijven en de *stakeholders* in het algemeen waren geen vragende partij, ook omdat de vorige grote hervorming nog "vrij jong" was (2006) en omdat er geen bewijzen zijn dat de nieuwe wetgeving de auditkwaliteit gaat verbeteren en de structuur van de auditmarkt grondig gaat wijzigen. Wat er zeker is, is het feit dat de regels voor ons beroep al streng waren, en dat ze nu nog strenger worden, dit in een auditmarkt met veel concurrentie. Maar deze bedenkingen maken nu deel uit van het verleden. We moeten nu, als Instituut, zorgen dat de verordening en de richtlijn op een correcte maar realistische en kostenbewuste manier geïmplementeerd worden.

Wat is de perimeter van de wijzigingen? Enerzijds wijzigt Richtlijn 2014/56/EU (hierna "richt-

Editorial du président de l'IRE

RÉFORME EUROPÉENNE DE L'AUDIT

Les dernières décisions sont tombées et la nouvelle réforme de l'audit est maintenant devenue réalité. En effet, le 27 mai 2014, le règlement et la directive du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 sur la réforme de l'audit sont parus au Journal officiel de l'Union européenne. Cette réforme vise, aux yeux de la Commission européenne, à améliorer la qualité de l'audit, à éviter tout conflit d'intérêts, à renforcer la transparence et à rétablir la confiance des investisseurs dans les informations financières. La profession, les entreprises et les parties prenantes en général n'en étaient pas partisans, notamment parce que la dernière réforme d'envergure est encore relativement jeune (2006) et que rien ne prouve que la nouvelle législation améliorera la qualité d'audit et modifiera en profondeur la structure du marché de l'audit. Les règles de notre profession, qui étaient déjà strictes, le sont encore plus, et ce dans un marché d'audit très concurrentiel. Mais le temps n'est plus aux réflexions. L'Institut doit désormais assurer l'implémentation à la fois correcte, réaliste et économiquement rationnelle du règlement et de la directive.

Quel est le périmètre des modifications ? D'une part, la directive 2014/56/UE (ci-après « la di-



lijn”) betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen de huidige auditrichtlijn 2006/43/EG en anderzijds werd de verordening nr. 537/2014 (hierna “verordening”) betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (OOB’s) aangenomen. De bedoeling van deze twee verschillende wetgevende initiatieven is het feit dat strengere regels opgelegd worden voor de wettelijk controles van OOB’s, met name genoteerde vennootschappen, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen, door middel van een verordening die geacht wordt ‘rechtstreekse werking’ te hebben in alle lidstaten van de Europese Unie. Dit rechtsinstrument werd voor het eerst gehanteerd inzake de audit en het gebruik ervan kan men op zijn minst eigenaardig noemen vermits de verordening verscheidene opties bevat voor de lidstaten, het geen een gelijktijdige en uniforme toepasbaarheid in alle lidstaten bemoeilijkt.

Wijziging van de bestaande auditrichtlijn

Aangepaste doelstellingen werden vastgelegd onder meer met betrekking tot onafhankelijkheid en objectiviteit en met betrekking tot de interne organisatie van auditkantoren. Het beoogde resultaat staat vast, maar de lidstaten mogen zelf bepalen hoe ze de richtlijn uitwerken. Daarbij kunnen ze rekening houden met de specifieke situatie in hun eigen land, zoals bijvoorbeeld voor de invulling van de definitie van een OOB.

De richtlijn voorziet eveneens in nieuwe bepalingen inzake verslaggeving en meer bepaald de uitbreiding van het commissarisverslag (onder meer een hogere graad van zekerheid over de continuïteit van ondernemingen, dit betekent dat de commissaris is zijn verslag een paragraaf moet opnemen waarin hij de continuïteit

rective ») concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés modifie la directive d’audit actuelle 2006/43/CE et, d’autre part, le règlement n° 537/2014 (ci-après « le règlement ») relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d’intérêt public (EIP) a été adopté. Ces deux initiatives législatives ont pour objectif d’imposer des règles plus strictes pour le contrôle légal des EIP, à savoir les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d’assurance, par le biais d’un règlement qui est censé avoir effet immédiat dans tous les Etats membres de l’Union européenne. Cet instrument juridique a été utilisé pour la première fois en matière d’audit, et sa mise en œuvre est pour le moins curieuse dans la mesure où le règlement laisse plusieurs options aux Etats membres, ce qui complique son application simultanée et uniforme à travers l’Union européenne.

Modification de la directive d’audit existante

Des objectifs adaptés ont été fixés, notamment en ce qui concerne l’indépendance et l’objectivité ainsi que l’organisation interne des cabinets d’audit. Le résultat à atteindre est défini et il revient aux Etats membres de déterminer la façon d’y parvenir. Ceux-ci peuvent ainsi tenir compte des spécificités de leur législation nationale, comme par exemple la définition d’une EIP.

Le directive prévoit également de nouvelles dispositions concernant le *reporting* et plus précisément l’élargissement du rapport du commissaire (notamment un plus haut degré d’assurance quant à la continuité des entreprises, ce qui signifie que le commissaire doit inclure dans son rapport un paragraphe dans lequel il

bevestigd). De bedreigingen van de continuïteit raken immers het openbaar belang (tewerkstelling van de werknemers, belastinginkomsten en parafiscale inkomsten, enz.) en de belangen van de schuldeisers.

Bovendien werden de bepalingen over onderzoeken en sancties aanzienlijk uitgebreid en gedetailleerd, met inbegrip van de bepaling volgens dewelke elke administratieve sanctie wegens een inbreuk op de richtlijn of de verordening principieel op de officiële website van de bevoegde autoriteiten bekendgemaakt dient te worden.

Verordening met betrekking tot de wettelijke controle van OOB's

Externe rotatie

Europa beschouwt de externe rotatie (d.w.z. van het bedrijfsrevisorenkantoor) als de oplossing om het familiariteitsrisico te verminderen en het professioneel scepticisme te handhaven. Deze rotatie dient ten minste om de tien jaar plaats te vinden (maar kan ook korter zijn indien de lidstaat het beslist), met de mogelijkheid om de termijn te verlengen tot 20 jaar bij een aanbestedingsprocedure en tot 24 jaar bij een *joint audit*.

De overgangsbepalingen hangen af van de duur van het commissarismandaat op het ogenblik van de inwerkingtreding van de verordening, met name op 16 juni 2014:

- Voor mandaten die sedert **20 jaar of meer** worden uitgeoefend, voorziet de overgangsbepaling in een rotatie binnen een termijn van zes jaar na de inwerkingtreding:

Inwerkingtreding: 16 juni 2014

Geen vernieuwing mogelijk vanaf: 17 juni 2020 (noch openbare aanbesteding, noch co-commissariaat).

confirme la continuité). En effet, les menaces pesant sur la continuité touchent l'intérêt public (emploi des travailleurs, recettes fiscales et parafiscales, etc.) et les intérêts des créanciers.

En outre, les dispositions concernant les enquêtes et sanctions ont été considérablement développées et détaillées, y compris la disposition imposant que toute sanction administrative prononcée en cas d'infraction à la directive ou au règlement soit rendue publique sur le site web officiel des autorités compétentes.

Règlement relatif au contrôle légal des EIP

Rotation externe

L'Europe considère la rotation externe (à savoir du cabinet de révision) comme étant la solution pour diminuer le risque de familiarité et maintenir le scepticisme professionnel. Cette rotation doit avoir lieu au moins tous les 10 ans (ce délai pouvant être réduit à la guise de l'Etat membre), avec possibilité de prolonger la durée à 20 ans en cas d'appel d'offres et à 24 ans en cas de co-commissariat.

Les dispositions transitoires dépendent de la durée du mandat de commissaire au moment de l'entrée en vigueur du règlement, c.-à-d. le 16 juin 2014 :

- Pour les mandats exercés depuis **20 ans ou plus**, la disposition transitoire prévoit une rotation dans un délai de 6 ans après l'entrée en vigueur :

Entrée en vigueur : 16 juin 2014

Aucun renouvellement possible à partir du : 17 juin 2020 (ni appel d'offres, ni co-commissariat).



- Voor de mandaten die sedert 11 tot 20 jaar worden uitgeoefend, voorziet de overgangsbepaling in een rotatie binnen een termijn van negen jaar na de inwerkingtreding:

Inwerkingtreding: 16 juni 2014

Geen vernieuwing mogelijk vanaf: 17 juni 2023 (noch openbare aanbesteding, noch co-commissariaat).

- Indien het commissarismandaat inging na 16 juni 2003 (bijvoorbeeld in 2007) en nog steeds aan de gang is, blijft het van toepassing tot het einde van de maximumduur van 10 jaar (*in casu*, 2017) met een mogelijke verlenging tot 2027 in geval van een openbare aanbesteding en tot 2031 in geval van een *joint audit*. Er bestaan momenteel echter verschillende interpretaties van de bepalingen van de verordening in de zin dat de logische interpretatie ervan zou leiden tot het feit dat het commissarismandaat eerst hernieuwd zou dienen te worden in juni 2026, na een maximumduur van 10 jaar met ingang van dag waarop de verordening omgezet dient te worden meer bepaald op 16 juni 2016.

Zoals voormeld voorziet de verordening in meerdere opties hetgeen problemen kan scheppen met betrekking tot de gelijktijdige en uniforme toepasbaarheid ervan in alle lidstaten. Bovendien valt het te betreuren dat de bedrijfsrevisoren de specifieke kennis en expertise van de cliënt verliezen hetgeen met zich meebrengt dat hun vermogen om het bestuursorgaan doeltreffend te controleren aangetast wordt, zeker de eerste twee jaren.

In deze context heeft de Raad van het IBR in het memorandum aan de Regeringen gevraagd om

- Pour les mandats exercés depuis **11 à 20 ans**, la disposition transitoire prévoit une rotation dans un délai de 9 ans après l'entrée en vigueur :

Entrée en vigueur : 16 juin 2014

Aucun renouvellement possible à partir du : 17 juin 2023 (ni appel d'offres, ni co-commissariat).

- Si le mandat de commissaire a débuté après le 16 juin 2003 (p. ex. en 2007) et est toujours en cours, il court jusqu'à la fin de la durée maximale de 10 ans (en l'espèce, 2017) et peut être prolongé jusqu'en 2027 dans le cas d'un appel d'offres et jusqu'en 2031 dans le cas d'un co-commissariat. Toutefois, à l'heure actuelle, il existe plusieurs interprétations des dispositions du règlement. L'interprétation logique voudrait que le mandat de commissaire soit d'abord renouvelé en juin 2026, après une durée maximale de 10 ans à compter de la transposition du règlement, à savoir le 16 juin 2016.

Comme indiqué précédemment, le règlement offre plusieurs options. Cependant, cette marge de manœuvre se heurte à une transposition simultanée et uniforme par tous les Etats membres. Il serait regrettable que les réviseurs d'entreprises perdent leur connaissance et expertise spécifiques au client, compromettant ainsi leur capacité à contrôler efficacement l'organe de gestion, certainement les deux premières années.

Dans ce contexte, le Conseil de l'IRE a demandé dans son memorandum aux gouvernements

de bepalingen van de verordening na te leven en zich te onthouden van het inkorten van de duur van de externe rotatie van 10 jaar. Verder heeft de Raad van het IBR de Belgische regering ertoe aangespoord de opties te lichten die toelaten deze termijn te verlengen tot 20 jaar (bij een aanbestedingsprocedure) en 24 jaar (bij een *joint audit*).

Verbod op het verrichten van bepaalde niet-auditdiensten

In België bestaat er reeds een limitatieve lijst van zeven prestaties die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van de commissaris voorzien in artikel 183^{ter} van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

De Europese Unie maakt deze lijst evenwel nog stringenter en beoogt onder andere de volgende niet-auditdiensten:

- het verlenen van belastingdiensten met betrekking tot het opstellen van belastingformulieren; het identificeren van overheidssubsidies en belastingsstimulansen tenzij steun van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor dit soort diensten bij wet verplicht is; het verstrekken van belastingadvies;
- waarderingsdiensten, met inbegrip van waarderungen in verband met actuariële diensten of ondersteuningsdiensten bij rechtsgeschillen; en
- juridische diensten, met betrekking tot het geven van algemeen advies; het onderhandelen namens de gecontroleerde entiteit.

Het is echter onontbeerlijk dat er niet verder wordt gegaan dan de in de verordening gestelde verbodsbepalingen. Inderdaad, om de

de respecter les dispositions du règlement et de ne pas raccourcir la durée de rotation externe de 10 ans. Le Conseil de l'IRE a également incité le gouvernement belge à lever les options permettant d'étendre cette durée à 20 ans (en cas d'offre publique) et à 24 ans (en cas de co-commissariat).

Interdiction de la prestation de certains services non-audit

La Belgique dispose déjà d'une liste limitative de sept prestations incompatibles avec l'indépendance du commissaire prévue par l'article 183^{ter} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

L'Union européenne rend cette liste encore plus stricte et y reprend les services non-audit suivants :

- la prestation de services fiscaux relatifs à l'établissement des déclarations fiscales ; l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal ou du cabinet d'audit pour la fourniture de ces services ne soit requise par la loi ; la fourniture de conseils fiscaux ;
- les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ; et
- les services juridiques, ayant trait à la fourniture de conseils généraux ; la négociation au nom de l'entité contrôlée.

Il est néanmoins impératif de ne pas aller au-delà des interdictions prévues par le règlement. En effet, dans un souci de maintien de la



kwaliteitsvolle controles te behouden, is het van essentieel belang dat auditors over uiteenlopende vaardigheden beschikken die slechts op peil kunnen worden gehouden indien zij vaak worden aangewend. Derhalve zal de auditkwaliteit nog worden versterkt indien de bedrijfsrevisorenkantoren ook niet-auditdiensten mogen verlenen. Daarnaast is het opportuun voor de ondernemingen dat België de optie licht m.b.t. de invoering van een materialiteitsdrempel voor bepaalde principieel verboden niet-auditdiensten. Het ontbreken van een materialiteitsdrempel voor de verboden niet-auditdiensten zou immers leiden tot situaties waarin het commissarismandaat van een Belgische bedrijfsrevisor moet worden beëindigd wanneer een vennoot in om het even welk ander Europees land een niet van materieel belang zijnde niet-auditdienst zou verlenen voor een lokale dochtervennootschap van de gecontroleerde entiteit.

Wat de beperking van verenigbare diensten betreft, waarborgt in België de "one-to-one"-regel de onafhankelijkheid van de commissaris wanneer zijn netwerk niet-auditdiensten verricht. De uitzonderingen opgenomen in artikel 133, § 6 van het Wetboek van vennootschappen, namelijk de afwijking na een gunstige beslissing van het auditcomité en in geval van oprichting van een college van commissarissen, dienen weliswaar in acht te worden genomen. De Raad van het IBR stelt voor om zich bij de omzetting van de verordening te baseren op het huidige Belgische systeem mits een afstemming op het percentage opgelegd door Europa (met name 70 %) en de optie te lichten om in een vrijstelling voor een periode van maximaal twee boekjaren te voorzien die door de bevoegde autoriteit op vraag van de commissaris wordt toegekend. Bovendien dringt de Raad van het IBR, wat de andere entiteiten dan OOB's betreft, aan op het handhaven van de huidige in België van kracht zijnde regels.

qualité d'audit, il est indispensable que les auditeurs disposent de compétences variées, qui ne peuvent être entretenues que si elles sont fréquemment utilisées. Ainsi, la qualité d'audit sera renforcée si les cabinets de révision peuvent aussi pratiquer des services non-audit. Les entreprises ont quant à elles tout intérêt à ce que la Belgique lève l'option concernant la mise en place d'un seuil de matérialité pour certains services non-audit qui sont *a priori* interdits. L'absence de seuil de matérialité pour les services non-audit interdits entraînerait des situations où il devrait être mis un terme au mandat de commissaire d'un réviseur d'entreprises belge lorsqu'un associé dans n'importe quel autre pays européen doit exercer un service non-audit non significatif dans une filiale locale de l'entité contrôlée.

En ce qui concerne la limitation des services compatibles, la règle « one-to-one » garantit l'indépendance du commissaire lorsque son réseau réalise des services non-audit. Il convient de tenir compte des exceptions prévues à l'article 133, § 6 du Code des sociétés, à savoir la dérogation sur délibération favorable du comité d'audit et la dérogation s'il a été institué un collège de commissaires. Le Conseil de l'IRE propose de se baser sur le système belge actuel pour la transposition du règlement, tout en alignant le pourcentage imposé par l'Europe (c.-à-d. 70 %) et en levant l'option de prévoir la possibilité d'une exemption à octroyer par l'autorité compétente à la demande du commissaire pour une période maximale de deux ans. Qui plus est, en ce qui concerne les entités autres que les EIP, le Conseil de l'IRE insiste sur le maintien des règles actuellement applicables en Belgique.

Commissarisverslag

Het commissarisverslag dient bijkomende informatie te bevatten. De bestuurders van OOB's moeten de bedrijfsrisico's zelf beschrijven met inbegrip van de risico's verbonden aan de jaarrekening. Daarnaast moeten de commissarissen de specifieke auditrisico's toelichten. Men denkt bijvoorbeeld aan de verwerking van langetermijncontracten en de afwaardering van *goodwill*.

Ook de communicatie tussen de commissaris en het auditcomité – via een aanvullende verklaring – en de bevoegdheden van het auditcomité inzake het toezicht op de onafhankelijkheid van de auditor worden uitgebreid.

Te hervormen systeem van publiek toezicht

De verordening voorziet in de mogelijkheid om taken van de bevoegde autoriteiten over te dragen aan andere entiteiten, behalve wat betreft kwaliteitscontrole, onderzoeken evenals sancties en maatregelen die verband houden met de kwaliteitscontrole of onderzoeken van wettelijke controles van de rekeningen van OOB's. De lidstaten kunnen evenwel besluiten taken te delegeren met betrekking tot sancties en maatregelen aan andere autoriteiten of organisaties indien een meerderheid van de personen die betrokken zijn bij het beheer van die autoriteit of organisatie, een onafhankelijke positie heeft ten opzichte van het auditberoep.

De Raad van het IBR beklemtoont de goede werking van het huidig Belgisch systeem van publiek toezicht. Dit systeem waarborgt een doeltreffende kwaliteitscontrole in het kader van een evenwichtige scheiding der machten tussen de autoriteit verantwoordelijk voor het opstellen van de normen en de autoriteit verantwoordelijk voor de controle van de toepassing ervan.

Rapport du commissaire

Le rapport du commissaire doit contenir des informations complémentaires. Les dirigeants d'EIP doivent décrire eux-mêmes les risques liés à l'activité, y compris les risques liés aux comptes annuels. Les commissaires doivent quant à eux exposer les risques d'audit spécifiques. On songe par exemple au traitement des contrats à long terme et à la dépréciation du *goodwill*.

La communication entre le commissaire et le comité d'audit – au moyen d'un rapport complémentaire – et les compétences du comité d'audit concernant la surveillance de l'indépendance de l'auditeur sont également élargies.

Système de supervision publique à réformer

Le règlement prévoit la possibilité d'autoriser les autorités compétentes à déléguer des tâches à d'autres entités, à l'exception des tâches qui concernent le contrôle de qualité, les enquêtes ainsi que les sanctions et mesures en rapport avec le contrôle de qualité ou les enquêtes relatifs aux contrôles légaux des comptes d'EIP. Il est toutefois également permis aux Etats membres de déléguer des tâches relatives aux sanctions et aux mesures à d'autres autorités ou organes lorsque la majorité des personnes qui participent à la gouvernance de l'autorité ou de l'organe concerné sont indépendantes de la profession de contrôleur légal des comptes.

Le Conseil de l'IRE souligne le bon fonctionnement du système belge de supervision publique actuel. Ce système garantit un contrôle de qualité efficace dans le cadre d'une saine séparation des pouvoirs entre l'autorité chargée de l'établissement des normes et l'autorité chargée du respect de celles-ci.



In het kader van de audithervorming zal de Raad constructief en positief meewerken aan een wijziging van het thans bestaande systeem van publiek toezicht. Inderdaad, een hervorming van het systeem van publiek toezicht mag geen bedreiging vormen voor de rol van de beroepsbeoefenaars die de normen in de praktijk toepassen.

Het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren van OOB's moet worden aangepast overeenkomstig de nieuwe Europese bepalingen, rekening houdend met het behoud van de operationele betrokkenheid van de revisoren in de hoedanigheid van "deskundigen" inzonderheid in het kader van de kwaliteitscontrole, en dit onder de strikte controle van de bevoegde autoriteit.

Conclusie

De gevolgen van deze ingrijpende audithervorming voor de gecontroleerde vennootschappen zullen tijdig dienen ingeschat te worden en afhangen van de opties die gelicht zullen worden. De Raad van het IBR zal zijn loyale medewerking verlenen aan de harmonieuze implementatie van de verordening en de richtlijn in Belgisch recht. De impact van de nieuwe maatregelen voor wat betreft zowel de kwaliteit van de audit als de concentratie van de auditmarkt is onduidelijk maar één ding staat evenwel vast: de omzetting van de Europese wetgeving moet in verhouding staan tot de doelstellingen van financiële transparantie en vrije mededinging, zoals opgelegd door de Europese Unie.

De strengere regels voor OOB's (bijvoorbeeld externe rotatie) mogen niet uitgebreid worden naar de niet OOB's. Aangezien de nieuwe audithervorming duidelijk strenger is dan de vorige, zou het normaal zijn dat de Belgische wetgever geen bijkomend verbod oplegt en dat hij fiscale diensten toelaat wanneer ze niet materieel

Dans le cadre de la réforme de l'audit, le Conseil collaborera de manière constructive et positive à la modification du système de supervision publique en vigueur. En effet, il est inconcevable qu'une réforme du système de supervision publique porte atteinte au rôle du professionnel qui applique les normes dans la pratique.

La supervision publique des réviseurs d'entreprises auprès d'EIP doit être adaptée conformément aux nouvelles mesures européennes, tout en maintenant l'implication opérationnelle des réviseurs en leur qualité d'« experts », en particulier dans le cadre du contrôle de qualité, et ce, sous le contrôle strict des autorités compétentes.

Conclusion

Les conséquences de cette réforme fondamentale de l'audit pour les sociétés contrôlées devront être estimées en temps utile et dépendront des options qui seront levées. Le Conseil de l'IRE apportera sa collaboration loyale à la transposition harmonieuse en droit belge du règlement et de la directive. L'impact des nouvelles mesures sur la qualité d'audit et la concentration du marché de l'audit n'est pas clair, mais une chose est sûre : la transposition de la législation européenne doit être proportionnée aux objectifs de transparence financière et de concurrence, comme l'impose l'Union européenne.

Les règles plus strictes pour les EIP (p. ex. la rotation externe) ne peuvent être étendues aux non-EIP. Dans la mesure où la nouvelle réforme de l'audit est nettement plus rigoureuse que la précédente, il serait normal que le législateur belge n'impose pas d'interdiction supplémentaire et autorise les services fiscaux non signifi-

zijn. De bijkomende kosten met betrekking tot het nieuw systeem van publiek toezicht zullen redelijk en realistisch moeten blijven. Laat ons hopen dat de ervaring van het beroep in kwaliteitscontrole en inzake de praktische kennis van de controlestandaarden/auditnormen en boekhoudregels in het nieuw systeem een plaats zal krijgen.

Daniel KROES
Voorzitter IBR

catifs. Les surcoûts occasionnés par la mise en place d'un nouveau système de supervision publique devront rester raisonnables et réalistes. Espérons que l'expérience de la profession en matière de contrôle de qualité et portant sur la connaissance pratique des normes d'audit et des règles comptables trouveront leur place dans le nouveau système.

Daniel KROES
Président IRE



HOE PROFILEERT HET CIJFERBEROEP ZICH? EEN ANALYSE IN DE TIJD (2004-2013)

GLYNIS O

*Master Handelsingenieur (2012), Solvay Business School,
Vrije Universiteit Brussel
Consultant Performance Improvement, Ernst & Young*



DIANE BREESCH

*Hoogleraar Accounting & Auditing, Vrije Universiteit Brussel,
Vakgroep Business
Bedrijfsrevisor, Grant Thornton Belgium*



Van bean counter tot professional business(wo)man

Beoefenaars van cijferberoepen en in het bijzonder boekhouders, accountants en auditors, kampen reeds decennia lang met enkele hardnekkige vooroordelen en stereotypes¹. De wijze waarop de 'accountant'² in de jaren 60 en 70 werd voorgesteld in de media en fictieve lite-

ratuur zoals romans, kortverhalen, films en televisieprogramma's was dan ook niet bepaald flatterend en dit zowel naar fysieke verschijning, persoonlijkheid, gewoonten en -omgeving (CORY, 1992).

De accountant – typisch een man – werd immers steevast als saai, suf, verlegen en oninteressant afgespiegeld, al omvatte het stereotype

1 Een stereotype kan gedefinieerd worden als een geheel van eigenschappen die de leden van een welbepaalde sociale groep het best samenvatten (ALBU et al., 2011; CARNEGIE & NAPIER, 2010).

2 In de internationale en professionele literatuur wordt de term 'accountant' zowel gebruikt voor de beroepsbeoefenaar die de boekhouding bijhoudt en de financiële staten opmaakt als voor

de beroepsbeoefenaar die de boekhouding en de eruit voortvloeiende financiële staten controleert en dus eerder een 'assurance engagement' of audit uitvoert, wat tot een terminologische verwarring kan leiden. Zo wordt de statutaire audit in het Verenigd Koninkrijk door een *Chartered (Certified) Accountant* uitgevoerd en in de Verenigde Staten door een *Certified Public Accountant* (CPA).

ook wel gewaardeerde eigenschappen zoals toegewijd, efficiënt, detailgericht en betrouwbaar (AICPA, 1957; BOUGEN, 1994; Ewing et al., 2001; MILEY & READ, 2012).

In zijn detectiveroman *'The Lady in the Lake'* uit 1943 omschreef Raymond CHANDLER de Amerikaanse *Certified Public Accountant* (CPA) bijvoorbeeld als volgt³:

"Grayson was a long stooped yellow-faced man with high shoulders, bristly eyebrows and almost no chin. The upper part of his face meant business. The lower part was just saying goodbye. He wore bifocals and he had been gnawing fretfully at the evening paper. He was a CPA and looked it every inch. He even had ink on his fingers and there were four pencils in the pocket of his open vest."

In *Monthly Python*, het populaire tv-programma uit de jaren 60, werd een accountant met de volgende woorden toegesproken (BOUGEN, 1994, p. 320):

"... in your report here it says that you are an extremely dull person. Our experts describe you as an appallingly dull fellow, unimaginative, timid, lacking in initiative, spineless, easily dominated ... Whereas in most professions these would be considerable drawbacks, in accountancy they are a positive boon."

Ook *Time Magazine*, uitgebracht in 1970 met als titel *"Accounting: Profits Without Honor"*, ving aan met deze woorden:

"Accounting is not normally thought of as an exciting subject ... the profession itself [is] a staid club that is usually a model for grey flannel decorum."

Zelfs in de wetenschappelijke en professionele literatuur werden karikaturale omschrijvingen gebruikt:

"... [someone] who is single-mindedly preoccupied with precision and form, methodical and conservative, and a boring joyless character" (FRIEDMAN & LYNE, 2001, p. 424).

"Accountants are characterized as 'grey' individuals who wear grey suits." (EWING et al., 2001).

Vanaf de jaren 80 lijken vrouwelijke accountants evenwel sterker vertegenwoordigd in de fictieve media. Nochtans blijven adjectieven als onverzorgd, suf, asociaal en incompetent volgens SMITH & BRIGGS (1999) van terugkerende aard. Het traditionele stereotype van de saaie accountant (kortweg *bean counter* genoemd) werd – naar aanleiding van verschillende boekhoudschandalen⁴ bovendien meer en meer geassocieerd met frauduleuze en corrupte praktijken (SMITH & BRIGGS, 1999). Zo stelde een artikel uit de *The Economist* in 1992 (p. 14):

"Never has the reputation of accountants been so wretched. Bean counters have always been thought boring; now it seems, they are also bad – incompetent and, in some cases, corrupt."

Dergelijke stereotiepe beeldvorming die in de loop der jaren tot stand kwam, is niet onbelangrijk voor de toekomst van het beroep. Het kan studenten immers beïnvloeden in hun keuze om al dan niet een accounting gerelateerde studierichting te volgen of om al dan niet een beroep in de accounting of audit sfeer na te streven (SMITH & BRIGGS, 1999; RYAN et al., 2001). Individuen kiezen hun carrière immers deels op basis van de stereotiepe representatie van deze carrière in de maatschappij (DE COSTER & RHODE, 1971). Zo stellen zij zich de vraag of ze met dit type persoon willen samenwerken en wat het gevolg zou kunnen zijn voor hun zelfbeeld als ze de job zouden beoefenen (HUNT et al., 2004).

Of het stereotype al dan niet overeenstemt met de werkelijkheid doet eigenlijk niet terzake. Het stereotype is immers zo vastgeroest in de

3 FRISKHOFF, P. (1969). "Chandler on Accounting." *Canadian Chartered Accountant*, January, 28-31, zoals geciteerd in BOUGEN (1994, p. 319).

4 Voor een overzicht verwijzen we naar (MARKHAM, 2006).

maatschappij (JEACLE, 2008) dat het door het grote publiek simpelweg als de realiteit wordt beschouwd (MILEY & READ, 2012). Omwille van het overwegend negatieve stereotype, kiezen net de meest intelligente en geschikte individuen een ander carrièrepad (FRIEDLAN, 1995; CORY, 1992; SMITH & BRIGGS, 1999).

Geen ongegronde vrees zo blijkt, want volgens een studie van Taylor uit 2000, die mede gerealiseerd werd door het *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), blijkt dat het aantal universiteitsstudenten in de Verenigde Staten dat kiest voor een *major in accounting* gedaald is van 4 % in 1990 naar 2 % in 2000. Eenzelfde dalende tendens werd vastgesteld in Ierland en Australië (BYRNE & WILLIS, 2005; JACKLING & CALERO, 2006). Eind jaren 90 uitten de toenmalige *Big Eight* ook reeds hun bezorgdheid omtrent het lage aantal aan kwaliteitsvolle afgestudeerden dat voor een accountingcarrière opteerde (Arthur Andersen & Co. *et al.*, 1989). Een recente studie van de Vlaamse Dienst voor Arbeidsbemiddeling en Beroepsopleiding (VDAB) uit 2011 toont zelfs aan dat het beroep van “boekhouder” in Vlaanderen een knelpuntberoep is geworden wegens een kwalitatief tekort aan arbeidskrachten.

Om de interesse in het cijferberoep aan te wakkeren is bijgevolg actie vereist om het eerder negatieve stereotiepe beeld bij te stellen. Ook FEDORYSHYN & TYSON (2003) concluderen dat eerst de percepties moeten worden aangepakt vooraleer er een gedragswijziging kan plaatsvinden waarbij bijvoorbeeld studenten hun studiekeuze wijzigen en opnieuw meer voor een boekhoudkundige richting kiezen. Volgens ALBU *et al.* (2011) zijn het vooral de beroepsbeoefenaars en -organisaties zelf die een belangrijke rol spelen bij het wijzigen van deze percepties. Zij bepalen immers de algemene structuur waarin accountants werken, hetgeen in de toekomst hun rol en houding kan beïnvloeden (ALBU *et al.*, 2011).

Beroepsbeoefenaars en -organisaties trachten al sinds het einde van de jaren '60 om het traditionele imago naast zich neer te leggen

en also het tekort aan studenten met een interesse in accounting tegen te gaan (CARNEGIE & NAPIER, 2010). Via uitgebreide marketingcampagnes waarin een jeugdig en vitaal beeld wordt gepromoot, proberen ze een gunstiger imago te creëren (JACKLING & CALERO, 2006; HUNT *et al.*, 2004). Ook JEACLE (2008) stelt via een analyse van de tekstuele en visuele informatie uit de rekruteringsadvertenties van de *Big Four* (B4) vast dat deze via verwijzingen naar nieuwe vriendschappen, leuke activiteiten en exotische verplaatsingen het negatieve stereotype proberen te ontcrachten. Ze concludeert dat de beroepsbeoefenaars bewust een kleurrijk beeld van het beroep ophangen om in te gaan tegen het grijze imago van de accountant en dit door gebruik te maken van vrolijke mensen in een levendige en kleurrijke omgeving (JEACLE, 2008). Ook EWING *et al.* (2001) stelt aan de hand van een vijfjarige foto-analyse van een wekelijkse column in een vooraanstaand Australisch zakenblad vast dat *accounting professionals* steeds meer afgebeeld worden op een casual en sportieve manier. In lijn hiermee constateren ook BALDVINDOTTIR *et al.* (2009)⁵ dat het stereotiepe beeld omtrent de accountant de voorbije 40 jaar geëvolueerd is van de verantwoordelijke en rationele accountant naar een avontuurlijk en ietwat opwindend persoon; een verandering ten gevolge van de evolutie in de sociale gebruiken aldus BALDVINDOTTIR *et al.* (2009).

Op die manier vindt er langzamerhand een verschuiving plaats van het traditionele stereotype van het conservatieve, saaie imago van de accountant naar een nieuw imago van *business professional* waar creativiteit, maar ook bedrog centraal staat (CARNEGIE & NAPIER, 2010). De *bean counter* lijkt plaats te maken voor de *colourfull accountant* (JEACLE, 2008). Andere auteurs zoals o.a. DIMNIK & FELTON (2006) suggereren evenwel

5 Hiertoe bestuderen ze over de voorbije 40 jaar de advertenties voor 'accounting software' in professionele magazines. BALDVINDOTTIR *et al.* (2009) nemen aan dat wanneer de uitgebeelde gedachtegang achter de advertenties wijzigt, dit tevens een wijziging impliceert in het door de accountant zelf gepercipieerde beeld omtrent het beroep. Per decennia selecteerden ze telkens één advertentie die zowel qua visuele afbeelding als bijhorende tekst werd geanalyseerd.

dat het klassieke stereotype van de *bean counter* nog steeds de bovenhand heeft. Ook FRIEDMAN & LYNE (2001) stellen vast dat het klassieke stereotype van de accountant niet aan het verdwijnen is, maar eerder veelzijdiger is geworden. Ook de mannelijkheid van het cijferberoep blijft tot vandaag een hardnekkig stereotype in de Westerse maatschappij (CARNEGIE & NAPIER, 2010; DWYER & ROBERTS, 2004; WHITE & WHITE, 2006). DUFF (2011) concludeert uit nazicht van de jaarverslagen van de B4 over de periode 2003-2007 dat vrouwen alsook etnische minderheden nog steeds (te) vaak in de rol van klant of stakeholder worden geplaatst, terwijl mannen eerder als werknemer of partner worden neergezet.

Data en methodologie

In onderhavig onderzoek analyseren we hoe de beoefenaars van cijferberoepen zich profileren en of hierbij doorheen de tijd een wijziging wordt vastgesteld in de neergezette beeldvorming.

Hiertoe beschouwen we het beeldmateriaal op de websites van de 9 grootste accounting- en auditkantoren in België⁶ en dit over een periode van 10 jaar (2004-2013)⁷. Internet wordt

immers steeds meer gebruikt als een belangrijk communicatiekanaal voor bedrijven (ADAMS & FROST, 2004) en visuele informatie heeft een groter effect dan informatie uitgedrukt in welke andere vorm ook op het gebied van stimulatie en bewustmaking (ENGEL *et al.*, 1995).

Om een consistente vergelijking in de tijd en over de kantoren heen mogelijk te maken, beperken we ons tot twee secties, enerzijds de *Career* sectie waar de onderneming informatie geeft over de beschikbare jobs en het werk/leven binnen het bedrijf en anderzijds de *About us* sectie waar de onderneming onder andere de geschiedenis, de mensen en de waarden van het bedrijf toelicht. Aangezien er vooral gefocust wordt op de perceptie van studenten over de accountant en zijn beroep, richten we ons binnen de *Career* sectie enkel op junior (en geen senior) functies.

Op basis van de in de literatuur geïdentificeerde stereotiepe kenmerken, delen we de te onderzoeken eigenschappen op in drie categorieën: (1) foto gebonden eigenschappen, (2) persoonsgebonden eigenschappen en (3) omgeving gebonden eigenschappen. Elke categorie wordt vervolgens opgedeeld in een aantal subkenmerken.

Foto gebonden eigenschappen	
EFFECTEN	Geen effecten
	Vervaging
	Invalshoek
	Tekening
KLEUR	Zwart-Wit
	Kleur

In de categorie *foto gebonden eigenschappen*, onderzoeken we enerzijds de gebruikte effecten en anderzijds de kleur van de foto's. Bij bepaalde foto's wordt er immers gebruik gemaakt van bepaalde technieken, waardoor bepaalde

6 Het betreft de *Big Four* (Ernst & Young, KPMG, PwC en Deloitte) en vijf *non-Big Four* kantoren: BDO, RSM Belgium, Mazars, Grant Thornton en Moore Stephens die in 2008 samen 82,3 % van de Belgische auditmarkt vertegenwoordigden (BREESCH *et al.*, 2012). Ook kleinere kantoren blijken in de loop der jaren steeds meer over een website te beschikken. Het feit dat bedrijfsrevisorenkantoren sinds de revisorale hervorming in 2007 een transparantieverslag dienen bekend te indienen indien zij de statutaire audit uitvoeren bij 'organisaties van openbaar belang' (artikel 15 van de wet van 22 juli 1953) is hier wellicht niet vreemd aan. Hun aandeel blijft over onze 10-jarige onderzoeksperiode echter beperkt en wordt daarom niet verder in beschouwing genomen. Voor de bestudeerde kantoren, wordt telkens enkel de website-versie voor België als bron gebruikt.

7 Via de internet archiveringswebsite <http://www.archive.org> (*wayback machine*), is het mogelijk om een momentopname van een specifieke website terug in de tijd te raadplegen. Enige voorzichtigheid inzake de beschikbare data en bijgevolg resultaten is evenwel geboden aangezien enkel foto's tot een beperkte grootte kunnen gearchieveerd worden en niet altijd alle bedrijven (zoals bv. Deloitte) hun toestemming geven om hun website op te slaan in dit webarchief.

personen meer of minder op de voorgrond treden. Soms wordt ook de nadruk gelegd op een specifiek persoon door andere mensen op de foto onscherp of met de rug naar de camera af te beelden.

Onderstaande foto is een voorbeeld dat het belang van de gebruikte effecten aantoont. Hoewel men duidelijk de verscheidene personen kan identificeren en onderscheiden, wordt de aandacht onmiddellijk naar de ervaren blanke man in het midden getrokken. Hij is de enige die scherp wordt afgebeeld waardoor de andere personen meer naar de achtergrond verdwijnen. Zo merkt men bijvoorbeeld op dat de eerste vrouw (van links) een andere etnische afkomst heeft, maar dit lijkt door de gebruikte effecten minder belangrijk te worden. Wanneer men deze foto bekijkt, ziet men dus vooral de karakteristieken blank, ervaren en man, welke allen eerder stereotypisch genoemd kunnen worden.



Sommige ondernemingen maken ook gebruik van tekeningen in plaats van een real life setting, waardoor de omgeving en persoonsgebonden eigenschappen minder tot hun recht komen.



Ook het onderscheid tussen foto's in kleur of in zwart-wit tinten wordt opgenomen. Kleurrijke foto's komen immers meer dynamisch en opgewekt over, terwijl grijstinten eerder als een bevestiging van het grijze imago aanzien kunnen worden.

Persoonsgebonden eigenschappen	
CULTUUR	
	Blank
	Niet-blank
	Onbepaald
LEEFTIJD	
	Oud
	Jong
	Onbepaald
GESLACHT	
	Man
	Vrouw

In de categorie *persoonsgebonden eigenschappen*, maken we een opsplitsing naar cultuur, leeftijd en geslacht. Onder de parameter cultuur, kijken we naar de etnische afkomst van de mensen die afgebeeld worden in het beeldmateriaal. We maken hierbij het onderscheid tussen blank en niet-blank, waarbij onder de noemer "niet-blank" alle personen met een expliciet vreemde origine behoren (zwart, Oosters, latino/latina ...). Onder de parameter leeftijd wordt een onderscheid gemaakt tussen jong en oud. Meer specifiek, maken we een onderscheid tussen starters en individuen met al enige werkervaring. Hiermee willen we nagaan in welke mate de bedrijven een jeugdige werkomgeving willen promoten, waarin pas afgestudeerden zich helemaal thuis voelen. Een derde persoonsgebonden eigenschap is geslacht. Historisch gegroeid werd het beroep van accountant immers altijd als een exclusief mannenclubje bestempeld. Het is dus relevant om na te gaan in welke verhouding mannen en

vrouwen over de beschouwde periode worden afgebeeld en of er een zekere evolutie merkbaar is⁸.

Omgeving gebonden eigenschappen	
VOORKOMEN	
	Business
	Casual
	Onbepaald
SETTING	
	Gefocuste werkomgeving
	Dynamische werkomgeving
	Ontspannen werkomgeving
	Buiten de werkomgeving
	Neutraal/Statisch

De categorie *omgeving gebonden eigenschappen* delen we op in de parameters voorkomen en setting. Bij voorkomen kijken we naar het uiterlijk en de kledij van de afgebeelde personen. We maken hierbij een onderscheid tussen 'business' (duidelijk zakelijk voorkomen), 'casual' (eerder informeel of recreatief) en 'onbepaald'. Inzake setting kijken we voornamelijk naar de omgeving waarin de individuen zich bevinden namelijk binnen of buiten de werkomgeving. Binnen de werkomgeving zijn gradaties merkbaar tussen 'gefocus' (waarin de individuen geconcentreerd aan het werk zijn en geen afleidingen ondervinden), 'dynamisch' (waarin de personages zich nog steeds duidelijk in de werksfeer bevinden, maar er ruimte is voor enige interactie en amusement) en tenslotte 'ontspannen' (waarin de individuen zich nog steeds op kantoor bevinden maar waar ze bijvoorbeeld wel genieten van een rustige werkpaauze). Een setting buiten de werkomgeving betreft een sportieve, sociale of recreatieve activiteit.



De neutrale of statische omgeving legt de nadruk op de personen en niet op de activiteiten of omgeving waarin zij zich bevinden.

Voor de categorieën foto- en omgeving gebonden eigenschappen verliep de codering per foto. Voor de persoonsgebonden eigenschappen, werd elk personage op de foto afzonderlijk gecodeerd.

Teneinde de betrouwbaarheid van de codering te garanderen werd de codering van het geselecteerde beeldmateriaal door twee individuele en onafhankelijke personen uitgevoerd. De betrouwbaarheid van dergelijk onderzoek kan immers enkel worden gegarandeerd indien twee personen onafhankelijk van elkaar dezelfde code toekennen aan hetzelfde onderzoeksmateriaal. Er zijn meerdere methoden waarop een dergelijke *inter-coder* betrouwbaar kan berekend worden. In lijn met EWING *et al.* (2001) wordt gebruik gemaakt van volgende formule:

$$\text{Betrouwbaarheid} = \frac{2M}{N1+N2}$$

waarin M het totaal aantal beslissingen is waar de twee codeerders het over eens zijn en N1 en N2 het totaal aantal beslissingen die de respectievelijke codeerders hebben gemaakt. In tabel 1 worden M en N op jaarbasis weergegeven:

8 Bij de kenmerken 'cultuur' en 'leeftijd' werd telkens een sectie 'onbepaald' toegevoegd. Als gevolg van effecten bij bepaalde foto's was het immers niet altijd mogelijk om op een accurate manier de cultuur of leeftijd van een persoon te bepalen.

Tabel 1: Inter-code

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Consensus (M)	189	189	230	341	305	550	528	613	501	613
Totaal # beslissingen (N)	193	193	232	344	307	556	540	625	529	651
Inter-code	97,93%	97,93%	99,14%	97,38%	97,39%	98,92%	97,78%	98,08%	94,71%	93,86%

Aangezien in alle jaren de *inter-code* meer dan 90 % (en met uitzondering van de twee laatste jaren zelfs 98 %) bedraagt, hebben beide co-deerders het beeldmateriaal consistent behandeld en is de betrouwbaarheid van het onderzoek bijgevolg gegarandeerd.

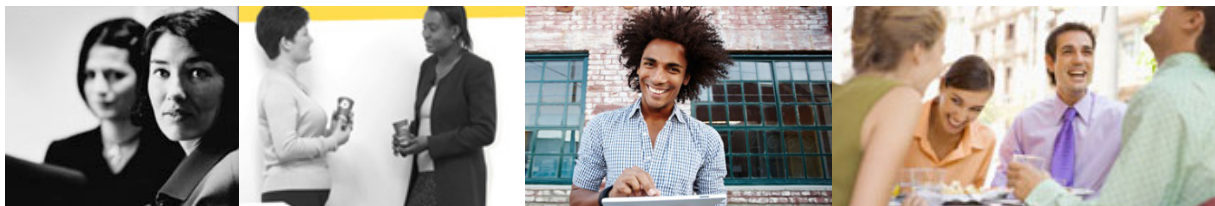
KLEURRIJKE FOTO'S KOMEN LEVENDIGER, OPGEWEKTER EN KRACHTIGER OVER

- Foto gebonden eigenschappen

De B4 lijken tot en met 2008 eerder zwart-wit foto's op hun website te plaatsten. Sinds 2009 komt hier evenwel een kentering in en wordt een absolute meerderheid aan afbeeldingen in kleur opgemerkt. Kleurrijke foto's komen levendiger, opgewekter en krachtiger over, wat zeker helpt bij het overbrengen van een positiever en kleurrijker imago. Onderstaande afbeeldingen zijn een selectie van het gebruikte beeldmateriaal in grijs tinten aan het begin van de periode en in kleur op het einde van de bestudeerde periode.

Resultaten

Tabel 2 geeft een samenvattend overzicht van de resultaten over de bestudeerde periode 2004-2013 en dit opgesplitst tussen enerzijds *Big Four* (B4) en non-*Big Four* kantoren (NB4)⁹. Onder bespreken we de belangrijkste trends geïllustreerd met enkele voorbeelden uit het verzamelde fotomateriaal. Voor 2013 wordt aan de hand van de Chi-kwadraatstoets ook nagegaan of er een statistisch significant verschil bestaat tussen de B4 en NB4¹⁰.



De afbeeldingen van de NB4 blijken over de gehele onderzoeksperiode met uitzondering van 2013 nagenoeg allemaal in kleur.

- Persoonsgebonden eigenschappen

Cultuur. B4 kantoren vertonen een eerder stabiele trend inzake culturele diversiteit met sinds 2004 steeds een beperkt aantal (schommelend rond 20 %) individuen met een verschillende et-

⁹ Voor Deloitte werd enkel beeldmateriaal voor het jaar 2013 gebruikt aangezien geen toestemming tot archivering werd verleend (cf. *supra* voetnoot 7). Ook voor RSM Belgium werd nooit beeldmateriaal teruggevonden. Zij lijken noch op hun huidige website, noch in het verleden gebruik te hebben gemaakt van afbeeldingen.

¹⁰ Voor de overige jaren was deze onafhankelijkheidstoets door de kleinere hoeveelheid waarnemingen (afbeeldingen) niet altijd mogelijk.

OP DE MEER RECENTE
AFBEELDINGEN IS EEN GROTER
SAMENSPEL TUSSEN MENSEN
MET EEN VERSCHILLENDE
ETNISCHE AFKOMST MERKBAAR

nische afkomst. Wel lijkt de diversiteit in se in de loop der jaren uitgebreid. Daar waar in het begin van de onderzoeksperiode vooral zwarte mensen in beeld worden gebracht, blijken later ook onder andere latino's en mensen met een Aziatische afkomst te worden afgebeeld.



DOOR JONGE, VROLIJKE
EN HIPPE WERKNEMERS
TE PORTRETTEREN,
WORDT HET BEELD VAN
DE GRIJZE, SAAIE EN OUDE
ACCOUNTANT ONMISKENBAAR
TEGENGESPROKEN

Bovendien is op de meer recente afbeeldingen een groter samenspel tussen mensen met een verschillende etnische afkomst merkbaar.

Bij de NB4 treedt pas vanaf 2011 enige culturele diversiteit in beeld, maar ze bereiken in 2013 wel al onmiddellijk een meer evenwichtige situatie, waarbij nagenoeg 50 % van de individuen niet-blank is. Hierdoor stralen de NB4 in 2013 ook statistisch significant meer culturele diversiteit uit dan de B4 ($\chi^2 = 14,05$).



Leeftijd. Met uitzondering van de jaren 2007 en 2008 beelden de B4 steeds een hoger percentage jonge mensen af. Door jonge, vrolijke en hippe werknemers te portretteren, wordt het beeld van de grijze, saaie en oude accountant onmiskenbaar tegengesproken.

De NB4 gebruiken minder expliciet jonge individuen in hun beeldmateriaal en laten vooral ervaren mensen zien of mensen waarbij de leeftijd niet bepaald kan worden. Pas vanaf 2013 meten ook de kleinere beroepsbeoefenaars zich een duidelijk jonger imago aan, al brengen de B4 ook in 2013 een statistisch significant hoger aantal jonge mensen in beeld dan de NB4 ($\chi^2 = 14,31$).

Geslacht. Terwijl de B4 in het begin van de onderzoeksperiode aanzienlijk meer vrouwen

in hun beeldmateriaal opnemen (70-80 % in 2004-2006) en dit typisch in een werkomgeving (en niet als stakeholder, cf. *supra* DUFF (2011)) loopt dit aandeel geleidelijk terug. Naar



het einde van de onderzoeksperiode wordt zelfs opnieuw een (kleine) meerderheid aan mannen waargenomen.

Bij de NB4 is de trend over de onderzoeksperiode vrij stabiel: mannen zijn steeds in de meerderheid (ongeveer 67 %), met uitzondering van 2013 waar het aandeel van de vrouwen ineens 58 % inneemt. Het verschil tussen B4 en NB4 blijkt in 2013 evenwel niet statistisch significant ($\chi^2 = 1,94$).

Tabel 2: Resultaten B4 – NB4 (2007-2013)

		Big Four & Niet-Big Four														
		2013		2012		2011		2010		2009		2008		2007		2
		B4	NB4	B4	NB4	B4	NB4	B4	NB4	B4	NB4	B4	NB4	B4	NB4	B4
Foto gebonden eigenschappen																
EFFECTEN		100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Geen effecten	78%	70%	72%	63%	85%	26%	73%	75%	77%	22%	74%	67%	52%	67%	57%
	Vervaging	10%	4%	11%	29%	8%	26%	12%	25%	9%	78%	0%	33%	4%	33%	43%
	Invalshoek	12%	20%	17%	8%	7%	0%	8%	0%	14%	0%	26%	0%	19%	0%	0%
	Tekening	0%	6%	0%	0%	0%	48%	8%	0%	0%	0%	0%	0%	26%	0%	0%
KLEUR		100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Zwart-Wit	0%	19%	0%	0%	1%	0%	1%	0%	2%	0%	64%	0%	52%	0%	57%
	Kleur	100%	81%	100%	100%	99%	100%	99%	100%	98%	100%	36%	100%	48%	100%	43%
Persoonsgebonden eigenschappen																
CULTUUR		100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Blank	77%	57%	76%	94%	79%	68%	75%	100%	61%	100%	84%	100%	64%	100%	74%
	Niet-blank	20%	34%	19%	6%	15%	32%	22%	0%	33%	0%	16%	0%	11%	0%	26%
	Onbepaald	3%	9%	5%	0%	6%	0%	4%	0%	7%	0%	0%	0%	26%	0%	0%
LEEFTIJD		100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Oud	28%	14%	36%	70%	31%	68%	31%	50%	14%	58%	56%	33%	47%	33%	29%
	Jong	63%	58%	55%	24%	61%	32%	63%	50%	77%	14%	28%	33%	45%	33%	71%
	Onbepaald	9%	28%	9%	6%	8%	0%	7%	0%	9%	28%	16%	33%	8%	33%	0%
GESLACHT		100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Man	53%	42%	57%	57%	52%	67%	51%	67%	58%	57%	44%	67%	38%	67%	29%
	Vrouw	47%	58%	43%	43%	48%	33%	49%	33%	42%	43%	56%	33%	54%	33%	71%
	Onbepaald	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	9%	0%	0%
Omgeving gebonden eigenschappen																
VOORKOMEN		100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Business	73%	76%	76%	83%	72%	100%	83%	100%	81%	100%	68%	100%	65%	100%	86%
	Casual	24%	15%	24%	17%	26%	0%	14%	0%	14%	0%	32%	0%	35%	0%	14%
	Onbepaald	3%	8%	0%	0%	2%	0%	3%	0%	5%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
SETTING		100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
	Gefocuste werkomgeving	12%	8%	13%	17%	15%	48%	15%	50%	7%	0%	39%	33%	44%	33%	29%
	Dynamische werkomgeving	27%	4%	37%	17%	26%	0%	32%	0%	40%	56%	18%	33%	13%	33%	43%
	Ontspannen werkomgeving	3%	6%	10%	0%	18%	0%	17%	0%	16%	0%	5%	0%	6%	0%	0%
	Buiten de werkomgeving	15%	43%	6%	25%	11%	0%	8%	0%	16%	0%	11%	33%	17%	33%	0%
	Neutraal/Statisch	43%	39%	35%	41%	29%	52%	28%	50%	21%	44%	26%	0%	20%	0%	29%

▪ **Omgeving gebonden eigenschappen**

Voorkomen. In lijn met de *business professional* overheerst gedurende de gehele onderzoeksperiode het zakelijk voorkomen en dit zowel bij de B4 als de NB4.

Toch besteden de B4 reeds van in het begin steeds in beperkte mate aandacht aan een meer *casual* voorkomen (ongeveer 20 %). Doorheen de tijd wordt dit beeld ook steeds explicieter.

DE GEFOCUSTE
WERKOMGEVING MAAKT
DOORHEEN DE JAREN
PLAATS VOOR EEN MEER
DYNAMISCH EN ONTSPANNEN
WERKOMGEVING

Bij de NB4 is er tot en met 2011 geen enkele afbeelding beschikbaar waarop een *casual* voorkomen wordt weergegeven. Slechts vanaf 2012 wordt hier voor het eerst van afgeweken. In 2013 is er dan ook geen statistisch significant verschil meer waar te nemen ($\chi^2 = 4,09$) tussen het voorkomen bij de B4 en NB4. Beiden tonen immers in ongeveer 75 % van de gevallen een zakelijk voorkomen.



Setting. De gefocuste werkomgeving maakt doorheen de jaren plaats voor een meer dynamisch en ontspannen werkomgeving. Vooral bij

de B4 wordt deze trend waargenomen. De NB4 sluiten hier slechts ten dele op het einde van de onderzoeksperiode bij aan.



De NB4 lijken echter wel vrij snel af te stappen van de idee dat het werk zich steeds binnen de kantoorwanden/werkomgeving dient af te spelen en zij tonen dan ook geregeld beeldmateriaal waarbij de job verschillende mogelijkheden en

afwisseling biedt. Dit leidt ertoe dat in 2013 een statistisch significant verschil wordt opgemeten tussen de B4, die veeleer een *dynamische werkomgeving* laten zien en de NB4, die vooral een setting *buiten de werkomgeving* promoten ($\chi^2 = 46,11$).



Meer recent lijken zowel de B4 als de NB4 de omgeving minder belangrijk te vinden en wordt meer gebruik gemaakt van een neutrale/statistische beeldvorming waarbij de focus vooral ligt op de individuen.



Conclusie

De wijze waarop de beoefenaars van cijferberoepen zichzelf op hun websites profileren, toont aan dat ze het traditionele grijze en saaie imago zeker proberen bij te stellen. Tijdens het voorbije decennium (2004-2013) wordt immers een duidelijke evolutie waargenomen waarbij een kleurrijk beeld wordt opgehangen dat gedragen wordt door jonge en vitale individuen. De werkomgeving en het zakelijk voorkomen blijven evenwel belangrijk aangezien ook het professionalisme en de betrouwbaarheid van het beroep moet weerspiegeld blijven. Niettemin is er echter ook de nodige ruimte voor ontspanning en het verkennen van nieuwe horizons.

Over het algemeen lijken de B4 over de jaren heen een voorsprong te hebben op dit meer dynamische beeld van het cijferberoep. De NB4 benen evenwel zeer snel bij en in 2013 lijken ze de B4 zelfs te overtreffen, zeker als het op culturele diversiteit en genderevenwicht aankomt.

In welke mate deze profilering buiten het traditionele stereotype, uiteindelijk ook een positieve invloed heeft op de rekrutering van nieuw afgestudeerden is alvast een waardevolle piste voor verder onderzoek. Het zou eveneens interessant zijn om na te gaan hoe andere beroepen (zoals bijvoorbeeld consultants, advocaten ...) met deze beeldvorming te maken hebben.

Bibliografie

ADAMS, C.A. & FROST, G. (2004). "The Development of Corporate Web-sites and implications for Ethical, Social and Environmental Reporting through these Media." Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS): Edinburgh.

AICPA (1957). "Small Business Looks at the CPA," *Bulletin #2: Economics of Accounting Practice* American Institute of Certified Public Accountants.

ALBU, N., ALBU, N.C., GIRBINA, M.M., SANDU, M.I. (2011). "A Framework for the Analysis of the Stereotypes in Accounting." *World Academy of Science, Engineering and Technology*, 77, 874-878.

Arthur Andersen & Co., Arthur Young, Coopers & Lybrand, Deloitte Haskins & Sells, Ernst & Whinney, Peat Marwick Main & Co., Price Waterhouse, & Touche Ross. (1989). *Perspectives on Education: Capabilities for success in the accounting profession*. New York: Authors.

BALDVINSDOTTIR, G., BURNS, J. & NORREKLIT, H. (2009). "The image of accountants: from bean counters to extreme accountants." *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 22 (6), 858-882.

BOUGEN, P.D. (1994). "Joking apart: the serious side to the accountant stereotype." *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 319-335.

BREESCH, D., DE MUYLDER, J. & HARDIES, K. (2012). "Concentration in the Belgian Audit Market: a study based on the annual accounts." *Tax Audit & Accountancy*, November, 6-14.

BYRNE, M. & WILLIS, P. (2005). "Irish Secondary Students' Perceptions of the Work of an Accountant and the Accounting Profession." *Accounting Education: an international journal*, 14(4), 367-381.

CARNEGIE, G.D. & NAPIER, C.J. (2010). "Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron."

Accounting, Organizations and Society, 35, 360-376.

DECOSTER, D. T., RHODE, J. G., GAINES, M. B. & MURPHY, E. H. (1971). "The Accountant's Stereotype: Real or Imagined, Deserved or Unwarranted." *The Accounting Review* 4, 651-664.

DUFF, A. (2011). "Big Four accounting firms' annual reviews: A photo analysis of gender and race portrayals." *Critical Perspectives on Accounting*, 22, 20-38.

DWYER, P.D. & ROBERTS, R.W. (2004). The contemporary gender agenda of the US public accounting profession: embracing feminism or maintaining empire? *Critical Perspectives on Accounting*, 15(1): pp. 159-177.

ENGEL, J.F., BLACKWELL, R.D. & MINIARD, P.W. (1995). *Consumer Behavior*. 8th edition, Dryden Press, Florida.

EWING, M.T., PITT, L.F. & MURGOLO-POOR, M.E. (2001). "Bean couture: Using photographs and publicity to re-position the accounting profession." *Public Relations Quarterly*, 46, 23-29.

FEDORYSHYN, M. & TYSON, T. (2003). "The impact of practitioner presentations on students' perceptions of the public accounting work environment." *Journal of Education for Business*, 78(5), 273-284.

FRIEDLAN, J.M. (1995). "The effects of different teaching approaches on students' perceptions of the skills needed for success in accounting

courses and by practicing accountants." *Issues in Accounting Education* 10.1 (1995), 47-63.

HUNT, S. C., FALGIANI, A. A. & INTRIERI, Robert C. (2004). "The Nature and Origins of Students' Perceptions of Accountants." *Journal of Education for Business* 79 (3), 142-149.

JACKLING, B. & CALERO, C. (2006). "Influences on Undergraduate Students' Intentions to become Qualified Accountants: Evidence from Australia." *Accounting Education: an international journal*, 15(4), 419-438.

JEACLE, I. (2008). "Beyond the Boring Grey: The Construction of the Colourful Accountant." *Critical Perspectives on Accounting* 19, 1296-1320.

MARKHAM, J.W. (2006). *A financial history of modern U.S. corporate scandals: From Enron to Reform*. New York: M.E. Sharpe Inc.

MILEY, F. & READ, A. (2012). "Jokes in popular culture: the characterisation of the accountant." *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 25(4), 703-718.

SMITH, M. & BRIGGS, S. (1999). From bean-counter to action hero: changing the image of the accountant." *Management Accounting*, January, 28-30.

VDAB (2011). "Analyse Vacatures 2011: knelpuntberoepen." VDAB Studiedienst.

WHITE, M.J. & WHITE, G.B. (2006). Implicit and Explicit Occupational Gender Stereotypes. *Sex Roles*, 55(3): pp. 259-266.

Résumé

Depuis quelques décennies, les professionnels du chiffre et en particulier les experts-comptables et les auditeurs, sont confrontés à des préjugés et des stéréotypes tenaces. Dans les médias et la littérature de fiction des années 60 et 70, l'expert-comptable – typiquement un homme – était, en effet, toujours représenté comme étant ennuyeux, obtus, timide et sans intérêt. Une telle image stéréotypée et caricaturale peut cependant influencer la décision des étudiants en ce qui concerne leurs études ou leur future carrière. Les professionnels et les organisations professionnelles à travers le monde sont dès lors, à juste titre, préoccupés par la baisse d'intérêt pour la profession. Dans ce contexte, ils essaient depuis des années de se débarrasser de l'image traditionnelle et plutôt négative de « *l'homme ennuyeux en costume gris* » et de mettre en avant un profil plus dynamique.

Afin d'examiner comment les professionnels du chiffre se sont présentés au monde extérieur au cours de la dernière décennie, nous analysons dans cet article les images sur les sites internet des plus grands cabinets d'expertise comptable et d'audit en Belgique (aussi bien les *Big Four* que les *non-Big Four*) sur la période 2004-2013.

Nos résultats montrent clairement que les professionnels tentent de changer l'image plutôt conservatrice et terne. Au cours des dix dernières années (2004-2013), nous constatons une nette tendance à afficher une image haute en couleurs, véhiculée par des personnes jeunes et dynamiques. Cependant, l'environnement de travail et l'allure professionnelle restent importants puisque le professionnalisme et la fiabilité du métier doivent être reflétés. Néanmoins, l'espace nécessaire est prévu pour se détendre et explorer de nouveaux horizons. En général, les *Big Four* semblent avoir pris, au cours des années, une longueur d'avance en ce qui concerne cette image plus dynamique de la profession comptable. Toutefois, les *non-Big Four* rattrapent rapidement leur retard et semblent même dépasser les *Big Four* en 2013, surtout quand il s'agit de la diversité culturelle et de l'équilibre entre les sexes.

Summary

Accounting professionals, and particularly accountants and auditors, have been facing persistent prejudices and stereotypes for decades. In the 60s and 70s, the media and fictional literature consistently depicted the accountant – typically a man – as being boring, dull and shy. As such stereotyped and caricatured images may influence students in their educational and career choices, professionals and professional organisations worldwide are right to be concerned about the declining interest in the profession. That's why they have been trying for several years to shake off this traditional and rather negative image of the "*boring grey-suited man*" for a more dynamic profile.

In order to determine how accounting professionals have portrayed themselves to the outside world over the past decade, this article examines the visual elements displayed on the websites of the biggest Belgian accounting and auditing firms (both *Big Four* and *non-Big Four*) over the period 2004-2013.

The results show clearly that professionals are trying to change their rather conservative and dull image. Over the last ten years (2004-2013), a clear trend can be observed, where a colourful image is put forward, conveyed by young and dynamic people. At the same time, the work environment and professional look are still important, given that the professionalism and reliability of the practice must remain reflected. Nevertheless, there is still space left for recreation and exploration of new horizons. Over the years, the B4 generally seem to be one step ahead when it comes to building a more dynamic image of the profession. The NB4 are yet rapidly catching up and are even overtaking the B4 in 2013, especially in the field of cultural diversity and gender balance.

IMPACT DE LA RÉGIONALISATION PARTIELLE DE L'IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUES POUR LES ENTREPRISES

JEAN DE LAME

*Secrétaire général de l'Union wallonne des entreprises et
Professeur à l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales*



Introduction

Pour le fiscaliste, la 6^{ème} réforme de l'Etat se matérialise principalement dans deux lois votées par le Parlement fédéral, l'une à la majorité des 2/3 et l'autre à la majorité simple. La première, la loi spéciale du 6 janvier 2014 porte sur le financement des Communautés et Régions et sur l'élargissement de l'autonomie fiscale des Régions¹. La seconde, la loi ordinaire du 8 mai 2014 modifie le Code des impôts sur les revenus suite à l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques². Ces deux lois répartissent les compétences entre l'Etat fédéral et les Régions en donnant aux Régions notamment le pouvoir de modifier partiellement l'impôt des personnes physiques à partir du 1^{er} juillet 2014. Ces modifications éventuelles seront applicables dès l'exercice d'imposition 2015 c'est-à-dire pour l'ensemble des revenus 2014 même ceux acquis avant le 1^{er} juillet 2014.

Les travaux parlementaires relatifs à ces deux lois comportent un millier de pages. Le nombre d'articles modifiés dans le Code des impôts sur les revenus avoisine la centaine. Dès lors nous nous limiterons à en tracer les grandes lignes et surtout épinglerons ses principales conséquences pour le monde de l'entreprise. La loi ordinaire modifie également le régime des non-résidents. Nous l'évoquerons très brièvement.

La réforme institutionnelle

Le lecteur se souviendra que la Belgique a connu la plus longue crise politique de son histoire. Elle a débouché après plus de 500 jours, sur un accord conclu en septembre 2011 entre huit partis, transférant un ensemble de compétences vers les Régions et Communautés. Si nous faisons abstraction de la sécurité sociale, les moyens budgétaires des Régions et Communautés seront désormais plus importants que ceux de l'Etat fédéral. Les matières transférées concernent les allocations familiales, une partie des soins de santé, des réductions

¹ [Moniteur belge du 31 janvier 2014.](#)

² [Moniteur belge du 28 mai 2014.](#)

ciblées des cotisations patronales de la sécurité sociale, les titres services, les baux à loyer, baux commerciaux et baux à ferme, une partie du code de la route, etc. mais aussi le remplacement d'une partie importante de la dotation budgétaire de l'Etat fédéral aux Régions par la maîtrise régionale de 25 % de l'impôt des personnes physiques (IPP). Tous ces transferts ont fait l'objet de lois spéciales et modifications de la Constitution.

Ce qui ne change pas

Les entrepreneurs exercent leurs activités soit dans le cadre d'une entreprise individuelle soit par l'intermédiaire d'une société. Comme l'impôt des sociétés n'est pas concerné par la régionalisation, ces derniers ne subiront les conséquences de la réforme qu'au niveau de leur rémunération de gérant ou administrateur. Les actionnaires des sociétés ne sont nullement visés par cette régionalisation étant donné que l'impôt des sociétés reste fédéral ainsi que la taxation des revenus mobiliers, le précompte mobilier (actuellement libératoire) et le régime actuel et futur de la taxation des plus-values mobilières. Les personnes qui craignent un accroissement de l'IPP par les seules Régions ont tout intérêt à continuer à exercer leur activité professionnelle en utilisant comme véhicule juridique une société.

Si les Régions, comme nous le verrons ci-après, peuvent moduler l'impôt des personnes physiques en toute autonomie, le précompte professionnel restera une compétence exclusive du fédéral³. La question se pose si le précompte pourra varier en fonction du domicile du contribuable. La réponse devra être apportée par le gouvernement fédéral. En effet l'arrêté qui fixe les règles du précompte professionnel devra être délibéré en conseil des ministres et dès lors obtenir l'accord aussi bien des ministres francophones que néerlandophones. Il n'est pas inu-

tile de rappeler le précédent du « *jobkorting* » introduit par le décret flamand du 30 juin 2006 qui consistait en une réduction d'impôt pour les contribuables flamands exerçant une activité professionnelle. Cette réduction forfaitaire d'impôt de 250 à 300 euros avait été intégrée dans le calcul du précompte professionnel du mois de février générant ainsi une augmentation du salaire net à due concurrence pour les habitants de Flandre. Ce « *jobkorting* » a été abrogé par le décret budgétaire flamand de 2011. Cette différence de calcul de précompte professionnel a posé beaucoup de problèmes aux entreprises occupant des salariés de régions différentes. Pour le climat social de l'entreprise, il est préférable que le précompte professionnel reste uniforme sur l'ensemble du territoire belge. Les contribuables constateront ainsi les différences d'IPP au lieu du domicile lors de l'enrôlement et non au lieu du travail pour autant que les règles de calcul du précompte professionnel restent bien entendu uniformes.

De nombreuses réductions fiscales sont maintenues au niveau fédéral et plus particulièrement la constitution d'épargne mobilière au travers d'assurance groupe ou assurance pension.

La TVA et les accises continueront à relever exclusivement du fédéral. Il en ira de même pour la perception et le contrôle de l'IPP qui sera entre les mains exclusives du SPF Finances.

Ce qui change

Les revenus, dès 2014 (exercice d'imposition 2015), seront soumis à un impôt des personnes physiques fédéral et à un impôt des personnes physiques régional.

A. La résidence fiscale

Dans le nouveau Code des Impôts sur les Revenus, la *localisation dans une région* d'un habitant du Royaume se fera uniquement en fonc-

³ Article 7 de la loi du 6 janvier 2014 introduisant un article 5/1, § 5 dans la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

tion de son domicile⁴ « fiscal » et non plus d'un double critère : domicile fiscal et siège de la fortune. L'inscription dans le Registre National des personnes physiques sera considéré comme présomption « réfragable » c'est-à-dire sauf preuve contraire par le fisc qui ne pourra toutefois se prévaloir de la situation des immeubles ou du portefeuille titres du contribuable. En matière de droit de succession et donation, le critère retenu est la durée de résidence fiscale endéans une période de cinq ans. Pour l'impôt des personnes physiques il s'agira du domicile au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Un futur nid à contestation pour les contribuables qui ont deux résidences dans deux régions différentes ?

B. Le calcul de l'impôt

a. Impôt des personnes physiques fédéral

La détermination des *revenus nets des quatre catégories (immobiliers, mobiliers, professionnels et divers)* restera de la compétence exclusive du fédéral. De l'ensemble de ces revenus nets pourront seulement être déduites les rentes alimentaires. Les autres déductions ont été transformées (notamment dans le cadre de la loi du 8 mai 2014) en réductions d'impôts soit au niveau de l'IPP fédéral soit au niveau de l'IPP régional.

Pour déterminer l'impôt fédéral, il y aura principalement sept opérations⁵ :

1. L'ensemble des *revenus nets* sera ventilé en revenus imposables globalement et distinctement.

2. Le revenu imposable *globalement* se verra appliquer le *barème* d'imposition actuel (tranches de 25 % à 50 %) ; le résultat donnera *l'impôt de base*.
3. Cet impôt de base sera diminué de l'impôt afférent à la *quotité du revenu exemptée d'impôt et de ses suppléments* (personnes à charge, ...). Le résultat donnera *l'impôt à répartir*.
4. L'impôt à répartir sera diminué de la réduction pour *pensions et revenus de remplacement* et de celle pour *revenus d'origine étrangère*.
5. Ce résultat sera ajouté à l'impôt des *revenus imposables distinctement* (soumis par exemple à 16,5 %).
6. Du total on extrait l'impôt afférent aux dividendes, intérêts et plus-values sur valeurs et titres (ces derniers ne seront en effet pas soumis aux additionnels régionaux) pour obtenir *l'impôt Etat*.
7. Une quotité à savoir 74,01 % sera qualifiée *d'impôt Etat réduit*. De ce montant sera déduit les réductions fédérales (assurance-vie, épargne pension, etc.) et ajouté l'impôt mentionné au 6 ci-avant pour donner *l'impôt des personnes physiques fédéral*.

A noter que pour les revenus d'origine étrangère, le nouveau calcul de l'IPP est plus favorable. Auparavant, la réduction pour revenus d'origine étrangère se situait après la prise en compte des réductions d'impôts pour les dépenses donnant droit à avantage fiscal (par exemple épargne logement, épargne long-terme, épargne-pension, etc.) et des réductions d'impôt pour heures supplémentaires.

Sur la base des modifications apportées par la loi du 6 janvier 2014, la réduction pour revenus d'origine étrangère s'effectue dorénavant avant les réductions d'impôts pour les dépenses donnant droit à un avantage fiscal et les réductions d'impôts pour heures supplémentaires ce qui a pour effet d'augmenter le montant de la réduction d'impôt pour revenus d'origine étrangère.

4 Article 8 de la loi du 8 mai 2014 modifiant l'article 2, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er}, a du Code des Impôts sur les revenus 1992.

5 Article 8 de la loi du 6 janvier 2014 introduisant un article 5/1, § 2 dans la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

b. Impôt des personnes physiques régional

Nous venons de voir comment est calculée la quotité IPP du fédéral, à savoir l'impôt d'Etat réduit à 74,01 %. Chaque région appliquera des *additionnels* censés générer la différence en recettes (à savoir 25,99 %). Ces *additionnels* régionaux pourront être différents par *tranches d'impôt*.

A noter toutefois que *les additionnels régionaux se calculent non pas sur l'impôt d'Etat réduit mais à partir de l'impôt de base*.

Les opérations seront principalement les suivantes⁶ :

1. L'impôt de base (opération 2 de l'IPP fédéral qui pour rappel ne concerne que le *revenu imposable globalement*) sera réparti le cas échéant par les régions en *tranches*.
2. L'impôt afférent à la *quotité exemptée et aux réductions pour pension et revenus de remplacement* sera déduit de la (des) *tranche(s) la (les) plus basse(s)*.
3. Les *revenus d'origine étrangère* seront imputés *proportionnellement* sur toutes les tranches.
4. L'impôt afférent aux *dividendes, intérêts*, (dans les deux cas s'ils n'ont pas bénéficié du régime du précompte mobilier libératoire), *plus-values* sur valeurs et titres mobiliers *imposés globalement* est déduit en commençant par la *tranche la plus élevée* (ces revenus n'entrent pas dans le champ fiscal des régions).
5. Le montant de *chaque tranche* d'impôt est *diminué* d'un coefficient égal au facteur d'autonomie à savoir de 25,99 %⁷.
6. Sur ce montant est appliqué *par tranche le(s) additionnel(s) régionaux*. Ainsi pour obtenir le même montant de recettes qu'actuellement, chaque Région devra lever 35,117 additionnels (35,117 % de 74,01

donnent 25,99). Les Régions pourront décider par exemple de lever 25 additionnels sur la première tranche d'impôt et 40 additionnels sur la dernière tranche. Les montants des additionnels régionaux ne seront connus qu'après le 1^{er} juillet 2014 moment où la nouvelle loi de financement entre en vigueur tout en étant d'application pour l'ensemble des revenus 2014. En cas de différenciation de taux par tranches, ceux-ci ne pourront pas trop enfreindre le principe de progressivité, sous réserve d'une légère différenciation (maximum 1.000 euros).

7. Sur les *revenus imposables distinctement un montant uniforme d'additionnels* sera perçu (à décider par chaque Région sauf qu'il ne peut être inférieur aux additionnels s'appliquant à la tranche régionale qui génère le plus de recettes pour la Région)⁸.
8. Du total généré par les additionnels régionaux seront *déduites les réductions d'impôts décidées par chaque Région*. Elles doivent être liées à leurs compétences telles que prévues par la Constitution et les lois spéciales prises en application.
9. Le solde donnera *l'impôt des personnes physiques régional*.

A noter que les réductions d'impôt régional pourront prendre la forme de crédits d'impôts (c'est-à-dire le cas échéant remboursables) ou pourront être imputables sur l'impôt des personnes physiques fédéral⁹.

La somme des impôts des personnes physiques fédéral et régional sera *l'impôt total* sur lequel s'appliquera les *additionnels communaux et d'agglomération*¹⁰. Dès lors une augmentation ou diminution de la hauteur des additionnels régionaux aura un impact potentiel sur les budgets communaux.

⁶ Article 10 de la loi du 6 janvier 2014 introduisant un article 5/4 dans la loi spéciale du 16 janvier 1989.

⁷ Article 8 de la loi du 6 janvier 2014 introduisant un article 5/2, § 1^{er} dans la loi spéciale du 16 janvier 1989.

⁸ Article 10 de la loi du 6 janvier 2014 introduisant un article 5/4, § 3 dans la loi spéciale du 16 janvier 1989.

⁹ Article 9 de la loi du 6 janvier 2014 introduisant un article 5/3, § 1^{er}, 2^o dans la loi spéciale du 16 janvier 1989.

¹⁰ Article 9 de la loi du 6 janvier 2014 introduisant un article 5/3, § 2, 5^o dans la loi spéciale du 16 janvier 1989.

C. Les réductions d'impôts régionales

Les Régions auront la compétence fiscale de décider de réductions d'impôt en lien avec leurs compétences matérielles comme c'était d'ailleurs le cas antérieurement (exemples: prêts *win-win*, fonds archimedes, déduction pour acquisition de titres de la Caisse d'Investissement de Wallonie).

Les Régions auront en plus la *compétence exclusive*¹¹ de décider, à partir du 1^{er} juillet 2014, chacune pour leurs contribuables régionaux, des dépenses suivantes qui relevaient antérieurement du fédéral à savoir celles :

- pour acquérir ou conserver l'habitation propre (qui ne devra plus nécessairement être unique) ;
- de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie ;
- pour l'entretien et la restauration des monuments et sites classés ;
- relatives aux titres services et agences locales pour l'emploi ;
- faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation ; et
- relatives aux dépenses de rénovation des habitations en zone d'action positive des grandes villes ou celles données en location à un loyer modéré.

A noter que des réductions régionales ne pourront concerner que les matières régionales et non celles qui relèvent des communautés. La question reste ouverte de savoir si les compétences transférées par la communauté française à la région wallonne (exemple la formation) peuvent faire l'objet de réductions régionales. En d'autres termes ces compétences sont-elles devenues « régionales » d'un point de vue fiscal.

Par ailleurs se pose aussi la question du cumul d'une réduction fiscale fédérale et régionale. La mobilité est régionale mais le Code des impôts

IL APPARTIENDRA DÉSORMAIS AUX SEULES RÉGIONS DE FIXER LE RÉGIME FISCAL DE L'HABITATION PROPRE

sur les revenus comporte plusieurs dispositions favorisant la mobilité. La loi du 23 janvier 1989 introduit le principe du *non bis in idem*. Ce principe empêche les Régions de lever un impôt sur une matière qui fait déjà l'objet d'un impôt fédéral. La loi précise également que les Régions ne peuvent « accorder des remises sur ceux-ci ». La disposition contenue dans la loi du 6 janvier 2014 nous semble plus précise en permettant aux Régions d'accorder des réductions à l'impôt des personnes physiques liées à leurs compétences matérielles. Dès lors, de notre point de vue, rien n'empêche une Région d'octroyer des réductions à l'impôt des personnes physiques même dans des domaines déjà pris en compte au fédéral. Si cette interprétation est contestée, il appartiendrait au législateur fédéral de modifier la loi « ordinaire » du 23 janvier 1989.

D. La déduction pour habitation propre (dite bonus logement)

La déduction pour habitation propre (et actuellement unique) dite bonus logement est devenue le 1^{er} juillet 2014 une compétence exclusive des régions. Pour rappel, le code des impôts sur les revenus a mis en place des avantages fiscaux successifs pour l'acquisition, la construction ou la rénovation de l'habitation du contribuable. Suivant la date de l'emprunt, les régimes diffèrent¹². Il appartiendra désormais aux seules Régions de fixer le régime fiscal de l'habitation propre. Les mesures relatives

¹¹ Article 11 de la loi du 6 janvier 2014 introduisant un article 5/5, § 4 dans la loi spéciale du 16 janvier 1989.

¹² Les régimes varient suivant la date d'acquisition, construction, rénovation avant le 1^{er} janvier 1989, entre le 1^{er} janvier 1989 et le 31 décembre 1992, entre le 1^{er} janvier 1993 et le 31 décembre 2004 (épargne-logement), entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2013 (bonus logement fédéral), depuis le 1^{er} janvier 2014 (bonus logement régional).

**LA RÉFORME INSTITUTIONNELLE
N'AURA PAS D'IMPACT FISCAL
SUR LE LIEU DU TRAVAIL
TANT QUE LE PRÉCOMPTE
PROFESSIONNEL QUI RESTE
FÉDÉRAL, S'APPLIQUERA DE
MANIÈRE UNIFORME SUR TOUT
LE TERRITOIRE NATIONAL**

aux autres immeubles restent de compétence fédérale. Sur la base de la loi du 8 mai 2014, pour les emprunts conclus avant le 1^{er} janvier 2015, la réduction continuera à tenir compte du taux marginal d'imposition. Pour les emprunts conclus à partir du 1^{er} janvier 2015, la réduction d'impôt sera de 45 %. Il va de soi que comme pour toutes les autres déductions et réductions, chaque Région reçoit la compétence de moduler les conditions à remplir pour bénéficier de cet avantage dès l'exercice d'imposition 2015 (revenus 2014). Dès lors, ce qui précède devra tenir compte des décisions qui seront, le cas échéant, prises après le 1^{er} juillet 2014 et qui pour rappel peuvent concerner l'intégralité des revenus 2014 (exercice d'imposition 2015), même si l'emprunt est antérieur au 1^{er} janvier 2014.

Comme l'habitation propre relèvera exclusivement des compétences régionales, les intérêts d'emprunts contractés pour l'habitation propre ne pourront plus être déduits de l'ensemble des autres revenus immobiliers sous réserve des dispositions transitoires contenues dans la loi du 8 mai 2014 visant à assurer « temporairement » la neutralité fiscale de la réforme pour le contribuable. Ainsi les intérêts d'emprunts contractés avant le 1^{er} janvier 2015, en vue de rénover une habitation propre resteront « déductibles » des autres revenus immobiliers sous la forme d'une réduction d'impôt¹³.

E. L'impôt des non-résidents – personnes physiques

L'Europe reprochait aux Régions de ne pas accorder leurs réductions d'impôts aux non-résidents (côté wallon actions ou parts Caisse d'Investissement de Wallonie, côté flamand prêts *win-win*, fonds Archimedes, etc.).

Dorénavant certains non-résidents y auront droit (avec effet d'ailleurs pour l'exercice d'imposition 2014 soit revenus 2013). Pour le reste, l'impôt des non-résidents relèvera entièrement de la compétence fédérale.

Les non-résidents concernés par les réductions régionales d'impôt sont ceux qui résident dans un Etat membre de l'Espace économique européen et qui obtiennent au moins 75 % de leurs revenus professionnels en Belgique. Ils seront localisés dans la Région où ils ont obtenu les revenus professionnels les plus élevés. Si c'est le même montant dans deux Régions, alors ils seront rattachés à la région où ils ont presté le plus grand nombre de jours.

Conclusion

La réforme institutionnelle n'aura pas d'impact fiscal sur le lieu du travail tant que le précompte professionnel qui reste fédéral, s'appliquera de manière uniforme sur tout le territoire national. C'est donc normalement au niveau de l'avertissement extrait de rôle que l'impact des décisions fiscales régionales se fera sentir.

Ni l'impôt des sociétés, ni les revenus mobiliers, ni le précompte mobilier, ni la TVA, ni les accises ne sont concernés par la 6^{ème} réforme de l'Etat et resteront dès lors complètement dans les mains de l'Etat fédéral.

Les Régions auront des marges importantes en matière d'impôt des personnes physiques. Par le biais d'additionnels régionaux, elles moduleront 25 % de ses recettes. Par ailleurs, elles pourront introduire des réductions dans leurs

¹³ [Article 145/43 CIR introduit par article 50 de la loi du 8 mai 2014.](#)

NI L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS, NI
LES REVENUS MOBILIERS, NI
LE PRÉCOMPTE MOBILIER,
NI LA TVA, NI LES ACCISES
NE SONT CONCERNÉS PAR
LA 6ÈME RÉFORME DE L'ÉTAT
ET RESTERONT DÈS LORS
COMPLÈTEMENT DANS LES
MAINS DE L'ÉTAT FÉDÉRAL

domaines de compétences (stimuler le capital à risque par le biais de mécanismes comme « *Tante Agaath* »¹⁴, octroyer une réduction pour les entrepreneurs qui s'installent pour autant qu'ils soient soumis à l'impôt des personnes physiques, etc.). Enfin elles auront l'exclusivité notamment du bonus logement et de la déduction titres service.

20 % DES CONTRIBUABLES QUI
SUPPORTENT 60 % DU COÛT
DE L'IMPÔT DES PERSONNES
PHYSIQUES

Les différences se marquent entre les trois régions dans les domaines fiscaux qui relèvent depuis un certain temps de leurs compétences (droits de succession, enregistrement, taxe de mise en circulation, précompte immobilier, etc.). Vu les contraintes budgétaires les marges de manœuvre régionales risquent d'être faibles dans un premier temps. Gageons cependant que les différences s'accroîtront et que l'arme fiscale deviendra un argument pour s'établir dans une Région plutôt qu'une autre surtout pour les 20 % des contribuables qui supportent 60 % du coût de l'impôt des personnes physiques.

14 Système mis en place aux Pays-Bas pour stimuler les prêts au sein d'un cercle familial ou d'amis en faveur des entreprises débutantes, ces prêts bénéficient d'avantages fiscaux.

Samenvatting

Op 1 juli 2014 werden de fiscale bevoegdheden van de Gewesten grondig gewijzigd. De Gewesten controleren 25 % van de personenbelasting (PB) en kunnen, binnen de grenzen van hun bevoegdheden, vrijwel onbeperkt beslissen over de toekenning van een vermindering in de PB. Bovendien zullen zij voortaan zelf kunnen beslissen over meer bepaald het belastingstelsel van de woonbonus en de dienstencheques.

Dit artikel belicht de grote lijnen van deze belangrijke hervorming. Met betrekking tot de reeds ingewikkelde berekening van de PB worden nog een aantal stappen toegevoegd. Het artikel geeft ook een overzicht van de wijzigingen in de belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen) teneinde deze in overeenstemming te brengen met de Europese bepalingen.

Summary

The fiscal powers of the Regions were fundamentally amended on 1 July 2014. The Regions control 25 % of the individual income tax and can grant a reduction within their areas of competence, almost without limits. In addition, only the Regions will now be able to decide on the taxation system for the so called woonbonus and service vouchers.

This article outlines this important tax reform. A number of steps are added with respect to the already complicated calculation of individual income tax. The article also provides an overview of the changes made to the taxation of non-resident natural persons in order to bring the system in line with the European provisions.

FISCALE IMPACT VAN DE ZESDE STAATSHERVORMING – OPMERKINGEN VAN DE SECRETARIS GENERAAL VAN VOKA

NIKO DEMEESTER

Secretaris Generaal VOKA



- 1) Met betrekking tot de bevoegdheidsverdeling inzake *fiscale aftrekken en belastingkrediet*
 - De deelgebieden kunnen geen incentives geven voor gemeenschapsmateries (bv. vorming, kinderopvang, gezondheidspreventie). De federale overheid kan dit wel. Dit kan tot incoherenties en/of conflicten leiden.
 - De federale overheid kan de belastbare basis voor de Gewesten uithollen met aftrekken waartoe ze nog een bevoegdheid heeft, zoals de aftrek van beroepskosten of de investeringsaftrek. Hierover is overleg tussen de federale overheid en de Gewesten nodig teneinde incoherenties en/of conflicten te vermijden. Temeer daar de investeringsaftrek toch sterk gelieerd is met de regionale bevoegdheid inzake economisch ondersteuningsbeleid.
- 2) Met betrekking tot de beperking van de progressiviteit

De mogelijkheid voor Gewesten om af te wijken van de progressiviteit wordt te beperkt gehouden, waardoor de initieel verruimde fis-

cale autonomie toch weer beknot wordt. Met name de regel dat een afwijking nooit een fiscaal voordeel van meer dan 1.000 euro mag opleveren, impliceert *de facto* dat de hoogste schijf steeds aan het hoogste tarief moet belast worden.

- 3) Met betrekking tot de bedrijfsvoorheffing

Een gedifferentieerde bedrijfsvoorheffing heeft het voordeel dat regionale fiscale maatregelen meer direct zichtbaar zijn en aldus een groter effect hebben. In bepaalde bedrijven met een regionaal gemengd personeelsbeleid zou dit wel voor sociale spanningen kunnen zorgen.

- 4) Met betrekking tot de vennootschapsbelasting

VOKA betreurt dat er geen bevoegdheid werd gegeven inzake de vennootschapsbelasting aan de Gewesten. Dat leidt er immers toe dat de Gewesten enkel stimulansen kunnen geven (via de personenbelasting) aan ondernemers die werken zonder vennootschap, maar niet aan de andere bedrijven.

HET ABC VAN DE OVERHEIDSOPDRACHTEN VOOR REVISOREN

GÜNTHER L'HEUREUX

Advocaat bij Publius advocaten



VOOR HET PLAATSEN VAN HUN REVISORALE EN VERWANTE OPDRACHTEN DIENT TOEPASSING GEMAAKT TE WORDEN VAN DE OVERHEIDSOPDRACHTENREGLEMENTERING

Inleiding: overheidsopdrachten en revisoren

Deze bijdrage beoogt een beknopt overzicht te geven van de nieuwe overheidsopdrachtenreglementering.

Het toenemende belang van deze materie voor het revisoraat valt niet te ontkennen. Naast de klassieke overheden zijn ook andere personen, zoals ziekenhuizen en private onderwijsinstellingen, onderworpen aan het toepassingsgebied van deze reglementering. Voor het plaatsen van hun revisorale en verwante opdrachten dient toepassing gemaakt te worden van de overheidsopdrachtenreglementering. Bedrijfsrevisoren die opdrachten in deze markt wensen te bemachtigen, betreden dan ook maar beter

het "strijdperk" met kennis van zaken, zeker gezien de complexiteit en het formalistisch karakter van de materie.

Daarenboven veronderstelt het uitvoeren van opdrachten in het kader van de zogenaamde 'single audit' op grond van het decreet van 8 juli 2011 van het Vlaamse Parlement houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof (het zogenaamde Rekendecreet) een minimale kennis van de overheidsopdrachtenreglementering. Net zoals de controleopdracht van het Rekenhof, dient immers toegezien te worden op de rechtmatigheid van de activiteiten van de onderworpen instanties en rechtspersonen¹.

Van belang is dat de toepasselijkheid van de overheidsopdrachtenreglementering geen afbreuk doet aan andere wettelijke bepalingen. Zo blijven de regels inzake de beroepsuitoefening, zoals voortvloeiend uit de wet van 22 juli 1953

1. Zie artikel 50 van [het Rekendecreet](#) en artikel 9 van [het besluit van 7 september 2012 van de Vlaamse regering betreffende controle en single audit](#).

SEDERT 1 JULI 2013 IS DE WET VAN 15 JUNI 2006 OVERHEIDSOPDRACHTEN EN BEPAALDE OPDRACHTEN VOOR WERKEN, LEVERINGEN EN DIENSTEN IN WERKING GETREDEN

houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007, en het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, onverminderd gelden. Voor de opdrachten als commissaris gelden de bepalingen van artikel 130 en volgende van het Wetboek van vennootschappen, althans voor zover de aanbestedende overheid een vennootschap is die onderworpen is aan dit Wetboek van vennootschappen. In dat geval zal onder meer rekening moeten gehouden worden met de verplichting tot benoeming voor een termijn van drie jaar van de commissaris².

Complex wetgevend kader

De overheidsopdrachtenreglementering bestaat deels uit de omzetting van verplichtingen uit Europese richtlijnen.

Sedert 1 juli 2013 is de wet van 15 juni 2006 overheidsopdrachten en bepaalde opdrachten voor werken, leveringen en diensten (hierna: de Wet) in werking getreden³. Als gevolg daarvan werd de wet van 24 december 1993 betreffende de overheidsopdrachten en sommige opdrachten voor aanneming van werken, leveringen en diensten en haar uitvoeringsbesluiten

opgeheven⁴. De Wet is opgevat als een kaderwet, die louter de algemene beginselen en regeling bevat en waarvan de concrete uitwerking geschiedt via de nodige uitvoeringsbesluiten⁵.

De regels inzake de plaatsing van overheidsopdrachten zijn vervat in drie aparte koninklijke besluiten. Deze regels omvatten het ganse procédé dat dient gevolgd te worden om tot het sluiten van een opdracht te komen. Het betreft hier de fase die voorafgaat aan de op grond van dit procédé tot stand gekomen contractuele relatie met de gekozen aannemer, leverancier of dienstverlener.

Al naargelang de sector en de aan de regeling onderworpen personen gelden de volgende koninklijke besluiten:

- koninklijk besluit plaatsing overheidsopdrachten klassieke sectoren van 15 juli 2011 (hierna: het KB Plaatsing): dit KB Plaatsing geldt voor alle aanbestedende overheden in alle sectoren met uitzondering van deze sectoren die onder titel III en IV van de Wet vallen (zie volgende gedachtestreepjes). In het bestek van deze bijdrage wordt enkel dit KB Plaatsing besproken⁶;

4 De inwerkingtreding wordt geregeld bij koninklijk besluit van 2 juni 2013 tot bepaling van de datum van inwerkingtreding van de wet overheidsopdrachten en bepaalde opdrachten voor werken, leveringen en diensten en van de koninklijke besluiten ervan. Als overgangsmaatregel wordt voorzien dat de opgeheven uitvoeringsbesluiten bij de wet van 24 december 1993 betreffende de overheidsopdrachten en sommige opdrachten voor aanneming van werken, leveringen en diensten van toepassing blijven op die opdrachten die vóór 1 juli 2013 bekendgemaakt zijn of hadden moeten worden bekendgemaakt in het Publicatieblad van de Europese Unie of in het Bulletin der Aanbestedingen, of, bij ontstentenis van verplichte bekendmaking, op die opdrachten waarvoor de uitnodiging tot het indienen van een aanvraag tot deelneming of van een offerte dateert van vóór die datum.

5 Op het vlak van defensie- en veiligheidsgebied geldt de wet van 13 augustus 2011 inzake overheidsopdrachten en bepaalde opdrachten voor werken, leveringen en diensten op defensie- en veiligheidsgebied en het koninklijk besluit plaatsing overheidsopdrachten en bepaalde opdrachten voor werken, leveringen en diensten op defensie- en veiligheidsgebied van 23 januari 2012.

6 Zie voor uitgebreide bespreking: M. DE CASTER e.a. (eds.), 'Overheidsopdrachten. Het K.B. plaatsing overheidsopdrachten klassieke sectoren toegelicht', in *Collectie Publiekrecht*, Brugge, Vanden Broele, 2012, 210 p.

2 Artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen.

3 Een aantal bepalingen van de Wet waren reeds eerder in werking getreden (zie artikel 80 van de Wet).

- koninklijk besluit plaatsing overheidsopdrachten speciale sectoren van 16 juli 2012: dit koninklijk besluit is van toepassing op opdrachten die geplaatst worden door aanbestedende overheden en overheidsbedrijven voor opdrachten in de sectoren water, energie, vervoer en postdiensten, zoals omschreven in de artikelen 46 tot en met 51 van de Wet⁷;
- koninklijk besluit van 24 juni 2013 betreffende de mededinging in het raam van de Europese Unie van bepaalde opdrachten voor werken, leveringen en diensten in de sectoren water, energie, vervoer en postdiensten: dit koninklijk besluit is van toepassing op opdrachten die geplaatst worden door aanbestedende entiteiten (dit zijn privaatrechtelijke personen die bijzondere of uitsluitende rechten genieten, wanneer zij een activiteit in de sectoren water, energie, vervoer en postdiensten uitoefenen)⁸ voor opdrachten in voormelde sectoren⁹.

De uitvoering van een totstandgekomen overheidsopdracht wordt geregeld in het koninklijk besluit van 14 januari 2013 tot bepaling van de algemene uitvoeringsregels van de overheidsopdrachten en van de concessies voor openbare werken. Samen met de opdrachtdocumenten¹⁰ bevat dit koninklijk besluit de regels die de uitvoering van de tot stand gekomen opdrachten in de klassieke sectoren, geregeld door de Titels I en II van de Wet, en de speciale sectoren, geregeld door de Titels I en III van de Wet, beheersen. Dit betreft de uitvoeringsfase van de tot stand gekomen contractuele relatie. Behoudens enkele voorziene uitzonderingen en enkele voorziene mogelijkheden tot afwij-

king gelden deze regels steeds en dit zonder dat deze expliciet toepasselijk dienen verklaard te worden.

Volledigheidshalve dient ook de wet van 17 juni 2013 betreffende de motivering, de informatie en de rechtsmiddelen inzake overheidsopdrachten en bepaalde opdrachten voor werken, leveringen en diensten vermeld te worden. Deze wet bevat een ganse reeks van bepalingen die beogen de rechtsbescherming in het kader van overheidsopdrachten te bewerkstelligen.

Basisbeginselen

De basisbeginselen waarop de overheidsopdrachtenreglementering is gegrondvest, zijn opgenomen in artikel 5 van de Wet dat als volgt luidt:

“De aanbestedende overheden behandelen de aannemers, de leveranciers en de dienstverleners op gelijke, niet-discriminerende en transparante wijze.

De overheidsopdrachten worden gegund na mededinging, na verificatie van het toegangsrecht, kwalitatieve selectie en onderzoek van de offertes van de deelnemers, overeenkomstig één van de in hoofdstuk IV bepaalde gunningsprocedures.”

Hieruit blijkt dat het gelijkheidsbeginsel, het transparantiebeginsel en de mededinging de algemene beginselen zijn, waarvan de naleving op verschillende wijzen tot uiting komt in functie van de concrete omstandigheden¹¹.

Zo is het verbod van belangenvermenging in hoofde van de ambtenaren, openbare gezagsdragers en van iedere andere persoon die ver-

⁷ Titel III van de Wet.

⁸ Artikel 2, 3° van de Wet.

⁹ Titel IV van de Wet.

¹⁰ De documenten die op de opdracht toepasselijk zijn, met inbegrip van alle aanvullende en andere documenten waarnaar deze verwijzen. In voorkomend geval omvatten ze de aankondiging van opdracht, het bestek dat de bijzondere bepalingen bevat die op de opdracht toepasselijk zijn en de door de partijen ondertekende overeenkomst (artikel 3, 21° van de Wet).

¹¹ D. D'HOOGHE en S. JOCHEMS, ‘De gunning van overheidsopdrachten in het algemeen’, in D. D'HOOGHE (ed.), *De gunning van overheidsopdrachten*, Administratieve Rechtsbibliotheek, Brugge, die Keure, 2009, 61.

bonden is aan de aanbestedende overheid een uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel¹². Uit het gelijkheidsbeginsel volgt evenzeer dat alle offertes in overeenstemming dienen te zijn met het bestek om een objectieve vergelijking tussen de offertes mogelijk te maken, dat niet mag afgeweken worden van de fundamentele bepalingen van het bestek en dat de gunningscriteria op objectieve en uniforme wijze dienen toegepast te worden¹³.

Uit het transparantiebeginsel volgt dat de nodige publiciteit dient gegeven te worden aan de opdracht, dat potentiële inschrijvers of kandidaten kennis krijgen van de voorwaarden en criteria van de opdracht, dat een beslissing steun dient te vinden in de vastgelegde voorwaarden en criteria en dat inschrijvers of kandidaten kennis kunnen krijgen van de genomen beslissingen¹⁴.

Het verbod van mededingingsbeperkende afspraken opgenomen in artikel 9 van de Wet geeft uitdrukking aan het beginsel van mededinging. Zo worden ook kandidaten of inschrijvers die over voorkennis beschikken uitgesloten van de opdracht¹⁵.

Personeel en materieel toepassingsgebied¹⁶

Titel I en II van de Wet is toepasselijk op aanbestedende overheden in de zin van artikel 2, 1° van de Wet. Worden beschouwd als een aanbestedende overheid:

- de Staat;
- de territoriale lichamen;
- de publiekrechtelijke instellingen;
- de personen, welke ook hun vorm en aard mogen zijn, die op datum van de beslissing

om tot een opdracht over te gaan opgericht zijn met het specifieke doel te voorzien in behoeften van algemeen belang die niet van industriële of commerciële aard zijn, rechtspersoonlijkheid hebben en waarvan ofwel de werkzaamheden in hoofdzaak gefinancierd worden door één van de hiervoor vermelde overheden of instellingen, ofwel het beheer onderworpen is aan het toezicht van één van die overheden of instellingen, ofwel de leden van de directie, van de raad van bestuur of van de raad van toezicht voor meer dan de helft door die overheden of instellingen zijn aangewezen; en

- een vereniging bestaande uit één of meer van de voorgaande aanbestedende overheden.

Niettegenstaande deze onderworpenheid kan een aanbestedende overheid vrijgesteld worden van de verplichting om zelf een gunningsprocedure te organiseren¹⁷. Dit kan door beroep te doen op een aankoopcentrale, waarbij deze laatste leveringen of diensten verwerft die bestemd zijn voor een aanbestedende overheid, dan wel via een opdrachtcentrale, waarbij de overheidsopdracht of raamovereenkomst geplaatst worden met betrekking tot werken, leveringen of diensten die bestemd zijn voor een aanbestedende overheid¹⁸.

12 Artikel 8 van de Wet en artikel 22 van het KB Plaatsing.

13 D. D'HOOGHE en S. JOCHEMS, o.c., 63.

14 *Ibidem*, 65.

15 Artikel 64 van het KB Plaatsing.

16 Artikel 17 van de Wet bepaalt dat de Wet niet toepasselijk is op overheidsopdrachten waarvoor specifieke procedurevoorschriften gelden in het kader van bepaalde internationale akkoorden of van een specifieke procedure van een internationale instelling of die onderworpen zijn aan de Wet van 13 augustus 2011 inzake overheidsopdrachten en bepaalde opdrachten voor werken, leveringen en diensten op defensie- en veiligheidsgebied. Artikel 18 van de Wet voorziet dan weer de niet-toepasselijkheid van de Wet op bepaalde overheidsopdrachten voor diensten.

17 Artikel 15 van de Wet.

18 Zie artikel 2, 4° van de Wet; zie hierover: S. LOGIE, 'Hoofdstuk 4. De concurrentiedialoog, het dynamisch aankoopstelsel, de elektronische veiling, de raamovereenkomst en de aankoopcentrale: over het "wat, wanneer en hoe?"', in M. DE CASTER e.a. (eds.), 'Overheidsopdrachten. Het K.B. plaatsing overheidsopdrachten klassieke sectoren toegelicht', in *Collectie Publiekrecht*, Brugge, Vanden Broele, 2012, p. 201-210.

VANUIT MATERIEEL OOGPUNT IS DE OVERHEIDSOPDRACHTENREGLEMENTERING TOEPASSELIG OP OVEREENKOMSTEN ONDER BEZWARENDE TITEL DIE WORDEN GESLOTEN TUSSEN ÉÉN OF MEER AANNEMERS, LEVERANCIERS OF DIENSTVERLENERS EN ÉÉN OF MEER AANBESTEDENDE OVERHEDEN EN DIE BETREKKING HEEFT OP HET UITVOEREN VAN WERKEN, HET LEVEREN VAN PRODUCTEN OF HET VERLENEN VAN DIENSTEN

Daarnaast zijn ook privaatrechtelijke personen onderworpen aan regels inzake plaatsing van Titel I en II van de Wet en van het KB Plaatsing voor die opdrachten waarvan het geraamde opdrachtbedrag de Europese drempelbedragen bereiken, die voor meer dan vijftig rechtsreeks gesubsidieerd wordt door een aanbestedende overheid en die betrekking heeft op werken van civieltechnische aard of bouwwerken voor ziekenhuizen, inrichtingen voor sportbeoefening, recreatie en vrijetijdsbesteding, school- en universiteitsgebouwen en gebouwen met een administratieve bestemming hetzij op diensten die verbonden zijn met voormelde werken of bouwwerken¹⁹.

Vanuit materieel oogpunt is de overheidsopdrachtenreglementering toepasselijk op overeenkomsten onder bezwarende titel die worden gesloten tussen één of meer aannemers, leveranciers of dienstverleners en één of meer

aanbestedende overheden en die betrekking heeft op het uitvoeren van werken, het leveren van producten of het verlenen van diensten²⁰. Kenmerkend daarbij is dat het steeds gaat om een tweezijdige rechtshandeling. Opdrachten toegewezen op basis van een wet, decreet of reglementaire bepaling vallen bijgevolg buiten het toepassingsgebied²¹. Dit geldt eveneens voor opdrachten toegewezen op grond van een eenzijdige rechtshandeling, zoals vergunningen²². Tegenover de prestatie van de aannemer, leverancier of dienstverlener staat een tegenprestatie van de aanbestedende overheid. Dit kan bestaan uit de betaling van een geldsom, maar evenzeer uit andere (economische) voordelen die de opdrachtnemer verkrijgt in ruil voor de uitgevoerde prestaties²³.

Een overheidsopdracht slaat op werken, leveringen of diensten²⁴. Onder werken wordt verstaan het uitvoeren dan wel het ontwerpen en het uitvoeren van werken in het kader van één van de in bijlage I bij de Wet vermelde werkzaamheden of van een bouwwerk, hetzij het laten uitvoeren, met welke middelen ook, van een bouwwerk dat aan de door de aanbestedende overheid vastgestelde behoeften voldoet²⁵. Een overheidsopdracht voor leveringen is dan weer een andere overheidsopdracht dan een opdracht voor werken die betrekking heeft op de aankoop, leasing, huur of huurkoop, met of zonder koopoptie, van producten²⁶. Een overheidsopdracht voor diensten is op haar beurt een andere overheidsopdracht dan een

19 Artikel 13 van de Wet en artikel 4 van het KB Plaatsing.

20 Artikel 3, 1° van de Wet.

21 F. VANDENDRIESSCHE en P. DE KEYSER, 'Hoofdstuk II. Toepassingsgebied van de wetgeving overheidsopdrachten', in D. D'HOOGHE (ed.), *De gunning van overheidsopdrachten*, Adm. Rechtsbibliotheek, Brugge, die Keure, 2009, 160.

22 *Ibidem*, 161.

23 *Ibidem*, 161.

24 Daarnaast bestaat er ook een regeling voor concessies voor openbare werken (artikel 34 van de Wet en artikelen 147 tot en met 157 van het KB Plaatsing).

25 Artikel 3, 2° van de Wet.

26 Artikel 3, 3° van de Wet.

overheidsopdracht voor werken of leveringen die betrekking heeft op het verlenen van de in bijlage II bedoelde diensten²⁷. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de zogenaamde 'prioritaire' diensten opgenomen in bijlage II.A en de zogenaamde "niet-prioritaire" diensten opgenomen in bijlage II.B²⁸. Zo verwijst categorie 9 van bijlage II.A. naar diensten van accountants en boekhouders, waaronder ook revisorale opdrachten begrepen worden.

Een overheidsopdracht is steeds een overheidsopdracht voor werken, leveringen of diensten, ook al gaat deze overheidsopdracht gepaard met een combinatie van werken, leveringen of diensten. Aan de hand van de voorziene regels dient in dat geval uitgemaakt te worden of de overheidsopdracht kwalificeert als een opdracht voor werken, leveringen of diensten.

Gunningsprocedure

A. Bekendmaking

In het licht van het transparantiebeginsel worden overheidsopdrachten principieel onderworpen aan een bekendmaking. Enige uitzondering hierop zijn de gevallen waarin bij de Wet voorzien wordt en waarvoor de onderhandelingsprocedure zonder bekendmaking kan gehanteerd worden.

Voor die opdrachten die de Europese drempelbedragen bereiken is een bekendmaking in het Publicatieblad van de Europese Unie en in het Bulletin der Aanbestedingen vereist. Deze drempelbedragen die op geregelde tijdstippen herzien worden, bedragen 5.186.000 euro voor werken, 207.000 euro voor leveringen en diensten (134.000 euro, wanneer het gaat om bepaalde federale overheden opgesomd in bij-

lage 2 bij het KB Plaatsing)^{29, 30}. Voor de diensten van bijlage II.B van de Wet geldt de Europese bekendmakingsverplichting niet³¹.

Voor de opdrachten die onder vermelde drempels blijven, volstaat de bekendmaking in het Bulletin der Aanbestedingen.

Voor opdrachten die louter aan de Belgische bekendmakingsvereiste zijn onderworpen en waarbij gekozen wordt voor een beperkte procedure of een onderhandelingsprocedure met bekendmaking, kan de aankondiging ook betrekking hebben op de opstelling van een lijst van geselecteerden of de instelling van een kwalificatiesysteem³². Vereist is wel dat het gaat om de plaatsing van gelijkaardige opdrachten. De lijst van geselecteerden is een gesloten lijst die geldt voor maximaal drie jaar vanaf de selectiebeslissing. De aanbestedende overheid kan enkel de kandidaten die voorkomen op de lijst (en derhalve geselecteerd werden) uitnodigen tot het indienen van een offerte. Alle geselecteerden dienen uitgenodigd te worden. Een kwalificatiesysteem wordt daarentegen jaarlijks aangekondigd en ook na elke actualisering. Daarbij kan op elk ogenblik gevraagd worden om opgenomen te worden in het systeem.

B. Toegangsrecht en selectie

De aanbestedende overheid gaat over tot een selectie van de kandidaten of inschrijvers in de

²⁷ Artikel 3, 4° van de Wet.

²⁸ Enkel de prioritaire diensten zijn ten volle onderworpen aan de bepalingen van de Europese richtlijnen.

²⁹ Zie ministerieel besluit van 18 december 2013 (BS 23 december 2013).

³⁰ Wanneer het gaat om een opdracht voor diensten is de drempel steeds 207.000 euro ongeacht de aanbestedende overheid ingeval deze opdracht betrekking heeft op telecommunicatiediensten in de zin van categorie 5 van bijlage II, A van de Wet die betrekking hebben op diensten voor de transmissie van televisie- en radio-uitzendingen, op interconnectiediensten en op geïntegreerde telecommunicatiediensten die behoren tot de klassen 7524 tot 7526 van de CPC-classificatie, op de diensten voor onderzoek en ontwikkeling in de zin van categorie 8 van bijlage II, A van de Wet en op de diensten bedoeld in bijlage II, B van de Wet.

³¹ Artikel 37, lid 2 van de Wet.

³² Artikel 41 van het KB Plaatsing.

mate dat de noodzakelijke inlichtingen aantonen dat ze cumulatief voldoen aan de bepalingen inzake het toegangsrecht tot de opdracht én aan de kwalitatieve selectiecriteria van financiële, economische of technische aard of inzake beroepsbekwaamheid die zij heeft vastgelegd³³.

De toegang tot de deelname aan een overheidsopdracht wordt ontzegd aan elke kandidaat of inschrijver die werd veroordeeld door een rechterlijke beslissing met kracht van gewijsde waarvan de aanbestedende overheid kennis heeft en die betrekking heeft op de deelname aan een criminele organisatie, omkoping, fraude of witwassen van geld, behoudens om dwingende redenen van algemeen belang³⁴. Daarnaast kan de aanbestedende overheid een kandidaat of inschrijver in elk stadium van de procedure uitsluiten in een aantal welomschreven gevallen, zoals het zich bevinden in een staat van faillissement of vereffening, het begaan hebben van een ernstige fout bij zijn beroepsuitoefening, het niet voldaan hebben aan zijn verplichtingen inzake de betaling van sociale zekerheidsbijdragen of van belastingen volgens de Belgische wetgeving of in het land van vestiging³⁵.

De selectiecriteria hebben betrekking op de persoon van de kandidaat of inschrijver³⁶. Meer bepaald strekken ze ertoe de geschiktheid of de bekwaamheid van de kandidaat of inschrijver te beoordelen. Deze selectiecriteria hebben betrekking op de technische en beroepsbekwaamheid van de kandidaat of inschrijver en op diens financieel-economische draagkracht. Artikel 67 van het KB Plaatsing bevat een niet-limitatieve lijst van bewijsmiddelen op grond waarvan de financieel en economische draagkracht kan aangetoond worden. Aangaande de technische bekwaamheid bevatten de artikelen

OVERHEIDSOPDRACHTEN WORDEN IN PRINCIPE GEPLAATST BIJ WIJZE VAN AANBESTEDING OF OFFERTEAANVRAAG. DAARBIJ KAN HET GAAN OM EEN OPEN OF EEN BEPERKTE PROCEDURE

68 tot en met 72 van het KB Plaatsing een uittputtende lijst van referenties die kunnen gehanteerd worden³⁷. Wel is het zo dat voor opdrachten die de Europese drempels niet bereiken, andere referenties kunnen worden gevraagd.

In geval van een beperkte procedure mag het aantal geselecteerden niet kleiner zijn dan vijf. Dit aantal is drie in geval van een onderhandelingsprocedure met bekendmaking of een concurrentiedialoog. De aanbestedende overheid dient er steeds voor te zorgen dat het aantal in elk geval voldoende is om een daadwerkelijke concurrentie te waarborgen, althans voor zover er voldoende geschikte kandidaten zijn³⁸.

De aanbestedende overheid kan ook steeds een minimumniveau bepalen waaraan de kandidaten dienen te voldoen.

C. Gunningswijze

1. Aanbesteding en offerteaanvraag

Overheidsopdrachten worden in principe geplaatst bij wijze van aanbesteding of offerteaanvraag. Daarbij kan het gaan om een open of een

³³ Artikel 58 van het KB Plaatsing

³⁴ Artikel 20, § 1 van de Wet en artikel 61, § 1 van het KB Plaatsing.

³⁵ Artikel 61, § 2 van het KB Plaatsing.

³⁶ K. RONSE, 'Hoofdstuk V. De selectie', in D. D'HOOGHE (ed), *De gunning van overheidsopdrachten*, Administratieve Rechtsbibliotheek, Brugge, die Keure, 2009, 326.

³⁷ K. WAUTERS, "Hoofdstuk 2. Toegangsrecht en kwalitatieve selectie (art. 58 t.e.m. 79 KB 15 juli 2011, BS 09.08.2011)", in M. DE CASTER e.a. (eds.), *Overheidsopdrachten. Het K.B. plaatsing overheidsopdrachten klassieke sectoren toegelicht*, in *Collectie Publiekrecht*, Brugge, Vanden Broele, 2012, p. 43.

³⁸ Artikel 58, § 3 van het KB Plaatsing.

beperkte procedure. De aanbestedende overheid kan vrij kiezen tussen een open en beperkte procedure. In geval van een open aanbesteding of een open offerteaanvraag heeft elke belangstellende aannemer, leverancier of dienstverlener het recht om een offerte in te dienen. In dat geval is de openingszitting steeds openbaar. De procedure verloopt in één fase, waarin zowel de beoordeling van het toegangsrecht en de selectiecriteria als van het gunningscriterium of de gunningscriteria geschiedt. Bij een beperkte aanbesteding of beperkte offerteaanvraag daarentegen heeft elke belangstellende aannemer, leverancier of dienstverlener het recht om een aanvraag tot deelneming in te dienen. Enkel de geselecteerde aannemers, leveranciers of dienstverleners mogen een offerte indienen en aanwezig zijn op de openingszitting. Deze procedure verloopt in twee fases: na de aanvraag tot deelneming wordt een selectiebeslissing genomen waarna enkel de geselecteerden uitgenodigd worden om een offerte in te dienen die onderworpen worden aan het gunningscriterium of de gunningscriteria.

De keuze tussen een aanbesteding of een offerteaanvraag is vrij. Bij aanbesteding wordt de opdracht gegund aan de inschrijver die de laagste regelmatige offerte heeft ingediend. In dat geval is het enige gunningscriterium de prijs. De opdracht wordt met andere woorden gegund aan de inschrijver met de offerte met de laagste prijs. Dit is in principe een absoluut objectief criterium, waarmee beoogd wordt de reële kost van de opdracht te bepalen³⁹. Naast de aangeboden prijzen kan ook rekening gehouden worden met andere berekenbare gegevens, zoals taksen (BTW) en kosten.

Bij een offerteaanvraag daarentegen wordt de opdracht gegund aan de inschrijver die de regelmatige offerte heeft ingediend die de eco-

nomisch voordeligste is vanuit het oogpunt van de aanbestedende overheid, rekening houdend met de gunningscriteria. Anders dan bij de selectiecriteria zijn de gunningscriteria niet gericht op de bekwaamheid van de kandidaten of de inschrijvers, maar wel op de kwaliteit van de ingediende offertes⁴⁰. De criteria dienen dan ook een beoordelingsnorm te bevatten, waaraan een kenmerk kan worden afgemeten⁴¹. De keuze van de criteria is vrij. Artikel 25 van de Wet bevat een exemplarische opsomming van mogelijke criteria, zoals de kwaliteit, de prijs en de technische waarde. Wel dienen deze criteria verband houden te houden met het voorwerp van de opdracht en een objectieve vergelijking van de offertes mogelijk te maken. Zo werden in het door het IBR opgemaakte modelbestek geopteerd voor drie gunningscriteria: het aantal werkuren ingeschat voor de uitvoering van de opdracht waarbij de uren van de verschillende uitvoerders van de opdracht uitgedrukt worden in een aantal uren die equivalent zijn aan de uren van een bedrijfsrevisor, de prijs en de auditbenadering en planning⁴².

Voor de opdrachten die de Europese drempelbedragen bereiken, dient de aanbestedende overheid de weging van elk gunningscriterium, die eventueel kan uitgedrukt worden binnen een vork met een passend verschil tussen minimum en maximum, te specificeren. Deze weging kan gebeuren via punten, percentages of andere waarden. Indien dergelijke weging om aantoonbare redenen niet mogelijk is, worden de criteria bepaald in dalende volgorde van belangrijkheid⁴³.

39 L. SCHELLEKENS, 'Hoofdstuk V. De vaststelling van de voorwaarden voor de gunning van de opdracht', in D. D'HOOGHE (ed.), *De gunning van overheidsopdrachten*, Administratieve Rechtsbibliotheek, Brugge, die Keure, 2009, 422.

40 Bepaalde criteria, zoals ervaring, worden beschouwd als selectiecriteria. Niettemin wordt onder bepaalde omstandigheden aanvaard dat zij als gunningscriterium gehanteerd worden (zie hierover: K. RONSE, o.c., 338-347).

41 *Ibidem*, 426.

42 Dit modelbestek is tesamen met een begeleidende uitleg bij de toepassing van deze voorgestelde gunningscriteria terug te vinden op <http://www.icci.be/nl/publicaties/Downloads/Pages/Model-van-bijzonder-bestek.aspx>.

43 Artikel 25, lid 3 van de Wet.

Voor de opdrachten die de Europese drempelbedragen niet bereiken, specificeert de aanbestedende overheid ofwel de weging van elk gunningscriterium ofwel de dalende volgorde van belangrijkheid ervan. Bij gebreke van dergelijke specificatie hebben de gunningscriteria dezelfde waarde⁴⁴.

Kenmerkend voor deze gunningswijzen is dat de procedure uitvoerig beschreven wordt in het KB Plaatsing. Anders dan bij de onderhandelingsprocedure is dit vrij formalistisch geregeld. Zo bevat het KB Plaatsing een regeling inzake de vorm, inhoud en ondertekening van offertes (artikel 80-82), de samenvattende opmeting en inventaris (artikel 83-84), interpretatie, fouten en leemten in de opdrachtdocumenten (artikel 85-87), prijsopgave en percelen (artikel 88-89), de indiening van offertes (artikel 90-91) en de opening van offertes (artikel 92-94).

Alvorens tot de gunning van de opdracht over te gaan, dit is de beslissing van de aanbestedende overheid om de gekozen inschrijver aan te wijzen⁴⁵, dient de aanbestedende overheid over te gaan tot een beoordeling van de offertes.

In eerste instantie wordt overgegaan tot een onderzoek van de regelmatigheid van de offertes. Daarbij worden de offertes op hun formele en materiële regelmatigheid onderzocht. Offertes die afwijken van substantiële vormelijkheden en van de essentiële bepalingen van de opdrachtdocumenten betreffende de prijzen, termijnen en technische specificaties of in geval van een abnormale prijs in de zin van artikel 99 van het KB Plaatsing dienen als (absoluut) nietig beschouwd te worden en om die reden geweerd te worden⁴⁶. Voor de andere onregelma-

tigheden van vormelijke of materiële aard geldt louter een relatieve nietigheid. Het komt aan de aanbestedende overheid toe over te gaan tot een concrete beoordeling.

Ook komt het de aanbestedende overheid toe om gebeurlijke rekenfouten en zuiver materiële fouten in de offertes te verbeteren overeenkomstig de bepalingen van artikel 96 van het KB Plaatsing. De aanbestedende overheid gaat eveneens over tot een controle van de verbeteringen aangebracht door de inschrijver aan de samenvattende opmeting of inventaris overeenkomstig artikel 97 (in geval van aanbesteding) of artikel 98 (in geval van offerteaanvraag) van het KB Plaatsing.

Vervolgens gaat de aanbestedende overheid over tot een prijsonderzoek met inbegrip van een onderzoek naar abnormale hoge of lage prijzen overeenkomstig artikel 21, § 3 van het KB Plaatsing of naar abnormale lage totaalprijzen in geval van een aanbesteding met minstens vier offertes voor een opdracht voor werken overeenkomstig artikel 99, § 2 van het KB Plaatsing.

De regelmatig bevonden offertes worden tenslotte getoetst aan het prijscriterium in geval van een aanbesteding of aan de gunningscriteria in geval van een offerteaanvraag⁴⁷.

De sluiting van de opdracht⁴⁸ geschiedt door de betekening zonder enig voorbehoud van de goedkeuring van de offerte aan de opdrachtnemer wiens offerte gekozen werd⁴⁹. Wan-

44 Artikel 25, lid 4 van de Wet.

45 Artikel 3, 16° van de Wet. Onder de oude overheidsopdrachtenreglementering was de gunning de generieke term waarmee het ganse procédé werd omschreven. Thans is de gunning een onderdeel van het ganse procédé dat aangeduid wordt als de plaatsing.

46 Artikel 95 van het KB Plaatsing.

47 Voor een aanbesteding conform artikel 100 van het KB Plaatsing en voor een offerteaanvraag conform artikel 101 van het KB Plaatsing.

48 De sluiting van de opdracht is de totstandkoming van de contractuele relatie tussen de aanbestedende overheid en de opdrachtnemer (artikel 3, 17° van de Wet).

49 Artikel 102 van het KB Plaatsing. Wanneer overeenkomstig de Wet van 17 juni 2013 betreffende de motivering, de informatie en de rechtsmiddelen inzake overheidsopdrachten en bepaalde opdrachten voor werken, leveringen en diensten een wachttermijn dient gerespecteerd te worden, mag de sluiting via de betekening van de goedkeuring niet plaatsvinden voor het verstrijken van die termijn.

neer deze betekening niet gebeurd is binnen de (eventueel vrijwillig verlengde) verbintenis-termijn, zijnde de termijn waarbinnen de inschrijvers gebonden blijven door hun offertes⁵⁰, wordt voorzien in een procédé waarbij de gekozen inschrijver bevestigd wordt naar zijn wil tot behoud van zijn offerte, al dan niet gewijzigd, bij gebreke waarvan de andere inschrijvers bevestigd worden⁵¹.

2. *Onderhandelingsprocedure*

De onderhandelingsprocedure is een uitzonderingsprocedure die uitsluitend in de bij de Wet opgesomde gevallen kan toegepast worden⁵². Deze gevallen dienen restrictief geïnterpreteerd worden.

Een onderscheid wordt gemaakt tussen de onderhandelingsprocedure zonder bekendmaking en deze met bekendmaking. Wanneer de onderhandelingsprocedure zonder bekendmaking kan toegepast worden, dienen indien mogelijk meerdere aannemers, leveranciers of dienstverleners geraadpleegd te worden.

Het KB Plaatsing voegt een nieuwe onderhandelingsprocedure in. Meer bepaald gaat het om de vereenvoudigde onderhandelingsprocedure met bekendmaking⁵³. Dit kan enkel toegepast worden voor opdrachten die de Europese drempels niet bereiken en, in het geval van een opdracht voor werken, het geraamde bedrag niet meer dan 600.000 euro bedraagt. In deze procedure mag elke geïnteresseerde aannemer, leverancier of dienstverlener een offerte indienen, daar waar bij een onderhandelingsprocedure met bekendmaking enkel de geselecteer-

den uitgenodigd worden om een offerte in te dienen.

Het verloop van de onderhandelingsprocedure wordt slechts uitermate summier geregeld in het KB Plaatsing⁵⁴. Dit betekent dat deze procedure weinig formalistische vereisten kent. Wel kan de aanbestedende overheid in de opdrachtdocumenten bepaalde formaliteiten al dan niet op straffe van nietigheid voorschrijven. Aan de onderhandelingsprocedure zonder bekendmaking worden nog minder vereisten gesteld als aan de onderhandelingsprocedure met bekendmaking. Zo gelden onder meer de bepalingen inzake het toegangsrecht en de kwalitatieve selectie van hoofdstuk 5 van het KB Plaatsing niet⁵⁵. De wetgever heeft wel benadrukt dat de aanbestedende overheid de gelijke behandeling van alle inschrijvers dient te respecteren en dat zij geen discriminerende informatie mag verstrekken die bepaalde inschrijvers kan bevoordelen⁵⁶.

De opdrachtgever heeft de keuze om enkel het prijs criterium te hanteren dan wel meerdere gunningscriteria. Voor die opdrachten die de Europese drempelbedragen overschrijden dient de weging van elk gunningscriterium gespecificeerd te worden. Enkel wanneer dit om aantoonbare redenen niet mogelijk is, worden deze criteria vermeld in dalende orde van belangrijkheid. Dit geldt evenwel niet voor opdrachten voor diensten bedoeld in bijlage II.B van de Wet of voor die gevallen van onderhandelingsprocedure waarvoor slechts één aannemer, leverancier of dienstverlener kan geraadpleegd worden.

De sluiting van de opdracht geschiedt op grond van briefwisseling, in geval van een onderhandelingsprocedure zonder bekendmaking, door

50 Dit is 90 dagen vanaf de uiterste datum voor ontvangst van de offertes, behoudens afwijkende termijn in de opdrachtdocumenten.

51 Artikel 103 van het KB Plaatsing in geval van een aanbesteding en artikel 104 van het KB Plaatsing in geval van een offerteaanvraag.

52 Artikel 26 van de Wet.

53 Artikel 2, 3° van het KB Plaatsing.

54 Artikel 106 tot en met 110 van het KB Plaatsing.

55 Met uitzondering van artikel 61, §§ 1 en 2, 5° en artikel 62 van het KB Plaatsing, tenzij wanneer de opdracht waarvan de goed te keuren uitgave 8.500 euro niet bereikt.

56 Artikel 26, § 3 van de Wet.

betekening van de goedkeuring van de offerte of door ondertekening van een overeenkomst door partijen. Voor opdrachten waarvan de goed te keuren uitgave 8.500 euro niet bereikt, geldt de factuur als bewijs van sluiting⁵⁷.

3. Concurrentiedialoog

Artikel 27 van de Wet voorziet de mogelijkheid van het gebruik van de procedure van een concurrentiedialoog in geval van een bijzonder ingewikkelde opdracht, waarmee complexe projecten beoogd worden⁵⁸. Deze gunningswijze kan slechts toegepast worden wanneer de aanbestedende overheid niet in staat is de technische middelen te bepalen die aan haar behoeften kunnen voldoen of te beoordelen wat de markt te bieden heeft op het vlak van technische, financiële of juridische oplossingen én van oordeel is dat de toepassing van de open of beperkte procedure het onmogelijk maakt de opdracht te plaatsen⁵⁹. Ook dit is een uitzonderingsprocedure.

4. Enkele nieuwigheden

Naast de reeds gekende specifieke of aanvullende opdrachten en procedures, zoals de

promotieopdracht van werken en de ontwerpenwedstrijd, voorziet de nieuwe overheidsopdrachtenreglementering nog enkele nieuwigheden. Voor leveringen en diensten voor courant gebruik kan gebruik gemaakt worden van een dynamisch aankoopstelsel of een elektronische veiling. Naast een ontwerpenwedstrijd wordt ook een werkenwedstrijd voorzien. De bestaande praktijk van raamovereenkomsten wordt geformaliseerd.

Toekomst: nieuwe Europese richtlijnen op komst!

Het Europees Parlement heeft op 15 januari 2014 een nieuwe richtlijn inzake overheidsopdrachten in eerste lezing aangenomen. De bedoeling is om tot een grondige modernisering te komen van de bestaande Europese overheidsopdrachtenreglementering⁶⁰. De Lid-Staten zouden vanaf de publicatie van de nieuwe richtlijn in het Publicatieblad van de Europese Unie over een termijn van 24 maanden beschikken om deze om te zetten in het nationaal recht. Voorwaar een uitdaging voor de komende legislatuur, zeker gezien de benodigde tijd voor de omzetting van de vorige richtlijn.

⁵⁷ Artikel 110.

⁵⁸ Zie artikel 111-114 van het KB Plaatsing; zie voor een uitvoerige beschrijving: S. LOGIE, 'Hoofdstuk 4. De concurrentiedialoog, het dynamisch aankoopstelsel, de elektronische veiling, de raamovereenkomst en de aankoopcentrale: over het "wat, wanneer en hoe?"', in M. DE CASTER e.a. (eds.), o.c., p. 147-167.

⁵⁹ Artikel 5 van het KB Plaatsing voorziet de mogelijkheid van marktverkenning, waarbij de aanbestedende overheid voor het aanvaarden van een gunningsprocedure de markt kan verkennen met het oog op het opstellen van de opdrachtdocumenten en -specificaties, op voorwaarde evenwel dat dit niet leidt tot een verhindering of vertekening van de mededinging.

⁶⁰ Zie S. SCHOENMAEKERS, 'De recente ontwikkelingen in het Europees aanbestedingsrecht: de Europese Commissie laat het gaspedaal niet meer los', *TBO* 2013, 54-73.

Résumé

Cette contribution donne un aperçu de la réglementation relative aux marchés publics. L'objectif est de donner un aperçu général de cette matière complexe et formelle. L'on s'attarde successivement sur le cadre législatif, les principes de base, le champ d'application personnel et matériel et les différentes étapes de la procédure de passation des marchés (publication, droit d'accès et sélection, modes de passation).

Summary

This paper provides an overview of the rules on public procurement. The aim here is to provide a general overview of this complex and formal matter. We successively review the legislative framework, the basic principles, the personal and material scope and the various stages of the procurement procedure (disclosure, right of access and selection, modes of procurement).

VERSLAG VAN DE GEZAMENLIJKE STUDIEDAG VAN IIA BELGIUM EN HET IBR *DE CONTROLEACTOREN IN DE OVERHEIDS- EN IN DE PRIVÉSECTOR: VERWACHTINGEN EN UITDAGINGEN*

COMPTE RENDU DE LA JOURNÉE D'ÉTUDES ORGANISÉE PAR IIA BELGIUM ET L'IRE *LES ACTEURS DE L'AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC ET PRIVÉ : ATTENTES ET DÉFIS*

Inleiding

De studiedag vond plaats op 6 november 2013 in het Paleis der Academiën in Brussel en mocht maar liefst 160 deelnemers verwelkomen.

Dhr. Jean Michel CASSIERS, Voorzitter van IIA Belgium, heeft de studiedag eerst in zijn context geschetst.

De financiële crisis heeft volgens hem het belang van de rol van de drie pijlers van een audit in de privé-, overheids- en verenigingssector aan het licht gebracht: de interne auditoren, de bedrijfsrevisoren en het auditcomité. Bovendien heeft dit het pad geëffend voor een nauwere samenwerking tussen de verschillende actoren voor een beter beleid en de toezichhoudende rol van het auditcomité op de voorgrond gesteld.

De interne en externe audit omvatten verschillende functies en verantwoordelijkheden. Bovendien varieert de regelgeving naargelang de sector. Maar ze beogen hetzelfde doel, met name een beter bestuur.

In het kader van de interne audits bevelen de internationale beroepsnormen de verschillende toezichhouders en consultants uitdrukkelijk

Introduction

La journée a été organisée au Palais des Académies à Bruxelles le 6 novembre 2013 et a rassemblé 160 participants.

Monsieur Jean Michel CASSIERS, Président de l'IIA Belgium a introduit la journée.

Selon lui, la crise financière a mis en évidence l'importance du rôle des trois piliers de l'audit dans le secteur privé, public et associatif: les auditeurs internes, les réviseurs d'entreprises et le Comité d'Audit. Elle a également ouvert la voie vers une collaboration renforcée entre les différents acteurs pour une meilleure gouvernance et mis en exergue le rôle de supervision du Comité d'Audit.

L'audit interne et l'audit externe ont des rôles et responsabilités qui sont différents. Le cadre réglementaire varie selon le secteur d'activités. Mais les objectifs sont similaires: tendre vers une meilleure gouvernance.

Dans le cadre de l'audit interne, les normes professionnelles internationales recommandent explicitement le partage d'informations et la

aan om hun informatie met elkaar te delen en hun activiteiten op elkaar af te stemmen¹.

We merken op dat de controleactoren steeds meer “goede praktijken” aan de dag leggen qua samenwerking binnen grote en kleine organisaties in de privé-, overheids- en verenigingssector. Het voorbeeld is aan bod gekomen van de Vlaamse Gemeenschap die de coördinatie tussen de actoren voor externe audit (Rekenhof en bedrijfsrevisoren) en interne audit in een afsprakennota geformaliseerd heeft. De geïntegreerde benadering via de *single audit* ligt in diezelfde lijn.

Binnen de Federatie Wallonië-Brussel geeft het Auditcomité de informatie van de interne audit door aan de externe auditoren tijdens de vergaderingen waarop het Rekenhof als waarnemer aanwezig is.

Op Europees niveau zal de omzetting van een Europese richtlijn betreffende de vereisten die van toepassing zijn op de budgetten van de lidstaten eveneens de rol van de bij de audit betrokken actoren versterken, en vanaf 2014 voor een grotere financiële transparantie zorgen².

Tot slot pleit het IIA, zoals voorzitter Cassiers in herinnering bracht, voor het “*Three Lines of Defense*”-model, of “*Five Lines*” als de externe actoren erbij gerekend worden.

coordination des activités avec les différents prestataires d’assurance et de conseil¹.

Il faut noter que l’on observe de plus en plus de « bonnes pratiques » en matière de collaboration entre les acteurs de l’audit au sein de sociétés de toute taille dans le secteur privé, dans le secteur public et dans le secteur associatif. A titre d’exemple, la Communauté flamande a formalisé dans un arrêté la coordination entre les acteurs de l’audit externe (Cour des Comptes et réviseurs d’entreprises) et de l’audit interne. L’approche intégrée via le *single audit* va dans ce sens.

A la Fédération Wallonie Bruxelles, les informations de l’audit interne sont communiquées aux auditeurs externes via le Comité d’Audit aux réunions duquel la Cour des Comptes assiste en tant qu’observateur.

Au niveau européen, la transposition d’une directive européenne sur les exigences applicables aux budgets des États membres renforcera aussi le rôle des acteurs de l’audit et offrira une plus grande transparence financière dès 2014².

Enfin, l’IIA défend, a rappelé le Président Cassiers, le modèle des trois lignes de défense, étendu à cinq lignes si on intègre les acteurs externes.

1 “*The International Professional Practices Framework*”, IIA, Norm 2050.

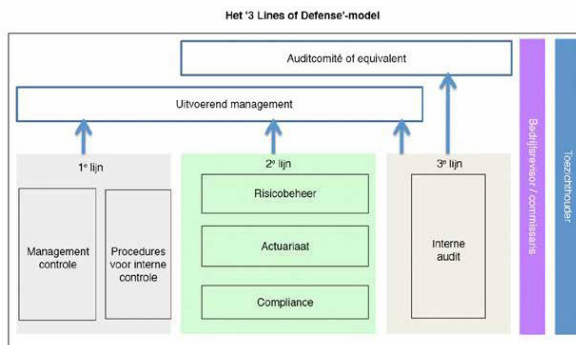
2 Richtlijn 2011/85/EU van 8 november 2011.

3 Een aanbeveling van het IIA.

1 « *The national Professional Practices Framework* », IIA, Norme 2050.

2 Directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011.

3 Il s’agit d’une recommandation de l’IIA.



Figuur 1 : Het "Three Lines of Defense"-model³

In dit model zijn de verschillende controlefuncties opgenomen om het niveau van de *governance*, het risicobeheer en de interne controle te optimaliseren.

IIA Belgium en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren willen de coördinatie tussen de verschillende controleactoren in alle sectoren in België bevorderen. Deze studiedag was alvast het begin van een bewustmakingscampagne.

Rol en verantwoordelijkheden van de interne auditor, de bedrijfsrevisor en het auditcomité

Mevr. Christine DARVILLE, *Executive Manager* van de FEB en Afgevaardigde van het dagelijks bestuur van de Commissie *Corporate Governance* heeft het gehad over de rol en de verantwoordelijkheden van de interne auditor, de bedrijfsrevisor en het auditcomité.

De bedrijven staan niet alleen voor heel wat uitdagingen, maar, zoals ze heeft vastgesteld, legt de Europese Commissie ook nog eens steeds meer wettelijke eisen op, met onder andere een aangroei van het aantal Comités tot gevolg (benoeming, verloning, audit enz.).

Ondanks deze moeilijke situatie moeten de bedrijven verder waarde blijven creëren voor de aandeelhouders en alle stakeholders. Het is

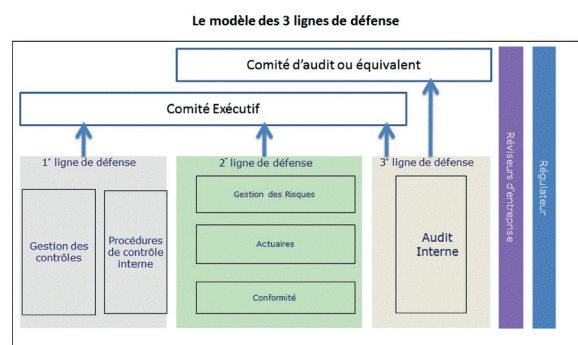


Figure 1 : Le modèle des trois lignes de défense³

Ce modèle intègre les différentes fonctions « d'assurance » pour optimiser le niveau de gouvernance, de contrôle des risques et du contrôle interne.

IIA Belgium et l'Institut des Réviseurs d'entreprises souhaitent promouvoir la coordination entre les différents acteurs de l'audit, dans tous les secteurs en Belgique. Cette journée d'étude est le démarrage d'une campagne de sensibilisation en ce sens.

Rôle et responsabilité de l'auditeur interne, du réviseur d'entreprises et du comité d'audit

Madame Christine DARVILLE, *Exécutive Manager* de la FEB et Déléguée à la Gestion Journalière de la Commission *Corporate Governance* a pris la parole sur le rôle et les responsabilités de l'audit interne, du réviseur d'entreprises et du Comité d'Audit.

Les entreprises ont de nombreux défis à relever et de plus en plus d'exigences légales sont imposées par la Commission Européenne, a-t-elle constaté. On assiste à une prolifération des Comités (nomination, rémunération, audit, etc.).

En dépit de cet environnement difficile, les entreprises doivent continuer à créer de la valeur pour les actionnaires et tous les « stakehol-

dus steeds belangrijker dat de Raad van Bestuur doordachte strategische keuzes maakt en professioneler te werk gaat.

Wat de wettelijke kant van het verhaal betreft, zijn de beursgenoteerde vennootschappen in België onderworpen aan de aanbevelingen van de Belgische *Corporate Governance Code* van 2009, waarin de taken van het auditcomité duidelijk omschreven zijn. De wet van augustus 2002 staat de oprichting van Comités door de Raad van Bestuur toe en de wet van december 2008 legt de oprichting van een Auditcomité voor beursgenoteerde vennootschappen en bepaalde financiële instellingen op.

Tijdens de voordracht werden de principes besproken die van toepassing zijn op beursgenoteerde vennootschappen.

Het Auditcomité moet aan drie eigenschappen voldoen: objectiviteit, deskundigheid en expertise.

De wet van december 2008 stelt dat het Auditcomité samengesteld is uit niet-uitvoerende leden, onder wie één onafhankelijk lid van het bestuursorgaan. Bovendien moet minstens één van de leden van het auditcomité beschikken over een deskundigheid op het vlak van boekhouding en audit.

De Belgische *Corporate Governance Code* beveelt de aanwezigheid van niet-uitvoerende leden aan, een meerderheid van onafhankelijke leden, en vaardigheden op het gebied van boekhouding en audit.

De Voorzitter van de Raad van Bestuur mag het Voorzitterschap van het Auditcomité niet waarnemen.

In de praktijk wordt eveneens aanbevolen dat de leden van de Auditcomités een opleiding risicomanagement en interne controle hebben genoten, en de nodige kennis hiervan hebben opgedaan.

ders ». Il est donc de plus en plus crucial que le Conseil d'Administration fasse des choix stratégiques judicieux et se professionnalise.

Au niveau du cadre légal en Belgique, les sociétés cotées sont soumises aux recommandations du Code Belge de Gouvernance d'Entreprise de 2009 qui précise les tâches du Comité d'Audit. La loi d'août 2002 autorise la création de Comités par le Conseil d'Administration et la loi de décembre 2008 impose la constitution d'un Comité d'Audit pour les sociétés cotées et certaines institutions financières.

L'exposé a porté sur les principes applicables aux sociétés cotées.

Le Comité d'Audit doit répondre à trois caractéristiques: objectivité, compétence et expertise.

Au niveau de sa constitution, la loi de décembre 2008 exige la présence de membres non exécutifs dont un administrateur indépendant. Elle exige également des compétences en comptabilité et d'audit d'au moins un des membres du Comité d'Audit.

Le Code Belge de Gouvernance d'Entreprise recommande la présence de membres non exécutifs, une majorité de membres indépendants et des compétences en comptabilité et audit.

Le Président du Comité d'Audit ne peut être le Président du Conseil d'Administration.

En pratique, il est également recommandé que les membres des Comités d'Audit soient formés et aient des connaissances en matière de gestion des risques et de contrôle interne.

Op Europees niveau leidde Commissaris BARNIER een audithervormingsproject om in het bijzonder de samenstelling en verantwoordelijkheden van het Auditcomité, alsook de onafhankelijkheid en competenties van de externe auditoren te herzien. De hebben geleid tot de goedkeuring van de Verordening (EU) 537/2014⁴ en Richtlijn 2014/56/EU⁵, beiden van 16 april 2014 en verschenen in het Publicatieblad van de Europese Unie op 27 mei 2014.

Uit een onderzoek van 2012 blijkt dat 90 % van de Belgische beursgenoteerde vennootschappen de aanbevelingen van de Belgische *Corporate Governance Code* betreffende het auditcomité hebben opgevolgd.

Volgens de *Code* is het auditcomité verantwoordelijk voor het monitoren van:

- het financiële verslaggevingsproces (kwaliteitscontrole inbegrepen);
- de doeltreffendheid van de systemen voor interne controle en risicobeheer (alle risico's);
- de doeltreffendheid van de interne auditafdeling, indien aanwezig;
- de wettelijke controles van de jaarrekening; en
- de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren.

De Auditcomités moeten volgens mevrouw DARVILLE de volgende drie elementen respecteren ten aanzien van de interne auditfunctie:

- onafhankelijkheid: via de positionering van de afdeling in het organogram, de toepassing van de beroepsnormen van de interne audit, en de aanwerving door het Auditcomité;

Au niveau européen, le Commissaire BARNIER a géré un projet de réforme en vue notamment de revoir la composition et les responsabilités du Comité d'Audit ainsi que l'indépendance et les compétences des auditeurs externes. Ce projet a abouti à l'adoption d'un Règlement (UE) 537/2014⁴ et une Directive 2014/56/EU⁵ datant tous les deux du 16 avril 2014 et publiés au Journal officiel de l'Union européenne du 27 mai 2014.

Une enquête menée en 2012 a révélé que 90 % des sociétés cotées belges suivaient les recommandations du Code Belge de Gouvernance d'Entreprise en matière de Comité d'Audit.

Pour rappel, selon le Code, le Comité d'Audit est responsable pour :

- le processus d'élaboration des processus financiers (contrôle qualité inclus) ;
- l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques (tous les risques) ;
- l'efficacité du département d'audit interne s'il existe ;
- les contrôles légaux des comptes annuels ; et
- l'indépendance des réviseurs d'entreprise.

Les attentes des Comités d'Audit vis-à-vis des auditeurs internes s'articulent selon Mme DARVILLE autour de trois éléments :

- l'indépendance: via le positionnement du département dans l'organigramme, les normes professionnelles de l'audit interne et le recrutement par le Comité d'Audit ;

4 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2014:158:FULL#page=79>.

5 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2014:158:FULL#page=198>.

4 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2014:158:FULL#page=79>.

5 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2014:158:FULL#page=198>.

- objectiviteit: de werkzaamheden moeten doelgericht zijn, en de kernrisico's en de controle daarvan analyseren. Het continuïteitsplan vormt een steeds belangrijker element dat de interne auditoren moeten valideren om zodoende op de risico's te anticiperen; en
- gebruik van de middelen die ter beschikking gesteld worden. De interne auditor moet de "vertrouwensconsultant" van de Raad van Bestuur zijn.

De bedrijfsrevisoren moeten zich houden aan de wettelijke bepalingen: het Wetboek van vennootschappen, zoals gewijzigd door de wet van 2008 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisoren.

Het Auditcomité en de bedrijfsrevisor moeten een klimaat van vertrouwen creëren. Onafhankelijkheid dringt zich hierbij trouwens op, ook al heeft het Auditcomité de bedrijfsrevisor niet zelf gemachtigd. Het auditcomité doet een voorstel voor de benoeming van de bedrijfsrevisor aan de Raad van Bestuur, die op zijn beurt een aanbeveling voor de Algemene Vergadering formuleert. In de praktijk wordt een dergelijk voorstel zelden geweigerd.

De Belgische Commissie *Corporate Governance* heeft in juni 2012 een aanbeveling gedaan voor de benoemingsprocedure van de bedrijfsrevisoren waarbij drie elementen moeten worden afgewogen: kwaliteit, doeltreffendheid en kosten.

De FEE (*Fédération des Experts Comptables Européens*) heeft in oktober 2013 een onderzoek gevoerd en dringt aan op de analyse van de technische competenties en de kennis van de sector, afgezien van de reputatie en omvang van het auditkantoor.

De internationale controlestandaarden of ISA's (260) beschrijven het referentiekader voor de communicatie met de met *governance* belaste personen. De auditoren nemen deel aan de ver-

- l'objectivité: les travaux doivent être bien ciblés et analyser les risques clés et leurs contrôles. Le plan de continuité constitue un élément de plus en plus important à valider par les auditeurs internes et ce afin d'anticiper les risques ; et
- l'utilisation des moyens mis à disposition. L'audit interne doit être le « consultant de confiance » du Conseil d'Administration.

Les attentes à l'égard des réviseurs d'entreprises sont dictées par les exigences légales: le Code des sociétés, tel que modifié par la loi de 2008 précisant le contrôle légal des comptes et l'indépendance du réviseur d'entreprises.

Un climat de confiance doit exister entre le Comité d'Audit et le réviseur d'entreprises et son indépendance doit être un acquis même si le Comité d'Audit ne mandate pas le réviseur d'entreprises. Le Comité d'Audit fait une proposition au Conseil d'Administration pour la nomination du réviseur d'entreprises et ce dernier fait une recommandation à l'Assemblée Générale. En pratique, on assiste rarement à des refus en cours de route.

La Commission Belge de Gouvernance d'Entreprise a émis une recommandation en juin 2012 pour la procédure de nomination des réviseurs d'entreprises. Elle préconise l'étude de trois éléments : la qualité, l'efficacité et le coût.

La FEE a effectué une étude en octobre 2013 et insiste sur l'analyse des compétences techniques et des connaissances du secteur outre la réputation et la taille de la société d'audit.

Les normes internationales ISA (260) décrivent le cadre de référence pour la communication entre les personnes constituant la gouvernance d'entreprise. Les auditeurs participent aux ré-

gaderingen van het Auditcomité en ontmoeten de Voorzitter van het Auditcomité samen met de directie of alleen. De bedrijfsrevisor moet communicatief sterk zijn en goede psychologische inzichten hebben om de belangrijke boodschappen over te brengen.

De bedrijfsrevisor is idealiter een *professional* die zich sceptisch en flexibel opstelt tegenover de werkomgeving.

Door samen te werken vermijden de interne en externe auditoren dubbel werk en optimaliseren ze de voordelen van elke functie.

We mogen echter niet vergeten dat de doelstellingen van de interne auditor door het Auditcomité bepaald zijn en dat de doelstellingen van de bedrijfsrevisor bij wet vastgesteld zijn. Dit betekent dat de bedrijfsrevisor 100 % verantwoordelijk is voor zijn controletaken van de jaarrekening, ongeacht zijn samenwerking met de interne auditor.

Mevr. DARVILLE herinnert er nog aan dat de leden van de Auditcomités aan geen enkele bijzondere regel van aansprakelijkheid onderworpen zijn, maar enkel een adviserende rol vervullen.

Het collegialiteitsbeginsel moet eveneens van toepassing zijn op het Auditcomité.

Een doeltreffende interne audit, een efficiënt Auditcomité en een uitstekende relatie met de bedrijfsrevisoren is een goed beginsel van bedrijfsvoering, maar geen doel op zich. Een pragmatische benadering en geen al te zware belasting van de bedrijven is al een stap in de goede richting.

De controleactoren in de overheidssector: ontwikkelingen, uitdagingen en toekomstvisie

Dhr. Mark VANDERMISSEN, Manager-auditor, Interne Audit van de Vlaamse Administratie (IAVA), heeft daarna de situatie geschetst van de ver-

unions du Comité d'Audit et rencontrent le Président du Comité d'Audit avec la Direction et aussi seul. Le réviseur d'entreprises doit être un bon communicateur et un bon psychologue afin de faire passer les messages importants.

Idéalement le réviseur d'entreprises doit également être un professionnel sceptique et flexible par rapport à l'environnement de travail.

Une collaboration entre auditeurs internes et externes doit permettre d'éviter les doublons et d'optimiser les avantages de chaque fonction.

Cependant, il ne faut jamais perdre de vue que les objectifs de l'audit interne sont fixés par le Comité d'Audit et les objectifs du réviseur d'entreprises sont fixés par la loi. Cela signifie que le réviseur d'entreprises est à 100 % responsable de ses missions de contrôle des états financiers, quelle que soit la collaboration qu'il met en place avec l'audit interne.

En guise de conclusion, Mme DARVILLE rappelle que les membres du Comité d'Audit ne sont soumis à aucune règle spécifique de responsabilité, ils constituent un organe consultatif.

Le principe de collégialité doit également s'appliquer au Comité d'Audit.

Avoir un audit interne et un Comité d'Audit qui fonctionnent efficacement, couplé à une excellente relation avec les réviseurs d'entreprises est un bon principe de gestion mais pas une fin en soi. Il convient de rester pragmatique dans ces matières et de ne pas créer des contraintes trop lourdes pour les entreprises.

Les acteurs de l'audit dans le secteur de public : évolution, défi et vision prospective

M. Mark VANDERMISSEN, Manager d'Audit, Interne Audit Vlaamse Administratie (IAVA), a ensuite exposé la situation des différents acteurs du

schillende controleactoren in de overheidssector: ontwikkelingen, uitdagingen en toekomstvisie.

Het interne auditagentschap van de Vlaamse overheid is – sinds de oprichting in september 2000 – altijd blijven evolueren en vooruitgaan. In 2014 zal dit agentschap van 64 naar meer dan 800 controleonderdelen uitgroeien (opname van lokale en provinciale besturen enz.). De Vlaamse overheid heeft ook een auditcomité.

Interne audit van de Vlaamse Administratie (IAVA) voert financiële audits, overeenstemmingsaudits en operationele audits uit zoals beschreven in artikel 34 van het kaderdecreet bestuurlijk beleid en van het auditdecreet. Deze entiteit heeft bovendien toegang tot alle informatie en kan een administratief of fraudeonderzoek voeren.

Binnen de Vlaamse overheid zijn heel wat controleactoren actief: het Parlement, de Regering, de agentschappen, het Rekenhof, de Inspectie van Financiën, regeringscommissarissen, auditafdelingen binnen bepaalde agentschappen, de auditoren van het Vlaamse Gewesten de bedrijfsrevisoren.

In 2006 werd een ronde tafel met alle actoren georganiseerd om de doeltreffendheid en het toezicht op de controle binnen de Vlaamse Administratie te verbeteren.

In 2009 hebben alle actoren een conceptnota *single audit*⁶ (of auditmodel) opgesteld. De gedecentraliseerde auditfuncties (extern verzelfstandigde agentschappen) worden minstens één keer om de vijf jaar beoordeeld op basis van de IIA-methodologie (*Capability Model*) en – in het geval van een positieve beoordeling – kan de gecentraliseerde auditfunctie (IAVA) steunen op de werkzaamheden van de gedecentraliseerde auditfuncties.

contrôle dans le secteur public: évolution, défis et vision prospective.

Depuis sa création en septembre 2000, le département d'audit interne du Ministère de l'Administration flamande a évolué et continue à progresser. En 2014, il passera de 64 entités de contrôle à plus de 800 (intégration des pouvoirs locaux, provinciaux, etc.). Il existe un Comité d'Audit au niveau de l'Administration flamande.

Le département d'audit interne (IAVA) effectue des missions d'audit financier, de conformité et opérationnels tel que précisé dans l'article 34 du décret cadre de politique administrative et du décret d'audit. Il a accès à toutes les informations et peut faire des investigations administratives ou de fraude.

De nombreux acteurs sont impliqués dans le contrôle au sein du gouvernement flamand: le Parlement, le Gouvernement, les agences, la Cour des Comptes, l'Inspection des Finances, les Commissaires du Gouvernement, les départements d'audit des agences, les auditeurs de la Région flamande, les réviseurs d'entreprises.

En 2006, une table ronde a été organisée avec tous les acteurs en vue d'améliorer l'efficacité et la surveillance du contrôle au sein de l'Administration flamande.

En 2009 tous les acteurs ont établi une note afin de définir le concept de *single audit*⁶ (ou modèle d'audit). Les fonctions d'audit décentralisées (agences externes indépendantes) sont évaluées au minimum une fois tous les cinq ans sur la base de la méthodologie IIA (*Capability Model*) et, si l'évaluation est positive, la fonction d'audit centralisée (IAVA) peut s'appuyer sur les travaux des fonctions d'audit décentralisées.

6 Meer informatie over de nota die de rol en de verantwoordelijkheid van elke actor vaststelt: www.ccrek.be/NL/publicaties/vlaamsegemeenschap.html?verkortelijst=N#tabs-3.

6 Plus d'information sur la note définissant le rôle et les responsabilités de chaque acteur: www.ccrek.be/NL/publicaties/vlaamsegemeenschap.html?verkortelijst=N#tabs-3.

Om ervaringen uit te wisselen worden er elk jaar drie tot vier coördinatievergaderingen met alle interne auditoren gehouden.

Daarnaast worden er drie tot vier vergaderingen per jaar belegd met het Rekenhof om informatie uit te wisselen over de financiële audits: werkprogramma's, rapporten, methodologie en vastgestelde risico's.

Het Rekendecreet (Vlaams Decreet van 8 juli 2011, zoals gewijzigd bij Decreet van 9 november 2012) heeft een uitzondering opgenomen ten aanzien van het verplichte beroepsgeheim van de bedrijfsrevisoren voor de betrekkingen tussen het Rekenhof en het agentschap Interne Audit van de Vlaamse Administratie. De samenwerking tussen het Rekenhof en de IAVA werd vastgelegd in een eerste overeenstemmingsprotocol ondertekend door de partijen in 2009 en in een tweede overeenstemmingsprotocol dat ook met het Instituut van de Bedrijfsrevisoren werd ondertekend in 2011.

In haar besluit van 7 september 2012 vraagt de Vlaamse Regering aan de bedrijfsrevisoren, de Inspectie van Financiën, het IVA Centrale Accounting, de regeringsafgevaardigden, het Rekenhof en de (gecentraliseerde en gedecentraliseerde) interne auditoren om gemeenschappelijke en toegankelijke permanente dossiers bij te houden. Deze dossiers bevatten zowel algemene informatie (decreet, statuten, beheersovereenkomst enz.), financiële informatie (begroting, jaarrekening, jaarverslagen enz.) als auditinformatie (auditrapporten, aanbevelingsbrieven, risicobeheer enz.).

De huidige prioriteiten op het vlak van *single audit* zijn: het verdere risicobeheer binnen de entiteiten en de integratie van de resultaten van de verschillende audits in een geïntegreerd verslag.

Het COSO/ERM-model werd als referentiekader gebruikt en er werd een maturiteitsmodel gedefinieerd. Elke afdeling, elk agentschap, wordt beoordeeld op een schaal van 1 tot 5.

Des réunions de coordination sont organisées trois à quatre fois par an entre tous les auditeurs internes pour échanger les expériences.

Des réunions sont également organisées trois à quatre fois par an avec la Cour des Comptes pour échanger des informations sur les audits financiers : programmes de travail, rapports, méthodologie, risques identifiés.

Le décret des comptes (décret flamand du 8 juillet 2011, tel que modifié par le décret du 9 novembre 2012) a introduit une exception à l'obligation de secret professionnel des réviseurs d'entreprises pour les relations entre la Cour des Comptes et le département d'audit interne centralisé de l'Administration flamande. La collaboration entre la Cour des Comptes et l'IAVA a été arrêtée dans un premier protocole d'accord signé entre les parties en 2009 et dans un deuxième protocole d'accord signé également avec l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en 2011.

Dans son arrêté du 7 septembre 2012, le Gouvernement flamand demande aux réviseurs d'entreprises, inspecteurs des finances, comptables centraux, délégués du gouvernement, Cour des Comptes et auditeurs internes (centralisés et décentralisés) de conserver des dossiers permanents communs et accessibles. Ces dossiers reprennent des informations générales (décret, statuts, contrat de gestion, etc.), financières (budget, comptes et rapports annuels, etc.) et d'audit (rapports d'audit et lettres de recommandation, gestion des risques, etc.).

Les priorités actuelles au niveau du *single audit* sont la poursuite de la mise en œuvre de la gestion des risques dans les entités et l'intégration des résultats des différents audits dans un compte rendu général et unique.

Le modèle COSO/ERM est utilisé comme référentiel et un modèle de maturité a été défini. Chaque département et agence est évalué sur la base d'une échelle de 1 à 5. Un objectif de

Een doelstelling van niveau 3 werd vastgelegd en iedereen kan de ontwikkeling van het maturiteitsniveau van de entiteit volgen.

niveau 3 a été fixé et chacun peut voir suivre l'évolution du degré de maturité de l'entité.

Gekoppeld aan een maturiteitsmodel

GRADATIES	OMSCHRIJVING
0	Onbestaand Binnen de organisatie bestaan geen of zeer weinig beheersmaatregelen. Het controlebewustzijn is eerder laag en er worden weinig acties ondernomen om te komen tot een adequaat systeem van organisatiebeheersing (interne controlesysteem).
1	Ad-hoc basis Op ad-hoc basis zijn binnen de organisatie beheersmaatregelen uitgewerkt. Het bewustzijn van de nood aan adequate beheersmaatregelen (interne controlemaatregelen) groeit, maar er is nog geen gestructureerde of gestandaardiseerde aanpak aanwezig. Het systeem van organisatiebeheersing (interne controlesysteem) draait meer rond personen dan rond systemen.
2	Gestructureerde aanzet Een gestructureerde aanzet wordt gegeven tot de ontwikkeling van beheersmaatregelen. De beheersinstrumenten zijn bijgevolg in ontwikkeling, maar worden nog niet toegepast ('Plan').
3	Gedefinieerd (= niveau 2 + ...) Beheersmaatregelen zijn aanwezig. Zij zijn gestandaardiseerd, gedocumenteerd, gecommuniceerd en worden toegepast ('Do').
4	Beheerst systeem (= niveau 3 + ...) De beheersmaatregelen worden intern periodiek geëvalueerd en bijgestuurd ('Check' & 'Act'). Er kan gesproken worden over een 'levend' adequaat en doeltreffend systeem van organisatiebeheersing.
5	Geoptimaliseerd (= niveau 4 + ...) De beheersmaatregelen worden voortdurend geoptimaliseerd via benchmarking en het behalen van kwaliteitscertificaten of externe evaluaties ('PDCA').

Figuur 2: Maturiteitsmodel van de Vlaamse Administratie

Figure 2 : Modèle de maturité de l'Administration flamande

Het syntheserapport hieronder geeft de maturiteit van de entiteit, de auditresultaten en de beoordeling van het risicobeheer weer.

Un rapport de synthèse a été créé pour montrer la maturité de l'entité, les résultats des audits et l'évaluation de la gestion des risques.

Voorbeeld synthesespagina beleidsgericht rapport



Figuur 3: Voorbeeld van een in de Vlaamse Administratie geïntegreerd rapport

Voorbeeld synthesespagina beleidsgericht rapport

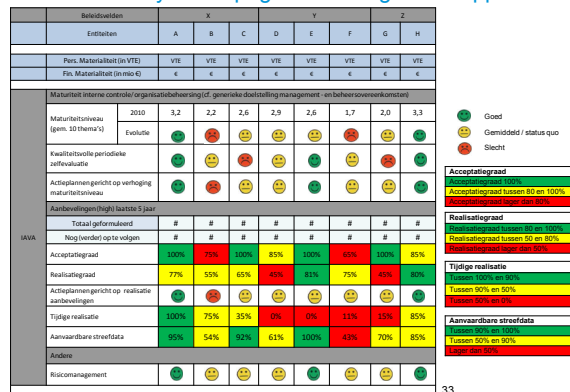


Figure 3 : Exemple de rapport intégré à l'Administration flamande

De controleactoren in de privésector: ervaring, uitdagingen en toekomstvisie

Dhr. Xavier BEDORET, *Chief Audit Executive* van de Groep GDF-SUEZ, heeft de verwachte kenmerken uiteengezet inzake de controleactoren in de privésector: ervaring, uitdagingen en toekomstvisie.

Grote ondernemingen krijgen te maken met het coördinatieprobleem van de verschillende controlefuncties. Hij stelt: *"Samenwerken in plaats van elkaar straal te negeren"*.

Bij elk industrieel ongeval of financieel probleem duiken er nieuwe wetten op die het referentiekader van de grote ondernemingen zwaarder maken. Deze nieuwe regels moeten absoluut in de processen geïntegreerd worden en er moeten nieuwe controles ingevoerd worden om gelijkaardige fouten te voorkomen. Zonder deze integratie gaat het immers enkel en alleen om een norm die men moet naleven.

In de loop van de voorbije jaren zijn er nieuwe controlefuncties ontstaan, in elkaar overkoppelende werkgebieden. De klassieke matrixorganisaties maken het beheer van deze functies nog moeilijker. De interne auditafdelingen hebben namelijk wel een band, maar geen enkele hiërarchische relatie met de operationele directies.

De operationele directies van hun kant zijn functies kwijt die ze in het verleden beheerden (conformiteit, kwaliteit enz.). Dit behelst het risico dat de verschillende actoren binnen de onderneming onvoldoende verantwoordelijkheid opnemen en niet langer samenwerken. Om deze valkuil te vermijden, is niet alleen de integratie van de controles in de dagelijkse processen nodig, maar ook een *"tone at the top"* die consistent is met deze acties op het terrein.

Al deze controlefuncties komen op voor hun eigen belangen, waardoor de Raad van Bestuur tegenstrijdige berichten kan krijgen. Een mooi

Les acteurs de l'audit dans le secteur privé : expérience, défis et vision prospective

Monsieur Xavier BEDORET, *Chief Audit Executive* du Groupe GDF-SUEZ nous a parlé des acteurs de l'audit dans le secteur privé : expérience, défis et vision prospective.

Les grandes entreprises sont confrontées au problème de coordination des différentes fonctions de contrôle. Il préconise : *« Collaborer plutôt que s'ignorer les uns les autres »*.

A chaque accident industriel ou financier, de nouvelles réglementations apparaissent et alourdissent le cadre de référence des grandes entreprises. Il est impératif que ces nouvelles réglementations soient intégrées dans les processus, que de nouveaux contrôles soient créés afin d'éviter que les failles ne se reproduisent. Sans cette intégration, il s'agit simplement d'une nouvelle conformité à respecter.

De nouvelles fonctions de contrôle sont apparues au cours des dernières années et elles ont des domaines d'intervention qui se superposent. Les organisations matricielles classiques rendent la gestion de ces fonctions encore plus difficiles. En effet, les départements d'audit interne ont un lien avec les directions opérationnelles mais aucun lien hiérarchique.

Les directions opérationnelles, elles, sont dépossédées de fonctions qu'elles géraient auparavant (conformité, qualité, etc.). Cela entraîne un risque de manque de responsabilité, et de désolidarisation des différents acteurs au sein de l'entreprise. Pour éviter ce piège, il faut non seulement intégrer les contrôles dans les processus quotidiens mais également un *« tone at the top »* qui soit consistant par rapport à ces actions sur le terrain.

Toutes ces fonctions de contrôle défendent leurs intérêts et il y a un risque que des messages contradictoires remontent au Conseil

voorbeeld hiervan is het aanvaardbare risiconiveau. Deze beoordeling is namelijk erg afhankelijk van de persoon tot wie men zich richt (filiaaldirecteur, directeur risicobeheer of interne auditor). Eén unieke boodschap opstellen voor het Auditcomité is geen sinecure.

De voornaamste actoren zijn de controleoverheden, de comités van de Raad van Bestuur, het uitvoerend comité, de managers, de externe auditoren en de interne auditoren. Elke partij heeft andere verwachtingen, die we uiteindelijk in één geheel moeten gieten.

Mogelijke verwachtingen zijn: de naleving van de wettelijke verplichtingen, het bekwaamheidsniveau, het aanvaardbare risiconiveau, de kennis van de business, de afwezigheid van fraude, veiligheid, milieu en maatschappelijke verantwoordelijkheid.

De middelen die ter beschikking gesteld worden van de interne audit zijn niet altijd mee geëvolueerd met deze vereisten. Dit kan dan ook voor problemen zorgen in bepaalde auditafdelingen van grote ondernemingen.

De interne audit heeft een algemene verantwoordelijkheid en dekt alle filialen, processen en risico's. Het kan een zeer ruim domein bestrijken. Het aantal processen kan heel hoog zijn en de selectie moet oordeelkundig gebeuren. Twee soorten benaderingen zijn mogelijk: op basis van de risico's en op basis van de cycli.

Als we voorrang geven aan de essentie en als we ons concentreren op de grote risico's, dan is het mogelijk dat bepaalde domeinen keer op keer aan onze controle ontsnappen. Als er zich in een filiaal bv. een ongeval voordoet, zal iedereen zich afvragen waarom er geen audit is geweest.

Dit leidt ons tot de klassieke vraag: *"draagt de interne audit een middelen- of een resultaatsverbintenis?"*.

Het is veel eenvoudiger om voor de middelen te opteren. Bij het toespreken van een Raad van

d'Administration. Un exemple typique est le niveau de risque acceptable. Son évaluation sera très différente selon qu'on s'adresse à un directeur de filiale, au directeur des risques ou à l'auditeur interne. Il est très difficile d'avoir un message unique pour le Comité d'Audit.

Les principaux acteurs sont les Autorités de Contrôle, les Comités du Conseil d'Administration, le Comité Exécutif, les managers, les auditeurs externes et les auditeurs internes. Tous ont des attentes différentes qu'il faut concilier.

Les attentes peuvent être : le respect des obligations légales, le niveau de professionnalisme, le niveau de risque accepté, la connaissance du business, l'absence de fraude, la sécurité, l'environnement et la responsabilité sociale.

Les ressources mises à disposition de l'audit interne n'ont pas toujours évolué en parallèle avec ces exigences et cela peut poser des problèmes dans certains départements d'audit de grandes entreprises.

L'audit interne a une responsabilité globale et il couvre l'ensemble des filiales, des processus et des risques : le territoire peut être très vaste. Les processus peuvent être très nombreux et la sélection doit être pertinente. Il existe pour ce faire deux approches, celle par les risques et celle par les cycles.

Si on favorise ce qui compte vraiment et qu'on se concentre sur les risques importants, il y a des domaines qu'on risque de ne jamais contrôler. Si un accident se produit dans telle filiale par exemple, tout le monde se demandera où était l'audit.

Cela nous amène à la question classique : *« l'audit interne a-t-il une responsabilité de moyen ou de résultat? »*.

Opter pour les moyens est plus confortable. Il faut être prudent quand on parle devant un

Bestuur moeten we onze woorden wikken en wegen, en onze woordenschat doen aansluiten op zijn verantwoordelijkheden. Vaak worden attesten of verklaringen aangehaald die een resultaatsverbintenis veronderstellen. Dit gaat echter verder dan de wettelijke en contractuele verplichtingen.

Een goede interne auditor stelt zich tegelijk op als een soort politieagent (conformiteit van de geauditeerde feiten) en een interne consultant (toegevoegde waarde). Daarnaast wordt van een interne auditor verwacht dat hij zich in zijn beoordeling niet langer beperkt tot de feiten uit het verleden of het heden, maar ook de toekomstige risico's kan aanmerken.

De complexiteit van de informatiestromen en een competitieve ingesteldheid kunnen de samenwerking eveneens in de weg staan.

Dhr. BEDORET besloot met de vaststelling dat er geen universele oplossing bestaat voor de samenwerking tussen de verschillende controlefuncties, maar elk bedrijf moet het voorgeschreven samenwerkingsmodel bepalen in functie van de omgeving waarin het zich ontwikkelt.

Debat: De bevoegdheid en de ontwikkeling van het Auditcomité en de interactie met de interne auditoren en de bedrijfsrevisoren

De bevoegdheid en de ontwikkeling van het auditcomité in de interactie met interne auditoren en bedrijfsrevisoren wordt besproken onder leiding van dhr. Jean BLAVIER, journalist.

De deelnemers van de studiedag kregen een aantal vragen voorgeschoteld.

Conseil d'Administration et utiliser un vocabulaire adéquat à ses responsabilités. On évoque souvent des attestations, déclarations qui sous-entendent une responsabilité de résultat. Cela va au-delà des obligations légales et contractuelles.

Un bon auditeur interne doit combiner un rôle de policier (conformité des faits audités) et de consultant interne (valeur ajoutée). Une autre complexité est liée à la revue de faits passés ou présents et au besoin de faire de l'audit prospectif, orienté vers les risques et donc vers le futur.

La complexité des flux d'information et un esprit compétitif peuvent également constituer des freins à la collaboration.

M. BEDORET a conclu en constatant qu'il n'existe pas de réponse universelle pour la collaboration entre les différentes fonctions de contrôle mais chaque entreprise doit définir le type de collaboration préconisé en fonction de l'environnement dans lequel elle évolue.

Débat : Compétences et développement du comité d'audit et interaction avec les auditeurs internes et les réviseurs d'entreprises

Un débat sur les compétences et le développement du comité d'audit dans ses interactions avec les auditeurs internes et les réviseurs d'entreprises a été modéré par M. Jean BLAVIER, journaliste.

Les questions ont été posées par les participants à la journée d'étude.

Wat zijn de kenmerken en de verwachte bevoegdheden van de Auditcomités?

Algemene kenmerken zijn niet alleen competentie, objectiviteit, expertise, onafhankelijkheid en oordeelkundigheid, maar ook lef, bescheidenheid en kennis van de sector.

Niet iedereen kan dit profiel hebben, en dus moet de interne en externe audit de leden van de comités ondersteunen, met name inzake de competenties op het vlak van risicobeheer.

Hoeveel medewerkers telt de interne afdeling van de Vlaamse Administratie en bij GDF Suez?

Op centraal niveau werken er 20 personen en nog eens 17 personen in de agentschappen.

Gezien de uiteenlopende activiteiten van GDF moet men rekening houden met de landen, de verschillende wetten en de talen. Vandaar ook dat er 150 interne auditoren zijn. Dit dient te worden beoordeeld gezien de complexiteit, de omvang van de groep en de handelsactiviteiten.

Wat zijn de verwachte ontwikkelingen op het vlak van de verantwoordelijkheden van de verschillende interne controleactoren van de Vlaamse Administratie?

Het maturiteitsmodel wordt in overweging genomen, want dit levert een proactieve boodschap en niet van conformiteit.

Bij wijze van besluit: de verschillende controleactoren vervullen allemaal een specifieke rol, maar een nauwere samenwerking en een grotere integratie van hun acties verhoogt de kwaliteit van het management en de financiële verslagen zowel in de privé- als in de overheidssector.

Quelles sont les qualités, compétences attendues des Comités d'Audit ?

De façon générale, les qualificatifs sont: compétence, objectivité, expertise, indépendance, pertinence voire même audace, simplicité et connaissance du secteur d'activité.

Vu que tout le monde ne peut avoir ce profil, l'audit interne et externe doit aider les membres des Comités notamment au niveau des compétences en matière de gestion des risques.

Combien de personnes travaillent au sein du département d'audit interne de l'Administration flamande et de GDF Suez ?

Il y a 20 personnes au niveau central et 17 dans les agences.

Au niveau de GDF, les activités sont différentes et il faut tenir compte des pays, des réglementations variées, des langues ; il y a 150 auditeurs internes. Ce qui est à apprécier compte tenu de la complexité, de la taille du groupe et des activités de trading.

Quelle est l'évolution attendue au niveau des responsabilités des différents acteurs du contrôle interne de l'Administration flamande ?

Le modèle de maturité est apprécié car il donne un message productif et non de conformité.

En guise de conclusion, les différents acteurs du contrôle ont chacun un rôle spécifique mais plus de collaboration et une plus grande intégration de leurs actions augmente la qualité de la gestion et des rapports financiers et ce dans le secteur tant privé que public.

Workshops

In de namiddag werden er gelijktijdig drie workshops gehouden. Wij vatten hierna de besprekingen en besluiten samen.

Workshop “Overheidssector en verenigingssector: wat is de toegevoegde waarde van de audit?”

Dhr. Lieven PENNINCK, *Ex Advisory Director*, Interne Audit, Interne Controle en *Risk Management* Publieke Sector, en dhr. Lieven ACKE, Raadslid van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, hebben deze workshop geleid.

In de Belgische overheids- en verenigingssector worden er verschillende maturiteitsniveaus van de controlefuncties vastgesteld. Het is dus zeer moeilijk om af te sluiten met een “goede praktijk” voor deze sector. Elke organisatie moet de taken van de interne en externe auditoren coördineren in functie van het ontwikkelingsniveau van de interne auditfunctie. In een organisatie met een beperkte maturiteit van de interne audit wordt de externe audit geconfronteerd met het probleem dat ze de interne audit stimuleert, en zo alsnog voor een positief rapport zorgt.

De internationale besprekingen gaan over een uitvoeriger rapport van de bedrijfsrevisor voor het Auditcomité. Hierdoor zal men zicht hebben op mogelijke verbeteringen en de nodige tijd voor de interne auditfunctie.

Bij een beperkte maturiteit van de interne audit bestaat er een ander probleem op het vlak van de toegevoegde waarde die aan de organisatie wordt gegeven. De beste oplossing is in dit geval dat de interne audit een adviserende rol speelt. Deze rol is trouwens voorzien in de standaarden voor de beroepsuitoefening van *internal auditing*.

We zien dat de auditoren elkaar soms niet begrijpen, omdat iedereen zijn eigen woordenschat en methodologie heeft. Belangrijke prin-

Workshops

L'après-midi, trois *workshops* ont été organisés en parallèle. Nous en résumons ici les discussions et conclusions.

Workshop « Secteur public et associatif : la valeur ajoutée de l'audit ? »

Ce premier *workshop* était animé par Lieven PENNINCK, *Ex Advisory Director*, *Internal Audit*, *Internal Control and Risk Management for the Public Sector* et Lieven ACKE, membre du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

On observe des niveaux de maturité très différents des fonctions de contrôle au sein du secteur public et associatif belge. Il est donc très difficile de conclure sur « une bonne pratique » dans ce secteur. Chaque organisation doit coordonner les tâches de l'audit interne et externe en fonction du niveau de développement de la fonction d'audit interne. Dans une organisation où la maturité de l'audit interne est faible, l'audit externe est confronté au problème d'encourager l'audit interne et donc d'émettre un rapport avec un message positif malgré tout.

Les discussions en cours au niveau international se focalisent sur un rapport plus détaillé du réviseur d'entreprises au Comité d'Audit. Cela permettra de donner des perspectives d'amélioration et du temps à la fonction d'audit interne.

Quand la maturité de l'audit interne est faible, un autre problème se pose au niveau de la valeur ajoutée apportée à l'organisation. La meilleure solution, dans ce cas, est que l'audit interne joue plutôt un rôle de consultance. Ce rôle est par ailleurs prévu dans les standards de la profession d'audit interne.

On remarque que les auditeurs ne se comprennent parfois pas entre eux, chacun ayant son vocabulaire, sa méthodologie. Des prin-

cipes zoals *"going concern"* en onafhankelijkheid verschillen qua betekenis naargelang we ons tot de interne of de externe auditor richten. Dit bemoeilijkt eveneens de relatie tussen de auditoren en de geauditeerden. Een doeltreffende communicatie en een harmonisatie van de woordenschat, auditmethodes en systemen binnen elke sector zijn dan ook zeer belangrijk.

Workshop "Interacties interne audit, externe audit en auditcomité: verwachtingen en uitdagingen"

Mevr. Els HOSTYN, *KPMG Advisory Partner, Internal Audit, Risk and Compliance Services, Forensic*, en dhr. Eric VAN HOOFF, bedrijfsrevisor, hebben deze discussies geleid.

Aan elke samenwerking is een vereiste verbonden: het auditcomité moet de samenwerking coördineren en te gepaste tijde bespreken.

De interne auditoren kunnen de rol van coördinator van de controlefuncties binnen de organisatie op zich nemen om dubbel werk te beperken en de resultaten van deze coördinatie aan het auditcomité rapporteren.

De interne en externe auditoren kunnen samenwerken bij IT-audits. Zo wordt de technische ervaring van de externe auditoren benut.

Het nieuwe COSO III-model vereenvoudigt de samenwerking, want de financiële en niet-financiële doelstellingen zitten hierin vervat.

Workshop "Auditcomité en risicobeheer"

Dit werd in goede banen geleid door mevr. Heidi DELOBELLE, CRO AG Insurance en Voorzitster van het Instituut van Actuarissen in België, dhr. Olivier MACQ, bedrijfsrevisor, en mevr. Catherine VAN CAUWELAERT, *Head of Group Insurance*, Euroclear, en raadslid van BELRIM.

cipes importants comme le « *going concern* », l'indépendance, ont des significations différentes selon qu'on s'adresse à l'auditeur interne ou à l'auditeur externe. Cela complexifie également la relation entre les auditeurs et les audités. Il est donc très important que dans chaque secteur d'activités il y ait une communication efficace et une harmonisation du vocabulaire, des méthodes d'audit et des systèmes.

Workshop « Interactions audit interne, audit externe et Comité d'Audit : attentes et défis »

Els HOSTYN, *KPMG Advisory Partner, Internal Audit, Risk and Compliance Services, Forensic* et Eric VAN HOOFF, Réviseurs d'Entreprises, ont géré les débats de ce deuxième *workshop*.

Il y a un prérequis à toute collaboration : le Comité d'Audit doit coordonner la collaboration et en discuter en temps opportun.

Les auditeurs internes peuvent jouer le rôle de coordinateurs des fonctions de contrôle au sein de l'organisation afin de réduire les redondances et rapporter au Comité d'Audit les résultats de cette coordination.

Les auditeurs internes et externes peuvent travailler ensemble sur des audits informatiques. Ainsi les auditeurs externes apportent leur expérience technique.

Le nouveau modèle de COSO III facilite la collaboration vu qu'il intègre les objectifs financiers et non financiers.

Workshop « Le Comité d'audit et la gestion des risques »

Ce troisième *workshop* était animé par Heidi DELOBELLE, CRO AG Insurance et Présidente de l'Institut des Actuaire de Belgique, Olivier MACQ, Réviseur d'Entreprises et Catherine VAN CAUWELAERT, *Head of Group Insurance*, Euroclear, et membre du Conseil d'Administration de BELRIM.

Aangezien de wetgeving van sector tot sector verschilt, zal ook de benadering afhankelijk zijn van de sectoren. Er werden echter negen algemene principes geïdentificeerd:

- risicobeheer is enkel nuttig in geval van een duidelijke *“tone at the top”* en als elke manager het concept implementeert;
- de risicomanager moet aan de CEO rapporteren en in hiërarchische lijn staan met de voorzitter van het auditcomité of van de Raad van Bestuur;
- het auditcomité en de Raad van Bestuur moeten een analyse die alle risico's in kaart brengt, een opsomming van de belangrijkste risico's en een toelichting van de methodologie krijgen;
- de rol van de interne audit is zeer verschillend naargelang de maturiteit van de afdeling, maar de interne audit moet altijd het risicobeheerproces van de onderneming herbekijken;
- een wettelijke erkenning van de interne auditoren zou de coördinatie vereenvoudigen;
- de leden van het auditcomité en de interne auditoren zouden een opleiding risicobeheer moeten hebben genoten;
- het auditcomité en het risicocomité kunnen naast elkaar bestaan, maar moeten wel met elkaar overleggen;
- de controlefuncties groeien aan binnen de organisaties. Het is interessant om de tussenkomst van elke functie via een cartografie duidelijk te maken en de samenwerking tussen alle controlefuncties te maximaliseren; en
- communiceren de ondernemingen voldoende over mogelijke risico's? Wat is het aanvaarde risiconiveau? In de toekomst zal er nog een debat plaatsvinden om de rol van de externe auditoren in deze communicatie te bepalen.

De besprekingen van de workshops werden in een plenaire sessie voorgesteld.

Vu que la réglementation diffère selon les secteurs, l'approche variera également selon les secteurs. Cependant neuf principes généraux ont été dégagés :

- la gestion des risques ne peut être utile que s'il y a un « *tone at the top* » clair et si chaque manager s'approprie le concept ;
- le *Risk Manager* doit rapporter au CEO et avoir un lien hiérarchique vers le Président du Comité d'Audit ou du Conseil d'Administration ;
- il faut communiquer au Comité d'Audit et au Conseil d'Administration la cartographie des risques, lister les risques importants et expliquer la méthodologie suivie ;
- le rôle de l'audit interne est très variable selon la maturité du département mais l'audit interne doit toujours revoir les processus de gestion des risques de l'entreprise ;
- une reconnaissance légale des auditeurs internes faciliterait la coordination ;
- les membres du Comité d'Audit et les auditeurs internes devraient avoir une formation en gestion des risques ;
- on peut avoir un Comité d'Audit et un Comité des Risques séparés mais les deux doivent communiquer ;
- les fonctions de contrôle se multiplient au sein des organisations. Il est utile de préciser les interventions de chaque fonction via une cartographie et de maximiser les collaborations entre toutes les fonctions de contrôle ; et
- les entreprises communiquent-elles assez les risques qu'elles ont ? Quel est le degré de risque accepté ? Un débat va certainement prendre place dans le futur pour définir le rôle des auditeurs externes dans cette communication.

Les discussions des *workshops* ont été rapportées en session plénière.

Vooruitzichten

Dhr. Daniel KROES, voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, heeft de studiedag afgerond met een aantal toekomstperspectieven.

Deze studiedag was volgens hem het begin van een nieuwe samenwerkingsdynamiek tussen de leden van de auditcomités, de interne auditoren en de externe auditoren. De wereld is sinds 2008 erop vooruitgegaan en de wetgevers hebben hervormingen doorgevoerd met het oog op een betere *governance*. Maar het is duidelijk: wondermiddelen bestaan niet. Gaat het beter met de banken? Zal Griekenland zich herstellen? Iedereen heeft een antwoord klaar, maar wat zeker is, is dat de auditoren een belangrijke rol moeten spelen voor een goede *governance* in zowel de privé-, overheids- als verenigingssector.

Kwalitatieve financiële informatie in alle transparantie en risicobeheer zijn een must voor elke organisatie en maken het mogelijk om meer rijkdom te creëren.

De wet en de Belgische *Governance* Code definiëren algemene principes: de Raad van Bestuur is verantwoordelijk voor het financiële proces, het Auditcomité is verantwoordelijk voor de interne controle en het risicobeheer, alsook het toezicht op de interne audit en de wettelijke controle van de statutaire en geconsolideerde rekeningen.

Deze concepten moeten gewoon in de praktijk worden omgezet.

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren stelt voor om het samenwerkingsproject (van 2009) met IIA Belgium voort te zetten en gemeenschappelijke werkgroepen op te zetten. Zij zullen de benaderingen van iedereen moeten uitwisselen en bepaalde kernvraagstukken moeten oplossen.

Bijvoorbeeld:

- de Raad van Bestuur moet toezicht houden op het voorbereidingsproces van de

Perspectives

M. Daniel KROES, Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a conclu la journée en termes de perspectives pour l'avenir.

Cette journée est à ses yeux un point de départ vers une nouvelle dynamique de collaboration entre les membres des Comités d'Audit, les auditeurs internes et les auditeurs externes. Depuis 2008, le monde a évolué et les législateurs ont lancé des réformes pour améliorer la gouvernance. Cependant, force est de constater qu'il n'y a pas de solution miracle. Les banques vont-elles mieux ? La Grèce va-t-elle se redresser ? Chacun a sa réponse mais ce qui est certain c'est que les auditeurs ont un rôle à jouer pour une bonne gouvernance tant dans le secteur privé que public ou associatif.

Disposer d'une information financière de qualité, en toute transparence, et gérer les risques sont des adages applicables à toutes organisations car ils permettent de créer plus de richesse.

La loi et le code belge de gouvernance définissent des principes généraux : le Conseil d'Administration est responsable du processus financier, le Comité d'audit est responsable du contrôle interne et de la gestion des risques, ainsi que de la supervision de l'audit interne et du contrôle légal des comptes statutaires et consolidés.

Il convient de traduire ces concepts en pratique.

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises propose de continuer le projet de collaboration avec IIA Belgium entamé en 2009 et de lancer des groupes de travail communs. Leur mission sera d'échanger sur les approches de chacun, de préciser certaines questions clés comme :

- le Conseil d'Administration doit superviser le processus de préparation des informa-

financiële informatie, maar wat is de perimeter en over welke documenten moet hij beschikken om deze rol te vervullen?

- de Raad van Bestuur moet toezicht houden op het interne controleproces en het risicobeheerproces, maar hoe vervult hij deze rol concreet? en
- de Raad van Bestuur moet de activiteiten van de interne en externe auditoren coördineren, maar hoe wordt dit in de praktijk vertaald?

Op internationaal niveau vinden er discussies plaats over het rapport van de externe auditoren. Er wordt overwogen om hen te vragen de belangrijkste risico's van de audit erin op te nemen. Dit pleit voor een nauwe samenwerking tussen de interne auditoren en de bedrijfsrevisoren.

De organisaties moeten eveneens de "audit-moeheid" vermijden en communiceren om de toegevoegde waarde van de audit te vergroten.

De internationale controlestandaarden (ISA's) voorzien in de samenwerking tussen de externe en interne auditoren (ISA's 315 en 610).

In de overheidssector hebben we een uitstekend voorbeeld gezien van samenwerken in de Vlaamse Administratie via de "*single audit*". Dit bewijst dat de samenwerking eveneens mogelijk is in de overheidssector. Door samen te werken, zullen de interne controleactoren de organisaties helpen om hun administratie efficiënter te beheren en de kosten te drukken.

Besluit

Een grotere samenwerking tussen de interne en externe auditoren leidt tot meer toegevoegde waarde, een grotere transparantie en een betere communicatie naar de Raden van Bestuur en auditcomités toe. Laten we hier samen aan werken!

tions financières, mais quel est le périmètre et de quels documents doit-il disposer pour jouer ce rôle ?

- le Conseil d'Administration via son Comité d'audit doit superviser les processus de contrôle interne et de gestion des risques, comment remplir ce rôle concrètement ? et
- le Conseil d'Administration via son Comité d'audit doit coordonner les activités des auditeurs internes et externes, comment cela peut-il se traduire en pratique ?

Au niveau international, des discussions ont lieu sur le rapport des auditeurs externes et on envisage de leur demander d'inclure les risques principaux d'audit. Cela plaide pour une étroite collaboration entre les auditeurs internes et les réviseurs d'entreprises.

Au sein des organisations, il faut également éviter la « fatigue de l'audit » et communiquer afin d'accroître la valeur ajoutée de l'audit.

En outre, des normes internationales d'audit (normes ISA) prévoient la collaboration entre les auditeurs externes et internes (normes ISA 315 et 610).

Au niveau du secteur public, on a vu un excellent exemple de collaboration au sein de l'Administration flamande via le *single audit* et cela prouve que la collaboration est également possible dans le secteur public. En collaborant, les acteurs du contrôle interne vont aider les organisations à gérer les administrations de façon plus efficace et à réduire les coûts.

Conclusion

Une plus grande collaboration entre les auditeurs internes et externes conduit à une augmentation de leur valeur ajoutée, à plus de transparence et à une amélioration de la communication vis-à-vis des Conseils d'Administration et des Comités d'Audit. Œuvrons tous ensemble dans cette direction !

SAMENVATTINGEN VAN OP DE ICCI WEBSITE GEPUBLICEERDE BELANGRIJKSTE ADVIEZEN VAN MAART TOT EN MET MEI 2014

RÉSUMÉ DES PRINCIPAUX AVIS PUBLIÉS SUR LE SITE INTERNET DE L'ICCI DE MARS À MAI 2014

Beëindiging van het mandaat van commissaris ingevolge een faillissement (volledig advies)

De meerderheid van de rechtsleer is voorstander van een onmiddellijke stopzetting van rechtswege van het commissarismandaat ingevolge een faillissement (punt 6.7. van de IBR-studies 2004, *De vennootschap en haar commissaris – praktische toepassingsgevallen*, p. 72). In zo'n geval is het ICCI van oordeel dat de aangestelde curator bevoegd is om, in naam van de geauditeerde vennootschap, de Hoge Raad van de Economische Beroepen op de hoogte te stellen van het einde van het mandaat van de commissaris (zoals gestipuleerd in art. 135, § 2 W.Venn.).

Uitkering van een dividend om de overname van een vennootschap te financieren (volledig advies)

Aangezien de financiële bijstand van artikel 629 van het Wetboek van vennootschappen aan strikte voorwaarden is onderworpen, interpreteert de rechtspraak dit begrip restrictief. Zo heeft de rechter beslist dat de uitkering van een dividend niet als financiële bijstand dient te worden beschouwd, omdat deze uitkering niet moet worden terugbetaald. De professoren H. BRAECKMANS en R. HOUBEN zijn van oordeel dat hetzelfde principe van toepassing is op bijzondere "betalingen" zoals een vermindering of een afschrijving van kapitaal.

Cessation du mandat de commissaire à la suite d'une faillite (avis complet)

Une doctrine majoritaire est partisan de la cessation immédiate et de plein droit du mandat de commissaire à la suite d'une faillite (point 6.7. des Études IRE 2004, *La société et son commissaire – cas pratiques*, p. 72). Dans un tel cas, l'ICCI estime que le curateur désigné est compétent, au nom de la société auditée, pour informer le Conseil supérieur des Professions économiques de la fin du mandat du commissaire (comme prévu à l'art. 135, § 2 C.Soc.).

Distribution d'un dividende pour financer la reprise d'une société (avis complet)

Étant donné que l'aide financière visée à l'article 629 du Code des sociétés est soumise à des conditions strictes, la jurisprudence interprète cette notion de manière restrictive. Ainsi, le juge a décidé que la distribution d'un dividende ne doit pas être considérée comme une aide financière étant donné que ce dividende ne doit pas être remboursé. Les Professeurs H. BRAECKMANS et R. HOUBEN sont d'avis que le même principe s'applique aux « paiements » spéciaux tels qu'une réduction ou un amortissement de capital.

Inbreng in natura van gebruiksrechten op een intellectuele eigendom (volledig advies)

In het kader van een inbreng in natura bedoelt de wetgever met de term “onvoorwaardelijk” vooral dat een inbreng onder opschortende voorwaarde ongeldig is. Gebruiksrechten op de intellectuele eigendom kunnen dus normaal gezien het voorwerp uitmaken van een inbreng in natura indien het geen inbreng onder (op-schortende) voorwaarde betreft en indien deze gebruiksrechten economisch waardeerbaar zijn. Uiteraard dient in de authentieke akte van kapitaalverhoging duidelijk te worden gesteld dat niet de intellectuele eigendom zelf wordt ingebracht maar wel de vermogensrechten die voortvloeien uit die intellectuele eigendom die het voorwerp uitmaken of kunnen uitmaken van een licentieovereenkomst.

Regelgeving inzake de opslag van data (volledig advies)

De bedrijfsrevisor is te allen tijde verantwoordelijk voor de bescherming van zijn werkdossiers tegen schendingen van het beroepsgeheim. De bedrijfsrevisor zal er dan ook moeten voor zorgen dat de wijze waarop zijn werkdocumenten worden bewaard waarborgt dat niemand buiten het auditteam, op geen enkele manier en op geen enkel moment, er toegang toe heeft.

Apport en nature de droits de propriété intellectuelle (avis complet)

Dans le cadre d'un apport en nature, le législateur entend par le terme « inconditionnellement », notamment qu'un apport sous condition suspensive n'est pas valable. Les droits de propriété intellectuelle peuvent donc normalement faire l'objet d'un apport en nature s'il ne s'agit pas d'un apport sous condition (suspensive) et si ces droits sont susceptibles d'évaluation économique. L'acte authentique d'augmentation de capital doit bien entendu mentionner que ce n'est pas la propriété intellectuelle même qui est apportée, mais bien les droits patrimoniaux découlant de cette propriété intellectuelle, qui font ou peuvent faire l'objet d'un contrat de licence.

Réglementation relative au stockage de données (avis complet)

Le réviseur d'entreprises est responsable en tout temps pour la protection de ses dossiers de travail contre les violations du secret professionnel. Le réviseur d'entreprises devra donc veiller à ce que la manière dont ses documents de travail sont conservés garantisse que personne en dehors de l'équipe d'audit n'y ait accès, en aucun cas et à aucun moment.

Artikel 537 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (WIB) 1992 en de wettelijke reserve (volledig advies)

Het ICCI is van mening dat, in toepassing van artikel 537 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, het een vennootschap verboden is om de wettelijke reserve uit te keren zelfs al is het op basis van de resultaten van de boekjaren volgend op het jaar waarin de gewone algemene vergadering werd gehouden vóór 31 maart, mogelijk om onmiddellijk de volledige wettelijke reserve (die zou worden uitgekeerd) opnieuw samen te stellen. Het ICCI merkt evenwel op dat artikel 617 van het Wetboek van vennootschappen niet noodzakelijk van toepassing is op de laatste balans die werd goedgekeurd vóór 31 maart 2013 maar wel op de laatst opgestelde jaarrekening op de datum van toekenning van de dividenden. Voor het overige verwijst het ICCI naar omzendbrief 2013/07 van het IBR van 14 november 2013.

Duur van het commissarismandaat (volledig advies)

Overeenkomstig artikel 135, § 1 van het Wetboek van vennootschappen is de duur van het mandaat van de commissaris wettelijk vastgelegd op een hernieuwbare termijn van drie jaren. Volgens het Hof van Cassatie dient de term "jaar" in dit artikel te worden begrepen als "boekjaar", zijnde de periode waarop de jaarrekening die de commissaris controleert en waarover hij verslag uitbrengt, betrekking heeft. Daar de wet geen eisen stelt omtrent de duurtijd van elk van de drie boekjaren, kan de verkorting of verlenging van één of meer van die boekjaren geen wijziging meebrengen van het wettelijk omschreven aantal boekjaren dat de ambtstermijn van de commissaris dient te omvatten. In de praktijk loopt de termijn van drie "jaar" van de gewone algemene vergadering die de commissaris benoemt tot de gewone algemene vergadering die zich moet uitspreken over de derde jaarrekening waarover de commissaris een controleverslag moet opstellen.

L'article 537 du Code des impôts sur les revenus (CIR) 1992 et la réserve légale (avis complet)

Dans le cadre de l'article 537 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'ICCI est d'avis qu'il est interdit qu'une société puisse distribuer la réserve légale, alors même que les résultats des années qui suivent celle dont l'assemblée générale ordinaire s'est tenue avant le 31 mars permettent de reconstituer directement l'intégralité de la réserve légale (qui aurait été distribuée). L'ICCI attire cependant l'attention sur le fait que l'article 617 C.Soc. ne s'applique pas nécessairement au dernier bilan approuvé avant le 31 mars 2013, mais bien aux derniers comptes annuels à la date d'attribution des dividendes. Pour le reste, l'ICCI se réfère à la Circulaire 2013/07 du 14 novembre 2013 de l'IRE.

Durée du mandat de commissaire (avis complet)

Conformément à l'article 135, § 1^{er} du Code des sociétés, la durée du mandat de commissaire est fixée à un terme de trois ans renouvelable. Selon la Cour de cassation, il convient d'entendre par le terme « an » mentionné dans cet article, un « exercice », à savoir la période à laquelle se rapportent les comptes annuels qui font l'objet du contrôle et du rapport du commissaire. Etant donné que la loi ne prévoit aucune exigence par rapport à la durée de chacun des trois exercices, le prolongement ou raccourcissement d'un ou plusieurs de ces exercices ne peut entraîner une modification du nombre d'exercices, défini par la loi, que le mandat du commissaire doit comporter. En pratique, le terme de trois « ans » court de l'assemblée générale ordinaire qui a nommé le commissaire jusqu'à l'assemblée générale ordinaire qui doit se prononcer sur les troisièmes comptes annuels pour lesquels le commissaire doit rédiger un rapport de révision.

Waardering van een inbreng in natura van een schuldvordering (volledig advies)

Indien een schuldvordering ten aanzien van een vennootschap het voorwerp uitmaakt van een inbreng in natura aan dezelfde vennootschap, deze inbreng gewaardeerd dient te worden door de inbrenggenietende entiteit aan haar nominale waarde gezien het schuldbevrijdend karakter van de inbreng en de afwezigheid van andere toepasselijke wetgeving (overeenkomstig advies 2012/01 van het IBR).

Impact van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) van 3 oktober 2013 inzake de waardering van activa verkregen ten kosteloze titel (Zaak C-322/12) (volledig advies)

Volgend op dit arrest en in het verlengde van de verschenen informatie hieromtrent op de website van het CBN, mogen gratis verkregen aandelen aan een waarde 0 in de boekhouding van de overdragende vennootschap worden opgenomen. Het ICCI is zelfs van oordeel dat, conform het Belgisch boekhoudrecht, het boeken van transacties tegen aanschaffingsprijs verplichtend is. Het feit dat een onderneming gratis aandelen verkrijgt of dat het gaat om een transactie met verbonden partijen verandert deze regel niet en betekent dat deze activa in de boekhouding moeten opgenomen worden tegen een nulwaarde. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft dit principe duidelijk bevestigd. Indien het gaat om een transactie met verbonden partijen, dienen ondernemingen die partij zijn bij een verkrijging om niet zich evenwel de vraag te stellen of zij eventueel melding moeten maken van deze transactie in toelichting 5.14 van de jaarrekening ("Transacties met verbonden partijen buiten normale voorwaarden").

Valeur à donner à un apport en nature de créance (avis complet)

Lorsqu'une créance à l'encontre d'une société fait l'objet d'un apport en nature à cette même société, cet apport doit être évalué par l'entité bénéficiaire à sa valeur nominale, étant donné le caractère libératoire de la dette et l'absence d'autre législation applicable (conformément à l'avis 2012/01 de l'IRE).

Impact de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne du 3 octobre 2013 en matière d'évaluation d'actifs acquis à titre gratuit (Affaire C-322/12) (avis complet)

Suite à cet arrêt, et dans le fil de la parution d'informations à ce sujet sur le site internet de la CNC, des actions obtenues à titre gratuit peuvent être inscrites dans la comptabilité de la société cessionnaire avec valeur nulle. L'ICCI est même d'avis qu'il est obligatoire de comptabiliser les transactions au prix d'acquisition, conformément au droit comptable belge. Le fait qu'une entreprise obtienne des actions à titre gratuit ou qu'il s'agisse d'une transaction avec des parties liées ne modifie pas cette règle : ces actifs doivent être inscrits dans la comptabilité avec une valeur nulle. La Cour de Justice de l'Union Européenne a clairement affirmé ce principe. S'il s'agit d'une transaction avec des parties liées, les entreprises impliquées dans l'apport à titre gratuit doivent se demander si elles doivent mentionner cette transaction dans l'annexe 5.14 des comptes annuels (« Transactions avec des parties liées effectuées dans des conditions autres que celles du marché »).

Vraag met betrekking tot de consolidatie overeenkomstig de Belgische normen (volledig advies)

Het ICCI is van oordeel dat wanneer een moedervennootschap A een deelneming van 100 % in een dochtervennootschap B als kapitaal inbrengt in een sub-holding C waarin vennootschap A 75 % bezat en een minderheidsaandeelhouder D 25 %, en dat na deze inbreng, 81,5 % van het kapitaal van voornoemde sub-holding C in het bezit is van A en 18,5 % in het bezit van D, deze verrichting moet worden beschouwd als een interne verrichting die niet kan leiden tot het vrijmaken van een consolidatieverschil.

Verandering van de vaste vertegenwoordiger van de bestuurder-rechtspersoon van een vzw (volledig advies)

In tegenstelling tot het Wetboek van vennootschappen verduidelijkt de wet betreffende de verenigingen niet de wijze waarop de rechtspersoon zijn bestuurdersfunctie uitoefent. Bij gebreke van specifieke bepalingen in dit verband zijn de bestuurders-rechtspersonen van een vzw niet verplicht om een vaste vertegenwoordiger te benoemen. Bijgevolg is het ICCI van oordeel dat, tenzij de statuten van de vzw dit vereisen, de beslissing tot verandering van de natuurlijke persoon aangesteld als vaste vertegenwoordiger van een rechtspersoon die bestuurder van een vzw is, niet moet worden gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad, omdat de bestuurder-rechtspersoon van de vzw dezelfde blijft. En zoals bij de vennootschappen moet de verandering van vaste vertegenwoordiger, behoudens tegenstrijdige bepaling, niet worden goedgekeurd door de algemene vergadering van de vzw.

Question relative à la consolidation en normes belges (avis complet)

Lorsqu'une société-mère A apporte en capital une participation de 100 % dans une filiale B à une sous-holding C dans laquelle A avait 75 % et un minoritaire D 25 %, et qu'après cet apport, A détient 81,5 % et D 18,5 % dans le capital de ladite sous-holding C, l'ICCI est d'avis que cette opération doit être considérée comme une opération interne qui ne peut pas donner lieu au dégagement d'une différence de consolidation.

Changement du représentant permanent de l'administrateur-personne morale d'une ASBL (avis complet)

A la différence du Code des sociétés, la loi sur les associations ne précise pas la manière dont la personne morale exerce sa fonction d'administrateur. En l'absence de toute disposition spécifique à cet égard, les administrateurs-personnes morales d'une ASBL ne sont pas tenus de désigner un représentant permanent. Par conséquent, l'ICCI est d'avis que, sauf si les statuts de l'ASBL l'exigent, la décision de changement de personne physique désignée comme représentant permanent d'une personne morale qui est administrateur d'une ASBL ne doit pas être publiée au Moniteur belge, parce que l'administrateur-personne morale de l'ASBL reste le même. Et comme dans les sociétés, le changement de représentant ne doit pas, sauf disposition contraire, être approuvée par l'assemblée générale de l'ASBL.

Impact van taalwetgeving op commissarisverslagen (volledig advies)

Commissarisverslagen moeten worden opgesteld in de taal van het gebied waarin de maatschappelijke zetel van de vennootschap is gevestigd. Voor het tweetalig gebied Brussel-Hoofdstad zullen de commissarisverslagen opgesteld worden in de taal van de statuten van de vennootschap. Indien de vennootschap haar statuten in meer dan één van de landstalen heeft neergelegd, zullen originele ondertekende commissarisverslagen moeten over het algemeen worden megedeeld in ieder van de talen van de statuten.

Boekhoudkundige verwerking van verwijlinteressen op belastingschulden (volledig advies)

Volgens het CBN-advies 146-1 moeten niet-inge kohierde verwijlinteressen komen onder de passiefrubriek "Schulden met betrekking tot belastingen, bezoldigingen en sociale lasten" (rubriek IX, E). Het neutraliseren van belastingen en/of betwiste Interessen door de betwiste belastingen als activa te boeken, zal afhangen van de beoordeling door het bestuursorgaan van de stevigheid van zijn argumentatie ten aanzien van de betwiste inkohiering.

Normen waaraan een erebedrijfsrevisor gebonden is (volledig advies)

Overeenkomstig artikel 4, § 3 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren dient een erebedrijfsrevisor *enkel* de regels van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid na te leven. Dit impliceert dat in geval een erebedrijfsrevisor een opdracht zou uitvoeren – die per definitie nooit een revisorale

Impact de la législation linguistique sur les rapports du commissaire (avis complet)

Les rapports du commissaire doivent être établis dans la langue de la région dans laquelle le siège social de la société est situé. Pour la région bilingue de Bruxelles-Capitale, les rapports du commissaire doivent être établis dans la langue des statuts de la société. Si la société a déposé ses statuts dans plus d'une des trois langues nationales, les rapports du commissaire originaux signés seront généralement communiqués dans chacune des langues des statuts.

Comptabilisation des intérêts de retard fiscaux (avis complet)

Selon l'avis CNC 146-1, les intérêts de retard, non enrôlés, doivent figurer au passif sous la rubrique « Dettes fiscales, sociales ou salariales » (rubrique IX, E). La neutralisation des impôts et/ou des intérêts contestés par une inscription à l'actif d'impôts contestés dépendra de l'appréciation par l'organe de gestion de la solidité de ses arguments face à l'enrôlement contesté.

Normes auxquelles sont liés les réviseurs d'entreprises honoraires (avis complet)

Conformément à l'article 4, § 3 de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, un réviseur d'entreprises honoraire est *seulement* tenu de respecter les règles de dignité, probité et délicatesse. Ceci implique que lorsqu'un réviseur d'entreprises honoraire exécute une mission – qui ne peut, par définition, aucune-

opdracht kan zijn – hij door geen enkele IBR-norm of aanbeveling uitdrukkelijk is gebonden. Hij moet daarentegen zich schikken naar artikel 133, § 3 van het Wetboek van vennootschappen (*“cooling-off period”*) naleven, waaraan trouwens een strafbepaling is gekoppeld (cf. art. 170, 1° W.Venn.) en vermijden dat hij een frontale inbreuk begaat op de inhoud van de IBR-norm indien deze inbreuk redelijkerwijze kan worden beschouwd als een gebrek aan waarheid, rechtschapenheid en kiesheid.

Terugkoop van eigen obligaties (volledig advies)

Artikel 1300 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt: *“Wanneer de hoedanigheden van schuldeiser en schuldenaar in dezelfde persoon verenigd worden, heeft van rechtswege schuldvermenging plaats, waardoor de twee schuldvorderingen teniet gaan.”* Uit deze bepaling volgt dat wanneer een vennootschap door haar uitgegeven obligaties terugkoopt, de obligatieschuld en de obligatieschuldvordering teniet gaan krachtens de wet, hetgeen de latere verkoop van deze onmogelijk maakt. Het artikel 629 van het Wetboek van vennootschappen heeft enkel betrekking op de terugkoop door een naamloze vennootschap van haar aandelen of winstbewijzen. De terugkoop van eigen obligaties valt dus niet onder het toepassingsgebied van dit artikel.

Nemen van kopieën van arbeidsovereenkomsten of van loonbrieven door een bedrijfsrevisor (volledig advies)

De commissaris mag kopieën nemen van de arbeidsovereenkomsten en van de loonbrieven van de geauditeerde vennootschap.

ment être une mission révisorale – il n’est tenu explicitement par aucune norme ni recommandation de l’IRE. Il doit cependant se conformer à l’article 133, § 3 du Code des sociétés (*« cooling-off period »*), auquel est d’ailleurs liée une disposition pénale (cf. art. 170, 1° C.Soc.), et éviter de porter frontalement atteinte à la substance d’une norme de l’IRE si cette atteinte peut raisonnablement être considérée comme un manque de dignité, de probité ou de délicatesse.

Rachat d’obligations propres (avis complet)

L’article 1300 du Code civil dispose que *« Lorsque les qualités de créancier et de débiteur se réunissent dans la même personne, il se fait une confusion de droit qui éteint les deux créances. »* Il résulte de cette disposition que par le rachat par une société d’obligations qu’elle a émises, la dette et la créance obligataires s’anulent de par l’effet de la loi, et cela rend impossible toute cession ultérieure de celles-ci. L’article 629 du Code des sociétés ne vise que le rachat par une société anonyme de ses actions ou ses parts bénéficiaires. Par conséquent, le rachat d’obligations propres n’entre pas dans le champ d’application de cet article.

Prise de copie de contrats de travail ou de fiches de paie par un réviseur d’entreprises (avis complet)

Le commissaire est autorisé à prendre copie des contrats de travail et des fiches de paie de la société auditée.

“Borrowing base” rapportering aan bank voor bekomen kredieten (volledig advies)

Een commissaris heeft niet de verantwoordelijkheid om een “*borrowing base*” rapportering te controleren als onderdeel van zijn werkzaamheden in het kader van zijn commissarismandaat; temeer daar deze periodieke rapportering volledig kan afwijken van het normaal controleprogramma van de commissaris. Bijgevolg maakt dit soort opdracht volgens het ICCI geen deel uit van het commissarismandaat en betreft het een contractuele opdracht tussen de bedrijfsrevisor en de cliënt, waar de cliënt uiteraard de geadresseerde dient te zijn van de honorariumnota's voor deze bijkomende prestaties. Het ereloon van de commissaris voor een dergelijke opdracht derhalve in geen geval als onderdeel van de bezoldiging van de commissaris zoals vastgelegd in artikel 134, § 2 van het Wetboek van vennootschappen worden beschouwd. Deze afzonderlijke en bijkomende opdracht valt evenmin onder de wettelijke beperkingen inzake beroepsaansprakelijkheid, zodanig dat dit aspect eveneens contractueel dient te worden geregeld. Het ICCI is van oordeel dat de uitvoering van deze opdracht geen risico op het in gedrang brengen van onafhankelijkheid zou kunnen vertegenwoordigen in hoofde van de commissaris.

Rapport « borrowing base » aux banques (avis complet)

Le contrôle d'un rapport « *borrowing base* » ne relève pas des travaux à réaliser par un commissaire dans le cadre de son mandat de commissaire, d'autant plus que l'accomplissement de cette mission peut impliquer des travaux qui s'écartent substantiellement du programme de travail du commissaire. L'ICCI estime dès lors que ce type de mission s'inscrit dans le cadre d'une mission contractuelle entre le réviseur d'entreprises et le client, qui est bien entendu le destinataire des notes d'honoraires établies pour ces prestations complémentaires. Les honoraires du commissaire pour une telle mission ne peuvent pas être considérés comme faisant partie de la rémunération du commissaire telle que définie à l'article 134, § 2 du Code des sociétés. Cette mission complémentaire n'est pas soumise aux restrictions légales relatives à la responsabilité professionnelle, et doit donc être régie par un contrat distinct. L'exécution de cette mission ne risque pas de compromettre l'indépendance du commissaire.

IBR-Berichten

WERKZAAMHEDEN VAN DE RAAD

Vergaderingen van 1 en 23 april 2014

Europese ontwikkelingen – Het Europees Parlement heeft op 3 april 2014 de hervormingsvoorstellen van de auditmarkt goedgekeurd. De omzetting naar Belgisch recht zal binnen een termijn van twee jaar moeten worden uitgevoerd. Zoals reeds eerder gemeld, wordt een verdere en meer diepgaande analyse van voormelde hervorming uitgevoerd in overleg met de FEE via een *Task Force* opgericht in december 2013, onder leiding van de voorzitter van het IBR, D. KROES.

André KILLESSE, erevoorzitter van het IBR en voorzitter van de FEE heeft op 23 april 2014 verslag uitgebracht inzake de Europese audit hervorming en de standpunten die daarbij worden ingenomen door de FEE. Naast de informatie opgenomen op de website van het IBR, verwijst de Raad naar de website van de FEE waarop een samenvattend overzicht te vinden is van de belangrijkste hervormingen voorzien in de Richtlijn en de verordening en de daarop beschikbare opties, alsook een FAQ lijst.

Memorandum aan de regeringen – De Raad heeft het ontwerp van memorandum aan de regeringen 2014 goedgekeurd. Dit memorandum werd verdeeld ter gelegenheid van de algemene vergadering op 26 april 2014 en is beschikbaar op de website van het IBR.

Normen, adviezen en omzendbrieven – De Raad heeft het ontwerp van begeleidingsplan

Info IRE

TRAVAUX DU CONSEIL

Réunions des 1er et 23 avril 2014

Evolutions européennes – Le 3 avril 2014, le Parlement européen a adopté les propositions de réforme du marché de l'audit. La transposition en droit belge devra s'effectuer dans un délai de deux ans. Comme annoncé, une analyse approfondie de la réforme susmentionnée est en cours en concertation avec la FEE par le biais d'une *Task Force* sous l'égide du président de l'IRE, D. KROES, créée en décembre 2013.

Le 23 avril 2014, André KILLESSE, président honoraire de l'IRE et président de la FEE, a présenté un compte rendu concernant la réforme européenne de l'audit et la position adoptée par la FEE à cet égard. Outre les informations disponibles sur son site, le Conseil renvoie au site internet de la FEE, où se trouve un aperçu des principales réformes prévues par la directive et le règlement et des options laissées aux Etats-membres, ainsi qu'une liste de questions fréquemment posées.

Mémoire aux gouvernements – Le Conseil a approuvé le projet de mémoire aux gouvernements 2014. Ce mémoire a été distribué à l'occasion de l'assemblée générale du 26 avril 2014 et peut être consulté sur le site internet de l'IRE.

Normes, avis et circulaires – Le Conseil a approuvé le projet de plan d'accompagnement



inzake de invoering van de ISQC 1 in België – versie 31 maart 2014, goedgekeurd en zal dit overmaken aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. De Raad buigt zich verder over het uitwerken van een omzendbrief inzake de specificiteiten verbonden aan de invoering van de ISQC 1 en de gevolgen ervan op de toepassing van de norm ISA 220 en de uitwerking van een voorbeeld opdrachtbrief.

De Raad heeft het ontwerp van begeleidingsplan inzake de invoering van de ISA's in België – versie 31 maart 2014, goedgekeurd en zal dit overmaken aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Vorming – De Raad heeft op voorstel van de Commissie kwaliteitscontrole beslist om 2 informatiesessies te organiseren houdende de organisatie en het verloop van de kwaliteitscontroles. Deze informatiesessies zijn gericht naar de zowel de inspecteurs die de kwaliteitscontroles uitvoeren als naar de bedrijfsrevisoren die onderworpen zijn aan een kwaliteitscontrole.

Sociale Secretariaten – Een overleg heeft plaatsgehad tussen het IBR, de RSZ (Rijksdienst voor de sociale zekerheid) en de USS (Unie voor de sociale secretariaten) met het oog op het vastleggen van de inhoud van het specifiek verslag van de bedrijfsrevisor bij sociale secretariaten. De Raad besliste om een werkgroep op te richten teneinde een concreet model van specifiek verslag uit te werken.

Vergaderingen van 6 en 16 mei 2014

Algemene vergadering en Verkiezingen – De Algemene vergadering van 26 april 2014 heeft het college van commissarissen, vertegenwoordigd door Carl ROMBAUT en Joëlle BACQ, herbenoemd voor een periode van drie jaar. Confrater Ludo CARIS werd benoemd tot ef-

relatif à la mise en œuvre en Belgique de la norme ISQC 1 en sa version du 31 mars 2014, et le transmettra au Conseil supérieur des Professions économiques. Le Conseil s'attèle également à la rédaction d'une circulaire concernant les spécificités liées à l'adoption de la norme ISQC 1 et les conséquences sur l'application de la norme ISA 220, ainsi qu'à la rédaction d'un exemple de lettre de mission.

Le Conseil a approuvé le projet de plan d'accompagnement relatif à la mise en œuvre des normes ISA en sa version du 31 mars 2014, et le transmettra au Conseil supérieur des Professions économiques.

Formation – Le Conseil a décidé, sur proposition de la Commission Contrôle qualité, d'organiser deux sessions d'information sur l'organisation et le déroulement des contrôles de qualité. Ces sessions d'information s'adressent tant aux inspecteurs qui réalisent les contrôles de qualité qu'aux réviseurs d'entreprises qui font l'objet d'un contrôle de qualité.

Secrétariats sociaux – L'IRE, l'ONSS (Office national de Sécurité sociale) et l'USS (Union des Secrétariats sociaux agréés) se sont concertés en vue de déterminer le contenu du rapport spécifique du réviseur d'entreprises au sein des secrétariats sociaux. Le Conseil a décidé de créer un groupe de travail ayant pour mission d'élaborer un modèle concret de rapport spécifique.

Réunions des 6 et 16 mai 2014

Assemblée générale et élections – Lors de l'assemblée générale du 26 avril 2014, le collège des commissaires, représenté par Joëlle BACQ et Carl ROMBAUT, a été réélu pour une période de trois ans. Le confrère Ludo CARIS a été nommé en tant que membre effectif de la chambre

fectief lid van de Nederlandstalige Kamer van de Commissie van Beroep en confraters Jean FOSSION en Erevoorzitter Michel DE WOLF werden respectievelijk benoemd tot effectief en plaatsvervangend lid van de Franstalige Kamer van de Commissie van Beroep. De Algemene vergadering bevestigde zijn vertrouwen in het beleid van de Raad via de goedkeuring van de rekeningen afgesloten per 31 december 2013, de begroting 2014 en de kwijting verleend aan de Raad en de commissarissen.

Gezamenlijke vergadering met de Raad van het IAB – De Raden van het IBR en het IAB hebben op 6 mei 2014 hun traditionele gezamenlijke halfjaarlijkse vergadering gehouden. De raadsleden van beide instituten hebben in 4 groepen gewerkt, houdende volgende thema's: (i) het openstellen van het aandeelhouderschap van kantoren, (ii) de fiscale fraude, (iii) de wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen en (iv) de synergiën tussen de instituten, namelijk inzake opleiding. Elk van deze groepen heeft de gedachtewisselingen in plenaire zitting samengevat. De voorzitters en ondervoorzitters van beide instituten zullen samen zitten teneinde een actieplan uit te werken en de beslissingen te verwezenlijken.

Boekhoudkundige aangelegenheden – De Raad heeft kennis genomen van de commentaren geformuleerd door de Commissie Boekhoudkundige aangelegenheden omtrent de CBN-ontwerpadvies "Boekhoudkundige verwerking van effecten aan toonder van rechtswege omgezet in effecten op naam of in gedomaterialiseerde effecten op 1 januari 2014", de "afsluitingsdatum van het boekjaar" en "correctie van de jaarrekening".

Erevoorzitter M. DE WOLF bracht verslag uit aan de Raad inzake de recente evoluties aangaande omzetting van de Boekhoudrichtlijn.

néerlandophone de la Commission d'appel, et le confrère Jean FOSSION et le président honoraire Michel DE WOLF ont respectivement été nommés en tant que membre effectif et membre suppléant de la chambre francophone de la Commission d'appel. L'assemblée générale a confirmé sa confiance dans la politique du Conseil en approuvant les comptes clos le 31 décembre 2013, le budget 2014 et en donnant décharge au Conseil et aux commissaires.

Session commune des Conseils de l'IRE et de l'IEC – Les Conseils de l'IRE et de l'IEC ont tenu leur traditionnelle réunion semestrielle commune le 6 mai 2014. Les membres du Conseil des deux instituts ont travaillé en quatre groupes, selon les thèmes suivants : (i) l'ouverture de l'actionnariat des cabinets, (ii) la fraude fiscale, (iii) la loi sur la continuité des entreprises et (iv) les synergies entre Instituts notamment en matière de formation. Chacun des groupes a résumé ses discussions en session plénière. Les présidents et vice-présidents des deux instituts se réuniront pour élaborer un plan d'action afin de concrétiser les décisions prises.

Questions comptables – Le Conseil a pris connaissance des commentaires formulés par la Commission des questions comptables concernant les projets d'avis de la CNC « *Le traitement comptable des titres au porteur convertis de plein droit en titres nominatifs ou dématérialisés au 1^{er} janvier 2014* », « *Date de clôture de l'exercice* » et « *Rectification des comptes annuels* ».

Le président honoraire, M. DE WOLF, a fait rapport au Conseil sur les récentes évolutions concernant la transposition de la directive comptable.



Publieke sector – Er werd een overleg gepleegd tussen het IBR en het ABB (Agentschap voor Binnenlands Bestuur) teneinde een referentiekader uit te werken voor de revisorale controle van de Autonome Gemeente- en Provinciebedrijven in Vlaanderen en aansluitend daarop voorbeeldverslagen uit te werken naar het voorbeeld van het Rekendecreet. Dit alles kadert tevens in de organisatie van het ICCI-seminarie “Beleids- en BeheersCyclus en boekhoudkundige aandachtspunten voor revisorale controle van Autonome Gemeente- en Provinciebedrijven” van vrijdag 27 juni 2014.

Samenwerkingsprotocol – De Raad meldt dat een samenwerkingsprotocol werd ondertekend tussen de Vlaamse Regering, het Agentschap Ondernemen, de Federatie Vrije Beroepen, het IBR, het IAB en het BIBF op de “Dag van het Vrije Beroep” van dinsdag 6 mei 2014.

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.

Secteur public – L’IRE et l’ABB (Agentschap voor Binnenlands Bestuur) se sont concertés afin d’établir un cadre référentiel pour le contrôle révisoral des régies communales et provinciales autonomes en Flandre et d’élaborer des exemples de rapports sur le modèle du Rekendecreet (décret des comptes). Dans cette optique, l’ICCI organisera un séminaire « *Beleids- en BeheersCyclus en boekhoudkundige aandachtspunten voor revisorale controle van Autonome Gemeente- en Provinciebedrijven* » le vendredi 27 juin 2014.

Protocole de collaboration – Le Conseil signale qu’un protocole de collaboration a été signé entre le Gouvernement flamand, l’Agentschap Ondernemen (agence flamande pour l’entreprise), la Federatie Vrije Beroepen (fédération flamande des titulaires d’une profession libérale), l’IRE, l’IEC et l’IPCF à l’occasion de la journée des professions libérales (Dag van het Vrije Beroep) du mardi 6 mai 2014.

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

MEDEDELINGEN, OMZENDBRIEVEN EN ADVIEZEN GERICHT AAN DE BEDRIJFSREVISOREN

In maart, april en mei 2014 werden aan de bedrijfsrevisoren, in voorkomend geval per e-mail, hiernavolgende **mededelingen, omzendbrieven en adviezen** gericht die ook op de website van het Instituut kunnen worden geconsulteerd:

Mededelingen

Mededeling 2014/06: Verduidelijking van de gegevens opgenomen in het openbaar register

Omzendbrieven

Nihil.

Adviezen

Advies 2014/01: Interpretatie van het laatste lid van artikel 745 van het Wetboek van vennootschappen

Advies 2014/02: Begrip ernstige fiscale fraude in de antiwitwaswet

COMMUNICATIONS, CIRCULAIRES ET AVIS ADRESSÉES AUX RÉVISEURS D'ENTREPRISES

Les **communications, circulaires et avis** suivants, qui peuvent également être consultés du site internet de l'Institut, ont été adressés aux réviseurs d'entreprises durant les mois de mars, avril et mai 2014, le cas échéant par courriel :

Communications

Communication 2014/06 : Clarification des données reprises dans le registre public

Circulaires

Nihil.

Avis

Avis 2014/01 : Interprétation du dernier alinéa de l'article 745 du Code des sociétés

Avis 2014/02 : Notion de fraude fiscale grave dans la loi anti-blanchiment



WIJZIGINGEN IN HET REGISTER MAART, APRIL EN MEI 2014

Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen

Inschrijving 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:

ABELS Rodrigo (A02439), BERCKMOES Mario (A02455), BOSMAN Sven (A02456), BROUWERS Joris (A02463), BURM Tina (A02457), CHARRIER Emmanuel (A02467), CLAEYS Werner (A02442), COPPENS Benoît (A02451), COX Guy (A02465), DAELEMANS Pascal (A02443), DE BAETS Ilse (A02444), DE CONINCK Stefaan (A02461), DE NIJS Koen (A02445), DE REYCKE Nele (A02462), DEWITTE Carlo (A02466), ESSARAB Adel (A02440), LASCHET Carl (A02441), LAURIJSSSEN Stefan (A02446), MONSIEUR Catherine (A02452), NUYTTENS Laurence (A02447), OCTAVE Serge (A02453), RUELLE Sophie (A02460), VAN ACKER Tine (A02448), VAN BAELEN Jo (A02449), VAN DE PEER Dominique (A02459), VAN ELSSEN Raf (A02458), VAN HEGHE Sara (A02464), WARNANT Audrey (A02454), ZEELMAEKERS Nele (A02450)

Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement:

FIVEZ Pol (A00734), MATIS Christiane (A01583), SCHEFFER Aimé (A00601)

MODIFICATIONS APPORTÉES AU REGISTRE EN MARS, AVRIL ET MAI 2014

Réviseurs d'entreprises personnes physiques

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

ABELS Rodrigo (A02439), BERCKMOES Mario (A02455), BOSMAN Sven (A02456), BROUWERS Joris (A02463), BURM Tina (A02457), CHARRIER Emmanuel (A02467), CLAEYS Werner (A02442), COPPENS Benoît (A02451), COX Guy (A02465), DAELEMANS Pascal (A02443), DE BAETS Ilse (A02444), DE CONINCK Stefaan (A02461), DE NIJS Koen (A02445), DE REYCKE Nele (A02462), DEWITTE Carlo (A02466), ESSARAB Adel (A02440), LASCHET Carl (A02441), LAURIJSSSEN Stefan (A02446), MONSIEUR Catherine (A02452), NUYTTENS Laurence (A02447), OCTAVE Serge (A02453), RUELLE Sophie (A02460), VAN ACKER Tine (A02448), VAN BAELEN Jo (A02449), VAN DE PEER Dominique (A02459), VAN ELSSEN Raf (A02458), VAN HEGHE Sara (A02464), WARNANT Audrey (A02454), ZEELMAEKERS Nele (A02450)

Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :

FIVEZ Pol (A00734), MATIS Christiane (A01583), SCHEFFER Aimé (A00601)

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

MATIS Christiane (A01583), SCHEFFER Aimé (A00601)

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

DEJON Bénédicte (A02064), DEMOITIE Sophie (A02433), ERCKENS Axel (A02099), MPASINAS Valérie (A02385)

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:

BAUWENS Albert (A01940), DE COOMAN Johan (A01076), NAESSENS Dirk, Maurice (A01021)

Bedrijfsrevisoren die verklaarden niet langer verhinderd te zijn om revisorale opdrachten uit te voeren:

DE COOMAN Johan (A01076)

Bedrijfsrevisorenkantoren

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

B00855 - Comm. V Remmery bedrijfsrevisor
B00856 - BVBA VAN DEN KEYBUS - VAN DER JEUGHT
B00857 - BVBA CHARLOTTE VANROBAEYS

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

MATIS Christiane (A01583), SCHEFFER Aimé (A00601)

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 :

DEJON Bénédicte (A02064), DEMOITIE Sophie (A02433), ERCKENS Axel (A02099), MPASINAS Valérie (A02385)

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 :

BAUWENS Albert (A01940), DE COOMAN Johan (A01076), NAESSENS Dirk, Maurice (A01021)

Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré ne plus être empêchés d'exercer des missions de révision :

DE COOMAN Johan (A01076)

Cabinets de révision

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

B00855 - Comm. V Remmery bedrijfsrevisor
B00856 - BVBA VAN DEN KEYBUS - VAN DER JEUGHT
B00857 - BVBA CHARLOTTE VANROBAEYS



B00858 - BVBA Dirk Van den Broeck Bedrijfsrevisor
 B00859 - BVBA K. Van de Vel
 B00860 - BVBA Frank Bloemen Bedrijfsrevisor
 B00861 - Comm. V Bedrijfsrevisor JP Loots
 B00862 - BVBA Tom Quittelier Bedrijfsrevisor
 B00863 - BVBA RLS Audit & Conseils
 B00864 - CVBA DELVAUX ASSOCIES, Réviseurs d'Entreprises

B00858 - BVBA Dirk Van den Broeck Bedrijfsrevisor
 B00859 - BVBA K. Van de Vel
 B00860 - BVBA Frank Bloemen Bedrijfsrevisor
 B00861 - Comm. V Bedrijfsrevisor JP Loots
 B00862 - BVBA Tom Quittelier Bedrijfsrevisor
 B00863 - BVBA RLS Audit & Conseils
 B00864 - CVBA DELVAUX ASSOCIES, Réviseurs d'Entreprises

Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement:

B00054 - BVBA GEORGES VANBILSEN, BEDRIJFSREVISOR
 B00074 - SPRL John DEVUYST & C°
 B00080 - CVBA DE DEKEN, SCHEFFER, VAN REUSEL & C°
 B00206 - NV MOENS, VAN PETEGHEM & C°
 B00307 - BVBA BEERNAERT Bedrijfsrevisor
 B00352 - BVBA Van Asbroeck Vandelanotte
 B00397 - SPRL MOREAU-CAMBIER
 B00471 - BVBA HUBERT & C° - Bedrijfsrevisor
 B00583 - SPRL Everaert, Frezin & Cie
 B00676 - BVBA Bedrijfsrevisor Frank Huybrechts

Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :

B00054 - BVBA GEORGES VANBILSEN, BEDRIJFSREVISOR
 B00074 - SPRL John DEVUYST & C°
 B00080 - CVBA DE DEKEN, SCHEFFER, VAN REUSEL & C°
 B00206 - NV MOENS, VAN PETEGHEM & C°
 B00307 - BVBA BEERNAERT Bedrijfsrevisor
 B00352 - BVBA Van Asbroeck Vandelanotte
 B00397 - SPRL MOREAU-CAMBIER
 B00471 - BVBA HUBERT & C° - Bedrijfsrevisor
 B00583 - SPRL Everaert, Frezin & Cie
 B00676 - BVBA Bedrijfsrevisor Frank Huybrechts

IBR-EVENEMENTEN

24 april 2014 – Persconferentie “Memorandum aan de regeringen”

Op donderdag 24 april 2014 heeft het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zijn Memorandum 2014 aan de pers voorgesteld.

Naar aanleiding van de verkiezingen van 25 mei 2014, heeft het IBR zijn belangen voorgesteld aan de hand van zeven concrete aanbevelingen gericht aan de komende regeringen:

1. Omzetting van de nieuwe Europese boekhoudrichtlijn;
2. Omzetting van de in april 2014 goedgekeurde nieuwe bepalingen betreffende de Europese audithervorming;
3. Verbetering van de audit en de boekhouding in de publieke sector;
4. Uniformisering en vereenvoudiging van de regels in de non-profitsector;
5. Versterking van de betrokkenheid van de bedrijfsrevisor in de niet-financiële verslaggeving;
6. Actievere deelname van het IBR in het wetgevingsproces; en
7. Uitbreiding van de preventieve rol van de bedrijfsrevisor ten aanzien van de ondernemingsraad.

Verder hebben de IBR-vertegenwoordigers de markante feiten en kerncijfers van het beroep, zoals opgenomen in het jaarverslag 2013, uiteengezet.

Foto's van het evenement vindt u hier

EVÉNEMENTS IRE

24 avril 2014 – Conférence de presse « Mémorandum aux gouvernements »

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises a présenté son Mémorandum 2014, le jeudi 24 avril 2014, à la presse.

Au moyen de sept recommandations concrètes adressées aux futurs gouvernements, l'IRE a présenté ses enjeux en vue des élections du 25 mai 2014 :

1. La transposition de la nouvelle directive comptable européenne
2. La transposition de la réforme européenne de l'audit approuvée en avril 2014
3. L'amélioration de l'audit et de la comptabilité du secteur public
4. Uniformisation et simplification des règles dans le secteur non marchand
5. Renforcement de l'implication du réviseur d'entreprises en matière d'informations non financières
6. Participation plus active de l'IRE dans le processus législatif
7. Elargissement du rôle préventif du réviseur d'entreprises vis-à-vis du conseil d'entreprise.

Les représentants de l'IRE ont ensuite exposé les faits marquants et chiffres clés de la profession dans le rapport annuel 2013.

Photos de l'événement ici



26 april 2014 – Gewone algemene vergadering van het IBR

De algemene vergadering van het IBR werd gehouden op 26 april 2014 in Brussels Expo (Heizel). De administratieve zitting van het ochtendprogramma heeft ruimte geboden voor dialoog. De stemming (voorbehouden aan bedrijfsrevisoren) werd gevolgd door een voorstelling van het Memorandum van het IBR aan de regeringen. In dit Memorandum wil het IBR aan de hand van een concreet eisenpakket op proactieve wijze in dialoog treden met de politieke verantwoordelijken. Mevrouw Inge SAEYS, Raadslid, heeft de administratieve zitting afgesloten met enkele belangrijke aandachtspunten voor het beroep bij de toepassing van de ISA's in vergelijking met het huidig normatief kader inzake audit.

Voor de tweede keer werd samen met het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) een gemeenschappelijk academische zitting georganiseerd. Tijdens deze zitting hebben drie vooraanstaande sprekers: prof. dr. Bruno PEETERS, de heer DELPORTE, voorzitter van de HREB, en de heer KILESSE, voorzitter van de FEE, een toelichting gegeven bij enkele actuele thema's die de economische beroepen aanbelangen.

26 avril 2014 – Assemblée générale ordinaire de l'IRE

L'assemblée générale de l'IRE s'est tenue le 26 avril 2014 à Brussels Expo au Heizel. La séance administrative, en première partie de matinée a laissé une large place au dialogue. Les votes (réservés aux réviseurs d'entreprises) ont été suivis par une présentation du *Mémoire* aux Gouvernements. A travers ce *Mémoire*, l'IRE a souhaité établir un dialogue avec les responsables politiques, et ce, de manière proactive, au moyen d'une liste de revendications concrètes. Madame Inge SAEYS, membre du Conseil, a clôturé la séance administrative avec quelques points d'attention adressés à la profession, notamment concernant l'application des normes ISA par rapport au cadre normatif actuel en matière d'audit.

Pour la deuxième fois, une séance académique commune était organisée avec l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux (IEC). Lors de cette séance, trois éminents orateurs : le professeur Bruno PEETERS, Monsieur DELPORTE Président du CSPE, et Monsieur KILESSE, Président de la FEE, se sont exprimés sur quelques thèmes d'actualité qui ont trait aux professions du chiffre.

NIEUWS IN HET KORT

België

De CBN publiceerde de volgende adviezen:

Advies 2014/1 van 12 maart 2014 – Belgische bijkantoren van ondernemingen naar buitenlands recht: openbaarmaking in geval van sluiting

Advies 2014/2 (addendum aan advies 2011/13) van 12 maart 2014 – De boekhoudkundige verwerking van ontvangen overheidssteun in de vorm van een terugvorderbaar voorschot

Advies 2014/3 van 2 april 2014 – De boekhoudkundige verwerking van mutaties binnen het eigen vermogen van een geassocieerde onderneming

Advies 2014/4 van 23 april 2014 – Correctie van de jaarrekening

Advies 2014/5 van 23 april 2014 – Afsluitingsdatum van het boekjaar

Advies 2014/6 van 23 april 2014 – De boekhoudkundige verwerking van effecten aan toonder van rechtswege omgezet in effecten op naam of in gedematerialiseerde effecten op 1 januari 2014

Wetgever verduidelijkt regels voor vereffening en ontbinding in één akte

Overeenkomstig artikel 184, § 5 van het Wetboek van vennootschappen kan van de mogelijkheid tot ontbinding en vereffening van een vennootschap in één akte gebruik worden gemaakt indien: (1) er geen vereffenaar is aangeduid; (2) er geen passiva zijn; (3) alle aandeelhouders of

ACTUALITÉS EN BREF

Belgique

La Commission des normes comptables a publié les avis suivants :

Avis 2014/1 du 12 mars 2014 – Succursales belges d'entreprises de droit étranger : publication de comptes en cas de fermeture

Avis 2014/2 (addendum à l'avis 2011/13) du 12 mars 2014 – Le traitement comptable d'une aide publique reçue sous forme d'une avance récupérable

Avis 2014/3 du 2 avril 2014 – Le traitement comptable des mouvements des capitaux propres d'une entreprise associée

Avis 2014/4 du 23 avril 2014 – Rectification des comptes annuels

Avis 2014/5 du 23 avril 2014 – Date de clôture de l'exercice

Avis 2014/6 du 23 avril 2014 – Le traitement comptable des titres au porteur convertis de plein droit en titres nominatifs ou dématérialisés au 1^{er} janvier 2014

Le législateur clarifie les règles de dissolution et liquidation en un seul acte

En vertu de l'article 184, § 5 du Code des sociétés, une dissolution et une liquidation dans un seul acte ne sont possibles qu'aux conditions suivantes : (1) aucun liquidateur n'est désigné ; (2) il n'y pas de passif ; (3) tous les actionnaires ou tous les associés sont présents ou valable-



vennoten op de algemene vergadering aanwezig of vertegenwoordigd zijn en besluiten met eenparigheid van stemmen; en (4) de terugname van het resterend actief door de vennoten zelf gebeurt.

De redactie van de tweede voorwaarde brengt in de praktijk problemen met zich mee vermits het eigen vermogen van een vennootschap deel uitmaakt van haar passiva. Artikel 108 van de wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie (BS 15/5/2014) wijzigt de formulering van de tweede voorwaarde als volgt: "alle schulden ten aanzien van derden zijn terugbetaald of de nodige gelden om die te voldoen werden geconsigneerd". Tevens wordt een nieuw lid in voormeld artikel 184, § 5 ingevoegd: "Indien een verslag moet worden opgesteld door een commissaris, een bedrijfsrevisor of een externe accountant overeenkomstig artikel 181, § 1, derde lid, maakt dit verslag melding van deze terugbetaling of consignatie in zijn conclusies."

KB van 25 april betreffende de samenwerkingsmodaliteiten met de bevoegde autoriteiten van derde landen

Het Belgisch Staatsblad van 20 mei 2014 (2de editie) publiceerde het Koninklijk besluit van 25 april 2014 tot uitvoering van artikel 77decies 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, gecoördineerd op 30 april 2007.

Dit KB betreft de samenwerkingsmodaliteiten met de bevoegde autoriteiten van derde landen met als doel de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van opdrachten van publiek toezicht, kwaliteitscontrole en onderzoek. De Kamer van Verwijzing en In-

ment représentés à l'assemblée générale et décident à l'unanimité des voix ; et (4) l'actif restant est repris par les associés eux-mêmes.

La deuxième condition pose en pratique un certain nombre de problèmes dans la mesure où les capitaux propres d'une société font partie de son passif. L'article 108 de la loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de Justice modifie l'énoncé de la deuxième condition comme suit : « toutes les dettes à l'égard des tiers ont été remboursées ou les sommes nécessaires à leur paiement ont été consignées. ». De plus, un nouvel alinéa est inséré à l'article 184, § 5 : « Si un rapport doit être établi par un commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe conformément à l'article 181, § 1^{er}, troisième alinéa, ce rapport mentionne le remboursement ou la consignation dans ses conclusions. ».

Arrêté royal du 25 avril 2014 relative aux modalités de collaboration avec les autorités compétentes de pays tiers

Le Moniteur belge du 20 mai 2014 (2^{ème} édition) a publié un arrêté royal du 25 avril 2014 portant exécution de l'article 77decies 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, coordonnée le 30 avril 2007.

Cet arrêté royal porte sur les modalités de collaboration avec les autorités compétentes de pays tiers, avec pour objectif l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de missions de supervision publique, de contrôle qualité et d'enquête. La Chambre de Renvoi et de Mise

staatstelling wordt door het koninklijk besluit aangeduid als het bevoegd orgaan van publiek toezicht.

Nieuwe bevoegdheden voor commissarissen in de non-profitsector

Het Belgisch Staatsblad van 14 mei 2014 publiceerde de wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie. De wet trd in werking op 24 mei 2014.

Deze wet voorziet in wijzigingen van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen. Concreet moet de commissaris bij een vzw, ivzw of stichting voortaan, indien nodig, de door artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen vereiste alarmbelprocedure instellen.

De Raad van het IBR zal hierover binnenkort een advies uitbrengen. Ondertussen vestigen wij uw aandacht op het feit dat de alarmbelprocedure zoals voorzien in artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen van toepassing is op de commissaris, ongeacht of hij aangesteld werd omwille van de wettelijke verplichting (zeer grote vzw's, ivzw's en stichtingen) of op vrijwillige basis.

De meeste indicatoren voor de "gewichtige en overeenstemmende feiten die de continuïteit in het gedrang kunnen brengen" opgenomen in de verduidelijkte ISA 570 en de aanbeveling van het IBR van 3 december 1999 betreffende de controle van een vennootschap in moeilijkheden, kunnen zonder noemenswaardige problemen worden gebruikt of toegepast op de verenigingssector.

en Etat a été désignée par l'arrêté royal comme l'organe de supervision publique compétent.

Nouvelles compétences pour les commissaires dans le secteur non-marchand

La loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de Justice est parue au Moniteur belge le 14 mai 2014 et entrée en vigueur le 24 mai 2014.

Cette loi prévoit notamment des modifications à la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations. Concrètement, le commissaire au sein d'une ASBL, AISBL ou Fondation doit désormais, le cas échéant, appliquer la procédure d'alerte prévue par l'article 138 du Code des sociétés.

Le Conseil de l'Institut fournira d'ici peu un avis à ce sujet. D'ici-là, nous attirons votre attention sur le fait que la procédure d'alerte telle que prévue par l'article 138 du Code des sociétés s'applique au commissaire, indépendamment du fait qu'il soit désigné en raison de l'obligation légale (très grandes ASBL, AISBL et Fondations) ou sur base volontaire.

La plupart des indicateurs de « faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité » repris dans la norme clarifiée ISA 570 et la Recommandation de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés peuvent être utilisés ou transposés sans difficultés majeures, dans le secteur associatif. Enfin, c'est au tribunal de première instance et non au tribunal de commerce que le commissaire communiquera, le cas échéant, ses constatations.



Ten slotte zal de commissaris, in voorkomend geval, zijn vaststellingen meedelen aan de rechtbank van eerste aanleg en niet aan de rechtbank van koophandel. De commissarissen dienen van nu af aan de algemene vergaderingen (vzw's)/vergaderingen van raden van bestuur (stichtingen)/vergaderingen van het algemeen leidinggevend orgaan (ivzw's) bij te wonen wanneer deze te beraadslagen hebben op grond van een door hen opgemaakt verslag. Zoals al het geval is voor de vennootschappen, zal de commissaris van een vzw, stichting of ivzw dus vanaf 24 mei 2014 aanwezig moeten zijn op deze vergaderingen waar er op basis van de door hem opgestelde financiële verslagen van de betrokken vzw, stichting of ivzw wordt beslist.

De commissaris heeft ook de bevoegdheid om algemene vergaderingen (vzw's)/raden van bestuur (stichtingen)/vergaderingen van het algemeen leidinggevend orgaan (ivzw's) bijeen te roepen en moet dit doen wanneer één vijfde van de leden het vragen.

Dag van het Vrije Beroep: cijferberoepen ondertekenen samenwerkingsprotocol met Federatie Vrije Beroepen en Agentschap Ondernemen

Naar aanleiding van de Dag van het Vrije Beroep op 6 mei ondertekenden de Federatie Vrije Beroepen, het Agentschap Ondernemen, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren een samenwerkingsprotocol.

De finaliteit van dit protocolakkoord is om door middel van een wisselwerking/samenwerking

Signalons également que désormais, les commissaires assisteront aux assemblées générales (ASBL)/réunions des conseils d'administration (Fondations)/réunions de l'organe général de direction (AISBL) lorsqu'elles sont appelées à délibérer sur la base d'un rapport qu'ils ont eux-mêmes établis. Comme c'est déjà le cas pour les sociétés, le commissaire d'une ASBL, fondation ou AISBL devra donc être présent, et ce, dès le 24 mai prochain, aux réunions lors desquelles des décisions sont prises sur la base des rapports d'audit qu'il a établis pour l'ASBL, la fondation ou l'AISBL en question.

Le commissaire est également habilité à convoquer des assemblées générales (ASBL)/conseils d'administration (fondations)/réunions de l'organe général de direction (AISBL) et y est tenu lorsqu'un cinquième des membres en fait la demande.

Dag van het Vrije Beroep : les professions comptables signent un protocole de collaboration avec la Federatie Vrije Beroepen et l'Agentschap Ondernemen

A l'occasion de la journée des professions libérales (*Dag van het Vrije Beroep*), la *Federatie Vrije Beroepen* (fédération flamande des titulaires d'une profession libérale), l'*Agentschap Ondernemen* (agence flamande pour l'entreprise), l'*Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux*, l'*Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés* et l'*Institut des Réviseurs d'Entreprises* ont signé un protocole de collaboration.

Son objectif est de renforcer la capacité des professionnels du chiffre à fournir aux entre-

tussen de drie economische instituten en het Agentschap Ondernemen – en dit via de Federatie Vrije Beroepen – de kwaliteit en de capaciteit van de adviesverlening van economische beroepen aan ondernemingen te versterken.

Het informeren van de economische beroepsbeoefenaars (vanaf de stagejaren en verder gedurende de permanente vorming), het tot stand brengen van een permanent overleg tussen de partners binnen dit protocol, het betrekken van de economische instituten bij het ontwikkelen van nieuwe initiatieven van het AO, enz., lijken de geëigende middelen hiertoe. De economische beroepen hebben immers als vertrouwenspersonen van de ondernemingen een uitgesproken signaalfunctie.

prises des conseils de qualité au moyen d'une interaction/collaboration entre les trois instituts économiques et l'*Agentschap Ondernemen* (par le biais de la *Federatie Vrije Beroepen*).

Certaines des mesures permettant d'atteindre cet objectif consistent notamment à informer les professionnels du chiffre (dès le stage et jusqu'à la formation continue), mettre en place une concertation permanente entre les partenaires du protocole et impliquer les instituts économiques dans le développement de nouvelles initiatives de l'*Agentschap Ondernemen*. En tant que personnes de confiance des entreprises, les professionnels du chiffre assurent une véritable fonction de signal.



Herwerkte leidraad interne controle / organisatiebeheersing van de Vlaamse overheid (2015)

Het beleidsdomein Bestuurszaken van de Vlaamse overheid heeft recent de leidraad interne controle/organisatiebeheersing herwerkt.

Adaptation du « Leidraad interne controle / organisatiebeheersing » de l'autorité flamande (2015)

Le département Bestuurszaken (affaires administratives) de l'autorité flamande a récemment adapté le « Leidraad interne controle / organi-



De herwerkte leidraad komt tegemoet aan de noden van de belanghebbenden en de veranderde Vlaamse overheid en vervangt de oude leidraad uit 2008. Het betreft een actualisering van de beheersdoelstellingen en beheersmaatregelen, zonder dat de structuur van de leidraad aangepast wordt of de filosofie en aanpak inzake organisatiebeheersing binnen de Vlaamse overheid gewijzigd worden. Het doel van de leidraad interne controle/organisatiebeheersing is om het beleid met betrekking tot organisatiebeheersing gecoördineerd en eenvormig toe te kunnen passen op alle entiteiten van de Vlaamse overheid.

De herwerkte leidraad werd op 23 mei 2014 goedgekeurd door de Vlaamse regering en treedt in werking op 1 januari 2015. Tot dan blijft de leidraad uit 2008 van toepassing.

Einde verplichte kwartaalrapportering: FSMA past circulaire genoteerde vennootschappen aan

De Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) actualiseert haar circulaire over de verplichtingen van beursgenoteerde vennootschappen. Dit gebeurt naar aanleiding van de publicatie van een koninklijk besluit dat onder meer betrekking heeft op het wegvallen van de verplichte kwartaalinformatie.

satiebeheersing » (Manuel de contrôle interne et de gestion organisationnelle). La nouvelle version du manuel remplace celle de 2008 et répond aux besoins des parties prenantes et des administrations flamandes, qui ont connu de nombreuses évolutions. Le manuel a été mis à jour au niveau des objectifs et des mesures de gestion, sans pour autant toucher à sa structure ou modifier la philosophie et l'approche en matière de gestion organisationnelle au sein de l'autorité flamande. L'objectif de ce document est de permettre la mise en œuvre coordonnée et uniforme de la politique de gestion organisationnelle dans toutes les entités publiques flamandes.

La nouvelle version du manuel a été approuvée le 23 mai 2014 par le gouvernement flamand et entre en vigueur le 1er janvier 2015. Jusqu'à cette date, la version 2008 reste d'application.

Fin du reporting trimestriel obligatoire : la FSMA adapte sa circulaire destinée aux sociétés cotées

L'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) a actualisé sa circulaire relative aux obligations incombant aux sociétés cotées. Cette actualisation fait suite à la publication d'un arrêté royal qui prévoit notamment la suppression de l'obligation de publier des informations trimestrielles.

Europa

Publicatieblad EU publiceert teksten Europese audithervorming

Verordening (EU) 537/2014 en richtlijn 2014/56/EU betreffende de audithervorming zijn op 27 mei in het Publicatieblad van de Europese Unie (L158) verschenen.

België beschikt over een termijn van twee jaar (vanaf 16 juni 2014) om de richtlijn om te zetten in nationaal recht. De verordening treedt technisch in werking op 16 juni 2014. Gezien de verordening echter verwijst naar de richtlijn, wordt eveneens een termijn van twee jaar voorzien voor de toepassing van de meeste daarin opgenomen bepalingen. Bovendien bevat de verordening talrijke opties die door de lidstaten kunnen worden gewijzigd.

De verordening heeft betrekking op de audits van organisaties van openbaar belang waarvoor 1) een verplichte externe rotatie voorzien is na 10 jaar, waarbij deze termijn kan worden verlengd tot 20 jaar (bij aanbestedingsprocedure) en tot 24 jaar (bij joint audit); 2) een lijst van verboden niet-auditdiensten is voorzien; 3) de regels inzake het publiek toezicht eveneens zullen worden gewijzigd.

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

Europe

Le Journal officiel de l'UE a publié la réforme en matière de contrôle des comptes

Le règlement (UE) n° 537/2014 et la directive 2014/56/UE portant réforme de l'audit ont été publiés le 27 mai dans le Journal officiel de l'Union européenne (L158).

La Belgique dispose d'un délai de deux ans (à compter du 16 juin 2014) pour transposer cette directive en droit national. Le règlement quant à lui entre techniquement en vigueur le 16 juin 2014. Toutefois en raison du fait que le règlement se réfère à la directive, un délai de deux ans est également prévu pour l'application de la plupart des dispositions qui y sont reprises. En outre, ce règlement compte de nombreuses options qui peuvent être levées par les Etats-membres.

Pour rappel, le règlement concerne les audits des entités d'intérêt public pour lesquelles 1) une rotation externe obligatoire est prévue après 10 ans, ce délai pouvant être étendu à 20 ans (en cas d'appel d'offre) et à 24 ans (en cas de co-commissariat) ; 2) une liste de services non audit interdits est prévue ; 3) les règles de supervision publique seront également modifiées.

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