

TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

NR
N° **82**

JAARGANG 19 / 19e ANNEE
JULI/JUILLET 2024
4X/JAAR / 4X/AN
ISSN: 2033-4575



- De rol van het Rekenhof bij de controle van de economische rekeningen van België – Le rôle de la Cour des comptes dans le contrôle des comptes économiques de la Belgique**
- Considerations on the accounting for virtual power purchase agreements under IFRS and BEGAAP**
- Ontwikkelingen in het Belgisch boekhoudrecht in 2023 – Développements du droit comptable belge en 2023**

SOMMAIRE

INHOUD

01 Editoriaal van de Voorzitter van het IBR Patrick Van Impe
Samenvatting slotspeech algemene vergadering van het IBR van 26 april 2024
Editorial du Président de l'IRE Patrick Van Impe
Résumé du discours de clôture de l'assemblée générale de l'IRE du 26 avril 2024

04 *Le rôle de la Cour des comptes dans le contrôle des comptes économiques de la Belgique*
De rol van het Rekenhof bij de controle van de economische rekeningen van België

65 Considerations on the accounting for virtual power purchase agreements under IFRS and BEGAAP

74 *Développements du droit comptable belge en 2023*
Ontwikkelingen in het Belgisch boekhoudrecht in 2023

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

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

Abréviation recommandée : TAA

Driemaandelijks tijdschrift van het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)

Aanbevolen afkorting: TAA

COMITE DE REDACTION

REDACTIECOMITE

L. Acke

T. Cartier

M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)

M. Delacroix

T. Dupont

L. Guarino

A. Jorissen

F. Maillard

M. Mannekens

B. Peeters

D. Schockaert

C. Van der Elst

SECRETARIAT DE REDACTION

REDACTIESECRETARIAAT

ICCI

A. Cauwe,

S. De Blauwe, C. Luxen et/en K. Van Tilborg

Bd. E. Jacquemainlaan 135

1000 Brussel - Bruxelles

EDITEUR RESPONSABLE

VERANTWOORDELIJKE UITGEVER

L. Guarino

Bd. E. Jacquemainlaan 135

1000 Bruxelles - Brussel

MISE EN PAGE

VORMGEVING

die Keure/la Charte

Brugge

Editoriaal van de Voorzitter van het IBR

Samenvatting slotspeech algemene vergadering van het IBR van 26 april 2024

Beste lezer van de TAA,

Het is mij een groot genoegen om u toe te spreken na de afsluiting van onze jaarlijkse Algemene Vergadering. Dit moment biedt ons de gelegenheid om terug te blikken op het afgelopen jaar en vooruit te kijken naar de toekomst.

Omzetting van de CSRD-richtlijn

Een van onze prioriteiten dit jaar is de omzetting van de CSRD-richtlijn in Belgisch recht. Dit nieuwe juridische kader zal ons beroep aanzienlijk beïnvloeden, vooral wat betreft duurzaamheidsaudits. We begrijpen dat onze rol zich niet zal beperken tot het controleren van financiële overzichten, maar zich ook zal uitstrekken tot het beoordelen en controleren van de prestaties van ondernemingen aan de hand van veel bredere criteria, waaronder hun impact op milieu, maatschappij en goed bestuur. Duurzaamheidsaudits zijn een essentiële stap naar een duurzame en verantwoordelijke economie. Het is duidelijk dat dit nieuwe takenpakket een uitdaging zal vormen, maar ik ben ervan overtuigd dat wij als sector deze verantwoordelijkheid met professionalisme zullen dragen.



Éditorial du président de l'IRE

Résumé du discours de clôture de l'assemblée générale de l'IRE du 26 avril 2024

Chère lectrice, cher lecteur du TAA,

Je suis très heureux de m'adresser à vous après la clôture de notre Assemblée Générale annuelle. C'est une occasion de réfléchir à l'année écoulée et de tracer les contours de l'avenir.

Transposition de la directive CSRD

L'une de nos priorités cette année est la transposition de la directive CSRD en droit belge. Ce nouveau cadre juridique influencera sensiblement notre métier, notamment en ce qui concerne les audits de durabilité. Nous avons compris que notre rôle ne se limitera pas à la vérification des états financiers, mais qu'il s'étendra également à l'évaluation et au contrôle des performances des entreprises sur des critères bien plus larges, incluant leur impact sur l'environnement, les aspects sociaux et la gouvernance. Des audits de durabilité sont une étape essentielle vers une économie durable et responsable. Il est clair que ce nouveau mandat sera un défi, mais je suis convaincu que nous relèverons cette responsabilité avec professionnalisme.

Communicatiestrategie

Een tweede belangrijke boodschap betreft onze communicatiestrategie. Ons Instituut moet navigeren door een veranderend landschap waarin de grenzen tussen public relations en public affairs steeds vager worden. Wij hebben ons logo vernieuwd, dat symbool staat voor onze missies: *People*, *Planet*, en *Society*. Daarnaast blijven we ons beroep promoten bij de jongere generatie door middel van campagnes en evenementen. Het is van vitaal belang dat ons beroep innovatief en aantrekkelijk blijft, vooral in het licht van de nieuwe duurzaamheidsaudits.

Relaties met belanghebbenden

Mijn derde boodschap betreft de relaties met belanghebbenden in het bedrijfsleven. U zult zich herinneren dat ik er aan het begin van mijn mandaat als voorzitter een prioriteit heb gemaakt om van het Instituut een gerespecteerde *'opinion maker'* te maken. Er zijn veel inspanningen geleverd om ervoor te zorgen dat het IBR wordt erkend als een betrouwbare partner met uitgebreide expertise op het gebied van audit, boekhouding, governance en, in de toekomst, de controle van niet-financiële informatie. Onze samenwerking met belangrijke actoren, zoals het VBO en UNIZO, stelt ons in staat om de uitdagingen waarmee kleine en middelgrote ondernemingen dagelijks worden geconfronteerd beter te begrijpen en aan te pakken.

Dankbetuigingen en felicitaties

Tot slot wil ik enkele personen bedanken en feliciteren. Mijn dank gaat uit naar de heer Jean-Marc DELPORTE voor zijn 12 jaar dienst als voorzitter van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, en ik feliciteer de nieuwe voorzitter, de heer Emmanuel PIETERS. Daarnaast wil ik de secretaris-generaal van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren, mevrouw Ann DE ROECK, bedanken voor haar eerlijke en open dialoog met de vertegenwoordigers van ons beroep.

Stratégie de communication

Un deuxième message important concerne notre stratégie de communication. Notre Institut doit naviguer dans un paysage changeant où les frontières entre les relations publiques et les affaires publiques deviennent de plus en plus floues. Nous avons renouvelé notre logo, symbole de nos missions : *People*, *Planet*, et *Society*. En outre, nous continuons de promouvoir notre profession auprès de la jeune génération à travers des campagnes et des événements. Il est vital que notre profession reste innovante et attrayante, surtout à la lumière des nouveaux audits de durabilité.

Relations avec les parties prenantes

Mon troisième message concerne les relations avec nos parties prenantes du monde économique. Vous vous souviendrez qu'au début de mon mandat de président, j'avais mis comme priorité que l'institut soit un faiseur d'opinion respecté. De nombreux efforts ont été faits pour que l'IRE soit reconnu comme un partenaire de confiance disposant d'une grande expertise dans les domaines de l'audit, de la comptabilité, de la gouvernance et demain du contrôle des informations non financières. Notre collaboration avec des acteurs clés comme la FEB et l'UNIZO nous permet de mieux comprendre et de relever les défis auxquels les PME sont confrontées quotidiennement.

Remerciements et félicitations

Enfin, je souhaite remercier et féliciter quelques personnes. Mes remerciements vont à M. Jean-Marc DELPORTE pour ses 12 ans de service en tant que président du Conseil Supérieur des Professions Economiques, et je félicite le nouveau président, M. Emmanuel PIETERS. De plus, je remercie la secrétaire générale du Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, Mme Ann DE ROECK, pour son dialogue honnête et ouvert avec les représentants de notre profession.

Conclusie

We staan aan de vooravond van een tijdperk waarin onze opdrachten aanzienlijk worden uitgebreid. Deze nieuwe opdrachten getuigen van het vertrouwen dat de Belgische en Europese wetgevers in ons stellen. Samen zullen we de hoogste normen van professionalisme, integriteit en verantwoordelijkheid blijven verdedigen, en vorm blijven geven aan een toekomst waarin vertrouwen en transparantie centraal staan bij elke onderneming die we auditeren.

Patrick VAN IMPE
Voorzitter van het IBR

Conclusion

Nous vivons une période où nos missions s'élargissent considérablement. Ces nouvelles missions illustrent la confiance que les législateurs belges et européens accordent aux réviseurs d'entreprises. Ensemble, nous continuerons à défendre les plus hauts standards de professionnalisme, d'intégrité et de responsabilité, et à façonner un avenir où la confiance et la transparence sont au cœur de chaque entreprise que nous auditons.

Patrick VAN IMPE
Président IRE

LE RÔLE DE LA COUR DES COMPTES DANS LE CONTRÔLE DES COMPTES ÉCONOMIQUES DE LA BELGIQUE

DE ROL VAN HET REKENHOF BIJ DE CONTROLE VAN DE ECONOMISCHE REKENINGEN VAN BELGIË

THIERRY DUPONT

Fondateur de RSM Belgium, réviseur d'entreprises honoraire, président honoraire de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises¹

Oprichter van RSM Belgium, erebedrijfsrevisor, erevoorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren¹



Institution vénérable s'il en est – elle fut créée moins de trois mois après la déclaration d'indépendance de la Belgique en 1830 – la Cour des comptes a de nos jours pour mission entre autres de contrôler les comptes annuels de l'Etat fédéral et de ses entités fédérées, et de formuler une opinion sur l'image fidèle de leur patrimoine et de leur situation financière respective ; cela ne concerne pas moins de dix instances publiques dotées chacune d'une administration, auxquelles s'ajoutent les institutions publiques de sécurité sociale.

La tâche est donc d'ampleur.

Dans ce cadre, la Cour des comptes adresse chaque année plusieurs rapports aux instances législatives, dans lesquels on trouvera son opinion sur les comptes annuels (consolidés) de l'Etat, des Communautés et des Régions et sur les comptes d'un certain nombre d'entités qui en dépendent, ainsi que des observations résultant de ses contrôles.

Donner, ainsi que le précisent certaines lois à propos de la mission dite de certification confiée à la Cour des comptes, une opinion

Het Rekenhof werd opgericht in 1830, amper drie maanden na de onafhankelijkheidsverklaring van België. Deze eerbiedwaardige instelling heeft vandaag onder meer als opdracht de controle van de jaarrekening van de federale Staat en zijn gefedereerde entiteiten en het geven van een oordeel over het getrouw beeld van hun vermogen en financiële toestand; het gaat om tien overheidsinstellingen (met elk een administratie) en daarnaast ook de openbare instellingen van de sociale zekerheid.

Het takenpakket van het Rekenhof is dus omvangrijk.

In dit verband stuurt het Rekenhof elk jaar verschillende verslagen naar de wetgevende instanties, met daarin zijn advies over de (geconsolideerde) jaarrekening van de Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten en over de rekeningen van een aantal entiteiten die ervan afhangen, evenals opmerkingen naar aanleiding van zijn controles.

Het uitbrengen van een gemotiveerd en onderbouwd oordeel over de regelmatigheid, de juistheid en de getrouwheid van de rekeningen

¹ Les opinions développées dans la présente contribution sont propres à l'auteur, et ne représentent en aucun cas la position du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

¹ De meningen die in deze bijdrage worden geuit, zijn uitsluitend van de auteur en vertegenwoordigen op geen enkele wijze het standpunt van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

motivée et étayée sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat fédéral, des Communautés et des Régions est essentielle car nombreuses sont les parties prenantes qui sont intéressées par cette certification, et ont à prendre des décisions tenant compte des données financières sur lesquelles elle porte : pouvoirs exécutifs et législatifs tant régionaux que nationaux et européens, prêteurs et créanciers, contractants, entreprises, syndicats, groupes de pression divers, agences de cotation, sans compter bien entendu les citoyens.

Car, aussi, les enjeux sont énormes: fiscalité, hauteur et coût de l'importante dette de l'Etat, renommée de la Belgique, sanctions européennes, etc.

L'objectif de la présente contribution est d'analyser en détail cette mission de certification des comptes annuels de l'Etat fédéral et des comptes des Communautés, des Régions et des entités qui en dépendent qui est confiée à la Cour des comptes ; nous nous intéresserons à la nature, à la substance et au périmètre de cette mission, ainsi qu'à la manière dont elle est remplie et aux résultats auxquels elle a récemment conduit.

Remarque liminaire

Dans les multiples lois, décrets et ordonnances qui règlent l'intervention de la Cour des comptes, la mission de contrôle des états financiers et de formulation d'une opinion motivée et étayée sur la régularité, la sincérité et la fidélité de ces états financiers est appelée « certification », « certification des comptes », ou « certification du compte général » ; pour éviter toute confusion, ce sont ces vocables qui seront préférés ci-après.

Bref historique contextuel

La Cour des comptes belge a été créée par le décret du 30 décembre 1830 établissant une

van de federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten, zoals bepaald in een aantal wetten over de certificeringsopdracht die aan het Rekenhof is toevertrouwd, is essentieel omdat veel belanghebbenden geïnteresseerd zijn in deze certificering en beslissingen moeten nemen die rekening houden met de financiële gegevens waarop de certificering betrekking heeft: de uitvoerende en wetgevende machten (zowel gewestelijk, nationaal als Europees), kredietverstrekkers en schuldeisers, aannemers, ondernemingen, vakbonden, verschillende pressiegroepen, ratingbureaus en natuurlijk de burgers.

Er staat ook enorm veel op het spel: de fiscaliteit, de omvang en kosten van de torenhoge staatsschuld, de reputatie van België, Europese sancties, enz.

Het doel van deze bijdrage is de certificeringsopdracht van het Rekenhof met betrekking tot de jaarrekening van de federale Staat, de Gemeenschappen, de Gewesten en de entiteiten die ervan afhangen, in detail te analyseren. Daarbij wordt gekeken naar de aard, de inhoud en de reikwijdte van deze opdracht, alsook naar de manier waarop ze wordt ingevuld en de resultaten waartoe ze onlangs heeft geleid.

Opmerking vooraf

In de vele wetten, decreten en ordonnances die de tussenkomst van het Rekenhof regelen, wordt de opdracht om de financiële overzichten te controleren en een gemotiveerd en onderbouwd oordeel te formuleren over de regelmatigheid, de juistheid en de getrouwheid van deze financiële overzichten 'certificering', 'certificering van de rekeningen' of 'certificering van de algemene rekening' genoemd. Om verwarring te voorkomen, wordt hierna de voorkeur gegeven aan deze termen.

Beknopte historische context

Het Belgische Rekenhof werd opgericht bij decreet van 30 december 1830 houdende de

6

cour des comptes², adopté par le Congrès national, qui fut la première assemblée législative et constituante de la Belgique après la déclaration d'indépendance proclamée le 25 août 1830.

L'article 3 de ce décret définissait les missions de la cour de la manière suivante : « *Cette cour est chargée de l'examen et de la liquidation des comptes de l'administration générale et de tous comptables envers le trésor ; elle veille à ce qu'aucun article des dépenses du budget ne soit dépassé et qu'aucun transfert n'ait lieu. Elle arrête les comptes des différentes administrations de l'État, et est chargée de recueillir à cet effet tous renseignements et toute pièce comptable nécessaire* ».

Ces deux missions de surveillance de l'exécution du budget et d'établissement des comptes sont consacrées par l'article 116 de la Constitution adoptée le 7 février 1831 par le Congrès national³, qui y ajoute que « *Le compte général de l'État est soumis aux chambres avec les observations de la cour des comptes* ». Ces missions se retrouvent dans l'article 180 de la Constitution actuelle, avec l'ajout, lors de la modification de la constitution du 5 mai 1993, de la mission relative au « *contrôle général sur les opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'État, y compris les recettes fiscales* ».

Outre ces missions, d'autres articles du décret du 30 décembre 1830 confèrent également à la Cour une mission juridictionnelle à l'égard des comptables de l'État.

L'article 5 de la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes⁴, dite loi

oprichting van een Rekenhof², aangenomen door het Nationaal Congres, zijnde de eerste wetgevende en grondwetgevende vergadering van België na de onafhankelijkheidsverklaring van 25 augustus 1830.

Artikel 3 van dit decreet omschreef de opdracht van het Rekenhof als volgt: "*Dit Hof is belast met het nazien en het verevenen der rekeningen van het algemeen bestuur en van allen die tegenover de staatskas rekenplichtig zijn. Het waakt ervoor dat geen artikel van de uitgaven der begroting wordt overschreden en dat geen overschrijving plaatsheeft. Het stelt de rekeningen der verschillende besturen van de Staat vast en is ermee belast te dien einde alle nodige inlichtingen en bewijsstukken te verzamelen*".

Deze twee opdrachten – toezicht houden op de uitvoering van de begroting en opstellen van de rekeningen – zijn vastgelegd in artikel 116 van de Grondwet die op 7 februari 1831 werd aangenomen door het Nationaal Congres³; daaraan werd nog toegevoegd: "*De algemene staatsrekening wordt aan de Kamer van volksvertegenwoordigers onderworpen met de opmerkingen van het Rekenhof*". Deze opdrachten zijn terug te vinden in artikel 180 van de huidige Grondwet, met de toevoeging (naar aanleiding van een wijziging van de Grondwet op 5 mei 1993) van de opdracht inzake het "*algemeen toezicht op de verrichtingen met betrekking tot de vaststelling en de invordering van de door de Staat verkregen rechten, met inbegrip van de fiscale ontvangsten*".

Naast deze opdrachten geven andere artikelen van het decreet van 30 december 1830 het Rekenhof ook een rechtsprekende bevoegdheid ten aanzien van de rekenplichtigen van de Staat.

Artikel 5 van de wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van het Rekenhof⁴, de

2 <https://unionisme.be/seance/cn/1830/12/30/#courDesComptesArticles>.

3 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/constitution/1831/02/07/1831020701/justel>.

4 <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/1846/10/29/1846102950/justel>.

2 <https://unionisme.be/seance/cn/1830/12/30/#courDesComptesArticles>.

3 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/grondwet/1831/02/07/1831020701/justel>.

4 <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/1846/10/29/1846102950/justel>.

organique de la Cour des comptes, consacra ces missions, qui furent ultérieurement étendues, notamment avec le contrôle de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire des différents services de l'Etat et le contrôle a posteriori du bon emploi des deniers publics au regard des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience ; cet article précise par ailleurs que la Chambre des représentants peut charger la Cour des comptes de procéder, au sein des services et organismes soumis à son contrôle, à des analyses de gestion.

J. BRITZ⁵ synthétisa clairement en 1847 le fondement de la mission principale de la Cour des comptes :

« Nulle dépense [de l'Etat] ne peut être acquittée sans le contrôle préalable d'un corps élevé, placé en dehors de toute influence du pouvoir exécutif et dans la dépendance du pouvoir législatif.

Ce corps est la Cour des Comptes, institution qui a pour mission de garantir avec efficacité à la nation l'observation desdits principes fondamentaux de tout gouvernement en matière de dépenses publiques ».

De ce bref aperçu, il ressort qu'à l'origine, la mission de la Cour des comptes était moins large qu'aujourd'hui ; en comparaison avec les principes modernes d'audit externe, cette mission était formulée de manière relativement confuse et ne comportait pas de mission spécifique de certification des comptes des différentes autorités publiques belges, de telle sorte que, notamment, l'éthique indispensable à un audit externe crédible n'était pas développée ; c'est que la mission générale de la Cour des comptes se situait bien davantage dans la sphère de l'audit interne et du contrôle de gestion que dans celle de l'audit externe et de la certification des comptes annuels.

⁵ M. J. BRITZ, *Loi organique de la Cour des Comptes du 29 octobre 1846*, commentée et expliquée, novembre 1847.

zogenaamde organieke wet van het Rekenhof, heeft deze opdrachten vastgelegd die later werden uitgebreid, meer bepaald met de controle van de algemene boekhouding en de begrotingsboekhouding van de verschillende overheidsdiensten en de a posteriori controle van de goede besteding van de rijksmiddelen met het oog op de beginselen van zuinigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid. Dit artikel bepaalt ook dat de Kamer van volksvertegenwoordigers het Rekenhof kan gelasten onderzoeken van het beheer uit te voeren bij de diensten en instellingen die aan zijn controle zijn onderworpen.

J. BRITZ⁵ vatte de basis van de belangrijkste opdracht van het Rekenhof in 1847 duidelijk samen:

"Geen enkele uitgave [van de Staat] kan worden betaald zonder de voorafgaande controle van een hoog orgaan, dat buiten elke invloed van de uitvoerende macht en in afhankelijkheid van de wetgevende macht is geplaatst.

Dit orgaan is het Rekenhof, een instelling die als opdracht heeft de natie effectief te garanderen dat deze fundamentele beginselen van elke regering op het gebied van overheidsuitgaven worden nageleefd".

Uit dit korte overzicht blijkt dat de oorspronkelijke opdracht van het Rekenhof niet zo uitgebreid was als vandaag. In vergelijking met de huidige principes van een externe audit was deze opdracht vrij verwarrend geformuleerd en omvatte ze geen specifieke opdracht om de rekeningen van de verschillende Belgische overheidsinstanties te certificeren, zodat met name de ethiek die onontbeerlijk is voor een geloofwaardige externe audit niet werd ontwikkeld; de algemene opdracht van het Rekenhof lag veeleer op het vlak van interne audit en beheerscontrole dan op dat van externe audit en certificering van de jaarrekening.

⁵ M. J. BRITZ, *Organieke wet van het Rekenhof van 29 oktober 1846*, becommentarieerd en uitgelegd, november 1847.

Pourtant, dès 1838, en France, une ordonnance précisait déjà que « *La Cour constate et certifie, d'après le relevé des comptes individuels et les pièces justificatives que doivent lui produire les comptables, l'exactitude des comptes généraux publiés par le Ministre des Finances et chaque Ministre ordonnateur* »⁶. Le concept de certification des comptes d'entités de l'Etat était donc déjà connu à l'époque où la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes fut adoptée en Belgique.

Missions actuelles de la Cour des comptes

Aujourd'hui, la mission de la Cour des comptes est multiforme et relativement diverse ; elle peut être synthétisée de la manière suivante⁷ :

- contrôle financier,
- contrôle de légalité et de régularité,
- contrôle du bon emploi des deniers publics au regard des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience,
- fonction de conseiller budgétaire,
- fonction juridictionnelle à l'égard des comptables publics,
- missions spécifiques en matière de bonne gouvernance.

La mission de contrôle financier

Dans la présente contribution, c'est la mission de contrôle financier qui est plus particulièrement analysée ; c'est de ce contrôle que découle la certification formelle des comptes annuels de l'Etat fédéral, des Communautés et des Régions, et de leurs entités.

La Cour des comptes exerce une mission générale de contrôle financier sur les recettes et les dépenses de l'Etat fédéral, des Communautés et des Régions, des organismes publics qui en dépendent, ainsi que des provinces. Cette

Nochtans werd in Frankrijk reeds in 1838 een ordonnantie uitgevaardigd die het volgende bepaalde: "*Het Rekenhof controleert en certificeert de juistheid van de algemene rekeningen die door de minister van Financiën en elke minister ordonnateur worden gepubliceerd, op basis van het overzicht van de individuele rekeningen en de bewijsstukken die door de rekenplichtigen moeten worden overgelegd*"⁶. Het concept van het certificeren van de rekeningen van overheidsinstellingen was dus al bekend toen de wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van het Rekenhof in België werd aangenomen.

Huidige opdrachten van het Rekenhof

Vandaag de dag is de opdracht van het Rekenhof veelzijdig en relatief divers. Ze kan als volgt worden samengevat⁷:

- financiële controle,
- wettigheids- en regelmatigheidscontrole,
- controle van de goede besteding van de overheidsgelden met het oog op de beginselen inzake zuinigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid,
- functie als budgettair raadgever,
- rechtsprekende functie ten aanzien van de rekenplichtigen,
- specifieke opdrachten in het kader van behoorlijk bestuur.

De opdracht van financiële controle

In deze bijdrage wordt in het bijzonder de opdracht van de financiële controle geanalyseerd. Die controle leidt tot de formele certificering van de jaarrekening van de federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten en hun entiteiten.

Het Rekenhof oefent een algemene financiële controle uit op de ontvangsten en uitgaven van de federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten, de openbare instellingen die ervan afhangen en de provincies. Die

6 Article 383 de l'ordonnance du 31 mai 1838, J. BRITZ, *op. cit.*, p. 26.

7 Rapport annuel 2022 de la Cour des comptes, p. 21. https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/2023_25_RapportAnnuel_2022.pdf.

6 Artikel 383 van de ordonnantie van 31 mei 1838, J. BRITZ, *op. cit.*, p. 26.

7 Jaarverslag 2022 van het Rekenhof, p. 21 https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/2023_25_Jaarverslag_2022.pdf.

mission résulte du § 1^{er} de l'article 5 de la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, qui stipule, dans sa dernière version, que « *La Cour des comptes est chargée du contrôle de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire des différents services de l'Etat* ».

Ce contrôle financier est à différencier du contrôle de la légalité et de la régularité des opérations, et du contrôle du bon emploi des deniers publics, qui, s'ils conduisent à la rédaction d'un rapport annuel transmis à l'organe législatif, n'emportent pas une certification des comptes et opérations contrôlés ; ces autres contrôles visent à :

- assurer qu'aucun crédit de dépenses du budget ne soit dépassé et qu'aucun transfert n'ait lieu ;
- examiner et liquider les comptes de tous les comptables ;
- vérifier le bon emploi des deniers publics ; la Cour des comptes doit s'assurer du respect des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience⁸, et exerce de cette manière une compétence de contrôle de gestion⁹.

La Cour des comptes indique dans son rapport annuel¹⁰ que « *Lors de son contrôle financier, la Cour des comptes vérifie la fiabilité, l'exactitude et l'exhaustivité des états financiers, notamment sur la base d'un contrôle des opérations comptables au regard de la réglementation sur la comptabilité publique* » ; ce contrôle vise également les comptes établis par les comptables publics, qui sont chargés de la perception et/ou du paiement des deniers publics. Récemment, cette mission de contrôle

opdracht vloeit voort uit § 1 van artikel 5 van de wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van het Rekenhof, die in zijn laatste versie bepaalt: "*Het Rekenhof is belast met de controle van de algemene boekhouding en de begrotingsboekhouding van de verschillende diensten van de Staat*".

De financiële controle moet worden onderscheiden van de controle op de wettigheid en regelmatigheid van de verrichtingen en van de controle op de goede besteding van de overheidsmiddelen die weliswaar leiden tot het opstellen van een jaarverslag dat wordt overgemaakt aan het wetgevende orgaan, maar geen certificering van de gecontroleerde rekeningen en verrichtingen inhouden. Deze andere controles zijn bedoeld om:

- ervoor te waken dat geen krediet van de begrotingsuitgaven wordt overschreden en dat geen overschrijving plaatsheeft,
- de rekeningen van alle rekenplichtigen te onderzoeken en te verevenen,
- de goede besteding van de overheidsmiddelen te controleren; het Rekenhof moet zich ervan vergewissen dat de beginselen van zuinigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid in acht worden genomen⁸, en oefent op die manier een bevoegdheid van beheerscontrole uit⁹.

Het Rekenhof vermeldt in zijn jaarverslag¹⁰ het volgende: "*Bij zijn financiële controle gaat het Rekenhof de betrouwbaarheid, de juistheid en de volledigheid van de financiële staten na, onder meer aan de hand van een toetsing van de boekhoudkundige operaties aan de regelgeving op de openbare comptabiliteit*". Die controle heeft ook betrekking op de rekeningen opgesteld door rekenplichtigen die overheidsmiddelen innen en/of uitbetalen. Onlangs werd deze financiële controleopdracht uitgebreid met de

8 Cette partie de la mission de la Cour des comptes a été ajoutée à la loi de 1846 par l'article 2 de la loi du 10 mars 1998 modifiant la loi du 29 octobre 1846 organique de la Cour des comptes <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/1998/03/10/1998003189/justel>.

9 Voir notamment l'exposé des motifs de la loi du 10 mars 1998 (*op. cit.*), p. 4 <https://www.lachambre.be/FLWB/pdf/49/0618/49K0618001.pdf>.

10 *Op. cit.*, p. 22.

8 Dit deel van de opdracht van het Rekenhof werd toegevoegd aan de wet van 1846 door artikel 2 van de wet van 10 maart 1998 tot wijziging van de organieke wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van het Rekenhof <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/1998/03/10/1998003189/justel>.

9 Zie onder meer de memorie van toelichting bij de wet van 10 maart 1998 (*op. cit.*), p. 4 <https://www.lachambre.be/FLWB/pdf/49/0618/49K0618001.pdf>.

10 *Op. cit.*, p. 22.

financier a été étendue avec la mission de certification des comptes annuels de l'Etat fédéral, des Communautés et des Régions, et des organismes de sécurité sociale.

C'est à cette mission particulière de certification des comptes annuels qu'est consacrée la présente contribution.

Jusqu'en 2019, cette mission en matière de certification formelle des comptes a été limitée à la certification¹¹ des comptes annuels de la Communauté germanophone (à partir de 2011) et de la Région de Bruxelles-Capitale¹² (à partir de 2008) ; depuis 2020, elle est tenue de certifier les comptes (annuels) de toutes les autorités fédérales, régionales et communautaires ; bientôt, il lui reviendra également de certifier les comptes des organismes de sécurité sociale ; ce contrôle élargi emporte également la certification des comptes – ou une déclaration qu'ils ont été contrôlés, lorsqu'ils sont contrôlés par un réviseur d'entreprises - de 400 organismes publics et services à gestion autonome.

Les différents volets du contrôle financier de la Cour des comptes font l'objet de rapports spécifiques qui sont inclus dans les cahiers annuels d'observation propres à chaque entité fédérale ou fédérée et qui sont adressés à l'organe législatif de ces entités.

Base légale du contrôle financier de la Cour des comptes

A. La directive 2011/85/UE sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres

Chronologiquement, la mission de certification des comptes de l'Etat et de ses entités résulte

11 Expression générale employée par la Cour des comptes, même si dans son rapport elle indique être dans l'impossibilité d'exprimer une opinion ou émet une opinion négative sur les comptes soumis à son contrôle.

12 Y compris la Commission communautaire commune.

certificering van de jaarrekening van de federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten en de socialezekerheidsinstellingen.

Het is aan deze bijzondere opdracht inzake certificering van de jaarrekening dat deze bijdrage is gewijd.

Tot 2019 was deze opdracht inzake het formeel certificeren¹¹ van de jaarrekening beperkt tot het certificeren van de jaarrekeningen van de Duitstalige Gemeenschap (vanaf 2011) en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest¹² (vanaf 2008). Sinds 2020 moet het Rekenhof de (jaar) rekeningen van alle federale, gewestelijke en gemeenschappelijke overheden certificeren, en in de nabije toekomst zal het ook instaan voor het certificeren van de rekeningen van de socialezekerheidsinstellingen. Die uitgebreide controle houdt ook de certificering in van de rekeningen (of een verklaring dat ze gecontroleerd zijn wanneer een bedrijfsrevisor de controle heeft uitgevoerd) van 400 openbare instellingen en autonoom beheerde diensten.

De verschillende aspecten van de financiële controle van het Rekenhof maken het voorwerp uit van specifieke verslagen die worden opgenomen in de jaarlijkse 'Boeken van opmerkingen' (*cahiers d'observations*) die eigen zijn aan elke federale of gefedereerde entiteit en die worden overgemaakt aan het wetgevende orgaan van die entiteiten.

Rechtsgrondslag van de financiële controle van het Rekenhof

A. Richtlijn 2011/85 EU tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten

Chronologisch gezien vloeit de certificeringsopdracht met betrekking tot de

11 Algemene uitdrukking die door het Rekenhof wordt gebruikt, zelfs als het in zijn verslag verklaart dat het geen oordeel kan vellen of een afkeurend oordeel uitspreekt over de rekeningen die ter controle zijn voorgelegd.

12 Met inbegrip van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie.

de l'adoption de la directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres¹³. Cette nouvelle mission de certification va au-delà du simple « contrôle » qui existait déjà et des cahiers périodiques d'observations, comprenant le cas échéant une déclaration de conformité, mais sans toutefois comporter de certification.

Cette directive a fait suite à la crise financière de 2008, qui a rendu nécessaire de réformer la gouvernance économique et financière au sein de l'Union européenne ; il s'est avéré nécessaire, notamment, de pouvoir disposer de données statistiques fiables, ce qui supposait que les systèmes de comptabilité publique, qui comprennent des éléments tels que la tenue des comptes, le contrôle interne, l'information financière et l'audit, reposent sur des règles uniformes.

Une de ces règles uniformes était la réalisation d'audits indépendants des systèmes de comptes publics, menés par des institutions publiques telles que les cours des comptes ou des organismes d'audit privés¹⁴. Dès lors, l'article 3.1 de la directive stipule que « Ces systèmes de comptabilité publique sont soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant »¹⁵.

Cette exigence d'un audit des comptabilités publiques qui soit indépendant était une nouveauté en Belgique. La Région de Bruxelles-Capitale et la Région germanophone avaient certes anticipé cette exigence, mais cela relevait de leur décision individuelle.

rekeningen van de Staat en zijn entiteiten voort uit de aanneming van Richtlijn 2011/85/EU van de Raad van 8 november 2011 tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten¹³. Die nieuwe certificeringsopdracht gaat verder dan de eenvoudige 'controle' die al bestond en de periodieke 'Boeken van opmerkingen' die een verklaring van conformiteit kunnen bevatten, maar geen certificering.

Deze richtlijn was een gevolg van de financiële crisis van 2008 die een hervorming van het economisch en financieel bestuur binnen de Europese Unie noodzakelijk maakte. Het was met name noodzakelijk om over betrouwbare statistische gegevenstebeschikken, wat betekent dat de stelsels voor overheidsboekhouding, die elementen omvatten zoals boekhouding, interne beheersing, financiële verslaggeving en controle, gebaseerd moeten zijn op uniforme regels.

Een van die uniforme regels was het uitvoeren van onafhankelijke controles op de stelsels van overheidsrekeningen door openbare instellingen zoals rekenkamers of particuliere auditororganen¹⁴. Vandaar dat artikel 3.1 van de richtlijn bepaalt: "Die stelsels voor overheidsboekhouding zijn aan interne controle en onafhankelijke audits onderworpen"¹⁵.

Deze vereiste van een onafhankelijke controle van de overheidsboekhouding was nieuw in België. Hoewel het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Duitstalige Gewest op deze vereiste hadden geanticipeerd, was het een individuele beslissing.

13 <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:FR:PDF>.

14 Considérant 3 de la directive 2011/85/UE.

15 La directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 est en voie de modification, notamment en son article 3.1, mais il n'est pas touché à l'exigence d'un audit interne et d'un audit indépendant (voir https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2023/0242/COM_COM%282023%290242_FR.pdf) ; la modification concerne le passage d'ici à 2030 au plus tard au SEC 2010.

13 <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:NL:PDF>.

14 Overweging 3 van de Richtlijn 2011/85/UE.

15 Richtlijn 2011/85/EU van de Raad van 8 november 2011 wordt momenteel gewijzigd, met name het artikel 3.1, maar de vereiste van een interne audit en een onafhankelijke audit blijft ongewijzigd (zie https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2023/0242/COM_COM%282023%290242_NL.pdf); de wijziging betreft de overgang naar ESR 2010 tegen 2030.

La complexité institutionnelle de la Belgique a nécessité l'adoption de règles législatives multiples, mais, comme on le verra, un principe fondamental a été adopté : c'est à la seule Cour des comptes que reviendrait la responsabilité d'effectuer les « audits indépendants » et de certifier les comptes des entités fédérales et fédérées.

B. L'Etat fédéral et les entités qui en dépendent directement¹⁶

1- La constitution et la loi organique du 29 octobre 1846

Comme on l'a vu supra, la mission de contrôle de la Cour des comptes trouve sa base légale dans l'article 180 de la Constitution et dans l'article 5 de la loi organique du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes. A l'origine, il s'agissait de contrôler les comptes des comptables de l'Etat, de les liquider et de déterminer si ces comptes ne se soldaient pas en débet.

Dans la version originale de la loi organique du 29 octobre 1846, la mission de la Cour des comptes en matière de comptabilité de l'Etat était décrite de manière très succincte : « *La Cour règle et apure les comptes de l'Etat et des provinces* »¹⁷.

2- La loi du 22 mai 2003 modifiant la loi organique du 29 octobre 1846

Les missions de la Cour des comptes ont été largement étendues au fil des ans.

La loi du 22 mai 2003 modifiant la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes¹⁸ reformula significativement cette

16 Article 2 de la loi du 22 mai 2003, citée *infra* : administration générale (tous les SPF), services administratifs à comptabilité autonome, organismes administratifs publics, et les entreprises d'Etat.

17 D'après M.J. BRITZ (*op. cit.*, p.43), il convient de lire « *les comptes des comptables de l'Etat et des provinces* ».

18 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2003/05/22/2003003368/justel>.

De institutionele complexiteit van België maakte de goedkeuring van meerdere wetgevende regels noodzakelijk, maar zoals we zullen zien, werd één fundamenteel principe aangenomen: het Rekenhof zou als enige verantwoordelijk zijn voor het uitvoeren van 'onafhankelijke audits' en het certificeren van de rekeningen van de federale en gefedereerde entiteiten.

B. De federale Staat en de entiteiten die er rechtstreeks van afhangen¹⁶

1- De Grondwet en de organieke wet van 29 oktober 1846

Zoals we hierboven hebben gezien, heeft de controleopdracht van het Rekenhof zijn wettelijke basis in artikel 180 van de Grondwet en in artikel 5 van de organieke wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van het Rekenhof. Oorspronkelijk was het de bedoeling om de rekeningen van de rekenplichtigen van de Staat te controleren, te verevenen en vast te stellen of deze rekeningen niet debet waren.

In de oorspronkelijke versie van de organieke wet van 29 oktober 1846 werd de opdracht van het Rekenhof op het gebied van de boekhouding van de Staat zeer beknopt beschreven: "*Het Rekenhof regelt en sluit de rekeningen af van de Staat en de provincies*"¹⁷.

2- De wet van 22 mei 2003 tot wijziging van de organieke wet van 29 oktober 1846

De opdrachten van het Rekenhof zijn in de loop der jaren sterk uitgebreid.

De wet van 22 mei 2003 tot wijziging van de wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van

16 Artikel 2 van de wet van 22 mei 2003, hieronder vermeld: algemeen bestuur (alle FOD's), administratieve diensten met boekhoudkundige autonomie, administratieve openbare instellingen en staatsbedrijven.

17 Volgens M.J. BRITZ (*op. cit.*, p. 43), moet hieronder worden verstaan: "*de rekeningen van de rekenplichtigen van de Staat en de provincies*".

mission: la Cour des comptes était désormais plus explicitement chargée du contrôle de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire des différents services de l'Etat ; cette reformulation résulte de l'introduction du nouveau système comptable et de l'organisation d'une procédure budgétaire et comptable moderne faite par une autre loi du même jour, la loi du 22 mai 2003¹⁹ portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral²⁰.

3- La loi du 10 avril 2014 créant la mission de certification des comptes annuels de l'Etat fédéral

La mission de certification des comptes annuels a été introduite par l'article 6 de la loi du 10 avril 2014 modifiant, en vue de transposer partiellement la directive 2011/85/UE, la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral et contenant des dispositions diverses en matière de fonds budgétaires²¹.

Cet article a ajouté un alinéa 2 à l'article 111 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, précitée, la disposition suivante: « *Au plus tard à partir des comptes de l'année budgétaire 2020, le compte général de l'Etat fédéral est soumis pour certification à la Cour des comptes* »²². L'utilisation du terme « compte général » était une erreur, qui a été rectifiée par l'article 29 de la loi du 25 décembre 2016 : « *A partir des comptes de l'année budgétaire 2020, les*

het Rekenhof¹⁸ herformuleerde deze opdracht aanzienlijk: het Rekenhof werd nu meer expliciet belast met de controle van de algemene boekhouding en de begrotingsboekhouding van de verschillende diensten van de Staat. Die herformulering vloeit voort uit de invoering van het nieuwe boekhoudsysteem en de organisatie van een moderne begrotings- en boekhoudprocedure door een andere wet van dezelfde datum, de wet van 22 mei 2003¹⁹ houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat²⁰.

3- De wet van 10 april 2014 die de opdracht creëert van certificering van de jaarrekening van de federale Staat

De opdracht inzake de certificering van de jaarrekening werd ingevoerd door artikel 6 van de wet van 10 april 2014 tot wijziging, met het oog op de gedeeltelijke omzetting van de Richtlijn 2011/85/EU, van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de Federale Staat en houdende diverse bepalingen betreffende de begrotingsfondsen²¹.

Dit artikel heeft een tweede lid toegevoegd aan artikel 111 van de voormelde wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat, dat als volgt luidt: "*Uiterlijk vanaf de rekeningen over het begrotingsjaar 2020, wordt de algemene rekening van de Federale Staat voor certificering aan het Rekenhof voorgelegd*"²². Het gebruik van de term 'algemene rekening' was niet correct. Dat werd rechtgetrokken door

19 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2003/05/22/2003003367/justel>.

20 Exposé des motifs du projet de loi du 22 mai 2003 modifiant la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/50/1872/50K1872001.pdf>.

21 <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2014/04/10/2014003160/justel>.

22 Loi du 25 décembre 2016 modifiant la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2016/12/25/2016003473/justel>.

18 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2003/05/22/2003003368/justel>.

19 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2003/05/22/2003003367/justel>.

20 Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 22 mei 2003 tot wijziging van de wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van het Rekenhof <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/50/1872/50K1872001.pdf>.

21 <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2014/04/10/2014003160/justel>.

22 Wet van 25 december 2016 tot wijziging van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2016/12/25/2016003473/justel>.

comptes annuels de l'Etat fédéral sont soumis pour certification à la Cour des comptes ».

L'utilisation des termes « *sont soumis pour certification à la Cour des comptes* » laisse perplexe : que doit certifier la Cour des comptes à propos des comptes annuels de l'Etat fédéral ?

Lors de l'adoption de la loi du 10 avril 2014 précitée, le Conseil d'Etat avait bien perçu le problème, en indiquant qu'il convenait de préciser davantage l'objet exact de la mission de « certification » qui était confiée à la Cour des comptes²³ ; dans sa réponse, le gouvernement a précisé ce qu'il entend par certification : l'opinion motivée et étayée sur la régularité, la sincérité et la fidélité du compte transmis ; il eut été plus clair, tant pour la Cour des comptes que pour les professionnels de l'audit et pour les utilisateurs des comptes annuels de l'Etat, d'utiliser les termes de l'article 287 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « une déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes ».

Mais il est vrai que les deux formulations sont faibles en ce qu'elles ne stipulent aucun cadre référentiel ni pour l'audit indépendant (directive), ni pour la certification (Etat belge) ; on verra que la Cour des comptes a développé sa propre méthodologie en faisant siennes les normes ISSAI, qui se réfèrent elles-mêmes aux normes internationales d'audit (ISA) applicables aux contrôles légaux des comptes des sociétés et associations effectués par les réviseurs d'entreprises ; cet aspect est davantage développé *infra* dans la section relative à la méthodologie d'audit de la Cour des comptes.

artikel 29 van de wet van 25 december 2016: "Vanaf de rekeningen over het begrotingsjaar 2020, wordt de jaarrekening van de federale Staat voor certificering aan het Rekenhof voorgelegd".

Het gebruik van de woorden "wordt voor certificering aan het Rekenhof voorgelegd" laat ons perplex achter: wat moet het Rekenhof certificeren met betrekking tot de jaarrekening van de federale Staat?

Bij de goedkeuring van de voornoemde wet van 10 april 2014 had de Raad van State het probleem opgemerkt door aan te geven dat het precieze doel van de aan het Rekenhof toevertrouwde 'certificeringsopdracht'²³ nader moest worden verduidelijkt. In haar antwoord heeft de regering verduidelijkt wat zij onder certificering verstaat: het met redenen omklede en gedetailleerde oordeel over de regelmatigheid, de waarachtigheid en de betrouwbaarheid van de overgemaakte rekening. Het zou duidelijker zijn geweest, zowel voor het Rekenhof, voor de beoefenaars van het auditberoep als voor de gebruikers van de jaarrekening van de Staat, om de bewoordingen van artikel 287 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie te gebruiken: "een verklaring over de betrouwbaarheid van de rekeningen en de wettigheid en regelmatigheid van de onderliggende verrichtingen".

Beide formuleringen zijn echter zwak omdat ze geen referentiekader vastleggen voor een onafhankelijke audit (richtlijn) of voor certificering (Belgische Staat). We zullen zien dat het Rekenhof zijn eigen methodologie heeft ontwikkeld door de ISSAI-normen over te nemen; deze normen verwijzen zelf naar de International Standards on Auditing (ISA) die van toepassing zijn op de wettelijke controle van de jaarrekening van vennootschappen en verenigingen uitgevoerd door bedrijfsrevisoren. Dit aspect wordt hieronder verder uitgewerkt

23 Exposé des motifs de la loi du 10 avril 2014, pp. 9 et 26 <https://www.lachambre.be/FLWB/pdf/53/3409/53K3409001.pdf>.

23 Memorie van toelichting bij de wet van 10 april 2014, pp. 9 en 26 <https://www.lachambre.be/FLWB/pdf/53/3409/53K3409001.pdf>.

in het deel over de auditmethodologie van het Rekenhof.

A titre incident, on ne peut manquer de rappeler l'échange quasi surréaliste intervenu entre le Conseil d'Etat et le gouvernement lors du dépôt du projet de loi du 10 avril 2014, le premier faisant remarquer qu'en prévoyant une certification à partir de l'année budgétaire 2020, la date limite de transposition de la directive, soit le 31 décembre 2013, était dépassée, et le second répondant que cette date limite ne comptait pas dans la mesure où la directive ne prévoyait pas de certification ; on suppose qu'entre-temps, le gouvernement s'est satisfait d'un simple contrôle qu'aurait effectué la Cour des comptes sans donner lieu à une certification, contrôle qui était supposé respecter l'exigence d'audit indépendant des comptes annuels posée par la directive. Comme si un audit d'états financiers pouvait se terminer sans une opinion sur les états financiers audités.

4- La comptabilité de l'Etat

Sans refaire tout l'historique²⁴ des règles qui président à la comptabilité de l'Etat et des entités qui en dépendent directement et à son contrôle, signalons qu'elles ont été profondément réformées par la loi du 22 mai 2003 précitée, en vertu de laquelle l'Etat a été tenu de passer à une comptabilité d'engagement²⁵, avec adaptation du rapportage qui y est lié, et ce en conformité avec les principes du Système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC 95)²⁶.

24 Cet historique est synthétisé au début de l'exposé des motifs de la loi du 22 mai 2003, citée *infra*, cf. Doc 50-1870, p 5. <https://www.lachambre.be/FLWB/pdf/50/1870/50K1870001.pdf>.

25 Le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en partie double avait été opéré par la loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'Etat et de la comptabilité provinciale.

26 Le SEC 95 a été rendu d'application obligatoire par le règlement (CE) n° 2223/96 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, lorsque des décisions communautaires renvoient au SEC ou à ses définitions (l'octroi de subventions aux régions de l'Union Européenne).

Overigens kunnen we niet voorbijgaan aan de bijna surrealistische gedachtewisseling tussen de Raad van State en de regering bij de indiening van het wetsontwerp van 10 april 2014, waarbij de eerste erop wees dat door te voorzien in certificering vanaf het begrotingsjaar 2020, de termijn voor de omzetting van de richtlijn, namelijk 31 december 2013, was verstreken en de tweede antwoordde dat deze termijn niet telde voor zover de richtlijn niet voorzag in certificering. Aangenomen wordt dat de regering intussen genoeg heeft genomen met een eenvoudige controle door het Rekenhof zonder dat certificering nodig was, een controle die geacht werd te voldoen aan de in de richtlijn gestelde eis van een onafhankelijke audit van de jaarrekening. Alsof een audit van financiële overzichten zou kunnen eindigen zonder een oordeel over de gecontroleerde financiële overzichten.

4- De comptabiliteit van de Staat

Zonder terug te komen op de historiek²⁴ van de regels met betrekking tot de comptabiliteit en de controle van de Staat en de entiteiten die er rechtstreeks van afhangen, moet worden opgemerkt dat deze ingrijpend werden hervormd door de eerder genoemde wet van 22 mei 2003, op grond waarvan de Staat verplicht werd over te schakelen naar een vastleggingsboekhouding²⁵ met aanpassing van de bijbehorende verslaggeving volgens de beginselen van het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen (ESR 95)²⁶.

24 Deze historiek wordt samengevat aan het begin van de memorie van toelichting bij de wet van 22 mei 2003, hierboven vermeld, cf. Doc 50-1870, p. 5, <https://www.lachambre.be/FLWB/pdf/50/1870/50K1870001.pdf>.

25 De omschakeling van een kasboekhouding naar een dubbele boekhouding werd ingevoerd bij wet van 15 maart 1991 houdende hervorming van de algemene Rijkscomptabiliteit en van de provinciale comptabiliteit.

26 Het Europees rekeningenstelsel 1995 (ESR 95) werd, via Verordening (EG) nr. 2223/96 inzake het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen in de Gemeenschap, verplicht van toepassing gemaakt wanneer in communautaire

5- Le périmètre de la certification

En ce qui concerne le périmètre des « comptes annuels de l'Etat fédéral » sur lesquels doit porter la certification de la Cour des comptes en vertu de l'article 111 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, l'article 110 de cette même loi précise ceci : « les comptes annuels de l'Etat fédéral sont établis par le Ministre du Budget sur la base des opérations comptables enregistrées par chaque service » ; l'article 2 de la même loi définit ce qu'il y a lieu d'entendre par « service » : les administrations, organismes et entreprises de l'Etat fédéral ; cet aspect est développé plus en détail *infra* dans la section Périmètre de contrôle et conformité avec l'article 3.1 de la directive 2011/85/UE.

C. Entités fédérées : les communautés et les régions

1- Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions²⁷

L'article 50, § 1er de cette loi spéciale formule les principes généraux directement imposés aux entités fédérées en matière de budget et de comptes, à savoir l'autorité budgétaire et comptable et l'annualité et l'universalité des budgets et des comptes. Il y est stipulé que « le compte général des Communautés et des Régions est transmis à leur Parlement, accompagné des observations de la Cour des Comptes » ; il n'y est pas encore question de certification des comptes.

Son article 50, § 2 stipule que les dispositions particulières seront déterminées dans une loi ultérieure ; ce sera fait 14 ans plus tard ; à titre transitoire, les dispositions relatives au

²⁷ <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/1989/01/16/1989021010/justel>.

5- Toepassingsgebied van de certificering

Met betrekking tot het toepassingsgebied van de 'jaarrekening van de federale Staat' waarop de certificering van het Rekenhof krachtens artikel 111 van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat betrekking moet hebben, bepaalt artikel 110 van dezelfde wet het volgende: "De jaarrekening van de federale Staat wordt door de Minister van Begroting opgesteld op basis van de door alle diensten verstrekte boekhoudkundige gegevens". Artikel 2 van dezelfde wet bepaalt wat er onder 'diensten' moet worden verstaan: de administraties, instellingen en ondernemingen van de federale Staat; dit aspect wordt hieronder verder uitgewerkt in het gedeelte 'Toepassingsgebied van de controle en conformiteit met artikel 3.1 van Richtlijn 2011/85/EU'.

C. Gefedereerde entiteiten: Gemeenschappen en Gewesten

1- Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten²⁷

Artikel 50, § 1 van deze bijzondere wet formuleert de algemene principes die rechtstreeks zijn opgelegd aan de gefedereerde entiteiten inzake de begroting en de rekeningen, met name de begrotings- en boekhoudingsoverheid en de jaarperiodiciteit en de universaliteit van de begrotingen en de rekeningen. Er wordt bepaald dat "de algemene rekening van de Gemeenschappen en de Gewesten, samen met de opmerkingen van het Rekenhof, aan hun Parlement overgezonden wordt"; er is daar nog geen sprake van certificering van de rekeningen.

Artikel 50, § 2 bepaalt dat de bijzondere bepalingen in een latere wet zullen worden

besluiten wordt verwezen naar het ESR of de definities daarvan (de toekenning van subsidies aan de regio's van de Europese Unie).

²⁷ <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/1989/01/16/1989021010/justel>.

contrôle de la Cour des comptes en matière de comptabilité de l'Etat étaient cependant applicables (voir 2) supra).

2- Loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes²⁸

Outre les dispositions générales relatives aux budgets et à la tenue de la comptabilité des Communautés, des Régions et de la Commission communautaire, ainsi que celles en matière de contrôle de l'octroi et de l'emploi des subventions accordées par ces entités, cette loi arrête les dispositions générales relatives à l'organisation du contrôle exercé par la Cour des comptes sur les recettes et les dépenses des Communautés, des Régions et de la Commission communautaire commune ainsi que des organismes publics créés par elles ou qui en dépendent²⁹ ; l'article 10, § 1^{er} de la loi du 16 mai 2003 décrit la mission de contrôle confiée à la Cour des comptes :

- contrôle de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire ;
- examen et liquidation des comptes de tous les comptables ;
- examen de la légalité et de la régularité des dépenses et des recettes ;
- contrôle du bon emploi des deniers publics.

Cette formulation est comparable à celle la loi du 22 mai 2003 modifiant l'article 5 de la loi organique du 29 octobre 1846 : il fallait que les missions de contrôle de la Cour des comptes

²⁸ <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2003/05/16/2003003343/justel#LNK0004>.

²⁹ Article 10, § 1^{er} de la loi du 16 mars 2003.

vastgelegd; dat zal pas 14 jaar later gebeuren. Bij wijze van overgangsmaatregel waren de bepalingen inzake de controle van het Rekenhof op het vlak van de comptabiliteit van de Staat echter reeds van toepassing (zie 2) hierboven).

2- Wet van 16 mei 2003 tot vaststelling van de algemene bepalingen die gelden voor de begrotingen, de controle op de subsidies en voor de boekhouding van de gemeenschappen en de gewesten, alsook voor de organisatie van de controle door het Rekenhof²⁸

Naast de algemene bepalingen met betrekking tot de begrotingen en de boekhouding van de Gemeenschappen, de Gewesten en de Gemeenschapscommissie, alsook deze met betrekking tot de controle op de toekenning en het gebruik van de subsidies toegekend door die entiteiten, legt deze wet de algemene bepalingen vast met betrekking tot de organisatie van de controle door het Rekenhof op de ontvangsten en uitgaven van de Gemeenschappen, de Gewesten en de Gemeenschapscommissie, alsook van de openbare instellingen die door hen werden opgericht of van hen afhangen²⁹. Artikel 10, § 1 van de wet van 16 mei 2003 omschrijft de controleopdracht die aan het Rekenhof wordt toevertrouwd, als volgt:

- controle van de algemene boekhouding en de begrotingsboekhouding,
- onderzoek en verevenen van de rekeningen van alle rekenplichtigen,
- onderzoek van de wettigheid en de regelmatigheid van de uitgaven en de ontvangsten,
- controle op de goede besteding van de overheidsmiddelen.

Deze formulering is vergelijkbaar met die van de wet van 22 mei 2003 tot wijziging van artikel 5 van de organieke wet van 29 oktober 1846: het was noodzakelijk dat de controleopdrachten van het Rekenhof ten aanzien van de

²⁸ <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2003/05/16/2003003343/justel#LNK0004>.

²⁹ Artikel 10, § 1 van de wet van 16 maart 2003.

vis-à-vis des communautés et des régions soient de la même nature que pour l'Etat fédéral.

Mais la loi du 16 mai 2003 ne formule que des dispositions communes minimales, afin de respecter le principe d'autonomie des entités fédérées ; les dispositions générales de cette loi devaient donc être complétées par des décrets, des ordonnances et des arrêtés d'exécution pris par les instances législatives et exécutives fédérées.

En raison de difficultés à implanter, notamment, les principes de comptabilité moderne tels que la comptabilité en partie double, ou encore de l'absence du plan comptable général à appliquer par toutes les entités de l'Etat, l'entrée en vigueur de cette loi a été repoussée à diverses reprises : 2007 pour la Région de Bruxelles-Capitale et la Commission communautaire commune, 2010 pour la Communauté germanophone, 2012 pour la Communauté française, la Communauté flamande, la Région wallonne et la Région flamande, et 2016 pour la Commission communautaire française³⁰.

A ce jour, tous les décrets des entités fédérées ont été adoptés et sont entrés en vigueur.

Certains de ces décrets ont été modifiés ou remplacés à la suite de la promulgation de la loi du 10 avril 2014 créant la mission de certification des comptes des communautés et des régions, dont l'article 3 insérait dans la loi du 16 mai 2003 précitée un article 10, § 1^{er}/1 stipulant qu' « à partir de l'année budgétaire 2020, le compte général de chaque Communauté et Région est soumis pour certification à la Cour des comptes ». Cette exigence est comparable à celle imposée à l'Etat fédéral par l'autre loi du 10 avril 2014, citée ci-avant à propos de la certification des comptes annuels de l'Etat fédéral.

30 Note en annexe à l'article 17 de la loi du 16 mai 2003.

Gemeenschappen en Gewesten van dezelfde aard zouden zijn als voor de federale Staat.

De wet van 16 mei 2003 bevat echter alleen gemeenschappelijke minimumbepalingen om het principe van de autonomie van de gefedereerde entiteiten te respecteren. De algemene bepalingen van deze wet moesten dus worden aangevuld met decreten, ordonnances en uitvoeringsbesluiten van de gefedereerde wetgevende en uitvoerende instanties.

Vanwege problemen met de implementatie van de moderne boekhoudprincipes zoals de dubbele boekhouding en het ontbreken van een algemeen rekeningenstelsel dat door alle entiteiten van de Staat moet worden toegepast, is de inwerkingtreding van deze wet meerdere malen uitgesteld: 2007 voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie, 2010 voor de Duitstalige Gemeenschap, 2012 voor de Franse Gemeenschap, de Vlaamse Gemeenschap, het Waalse Gewest en het Vlaamse Gewest, en 2016 voor de Franse Gemeenschapscommissie³⁰.

Vandaag zijn alle decreten van de gefedereerde entiteiten goedgekeurd en in werking getreden.

Sommige van die decreten werden gewijzigd of vervangen als gevolg van de wet van 10 april 2014 die voorzag in de invoering van de opdracht van certificering van de rekeningen van de Gemeenschappen en Gewesten. Artikel 3 van deze wet voegde in de voornoemde wet van 16 mei 2003 een artikel 10, § 1/1 in dat als volgt luidt: "vanaf het begrotingsjaar 2020 wordt de algemene rekening van elke Gemeenschap of Gewest (...) voor certificering aan het Rekenhof voorgelegd". Deze vereiste is vergelijkbaar met de vereiste die aan de federale Staat werd opgelegd door de andere voornoemde wet van 10 april 2014 met betrekking tot de certificering van de jaarrekening van de federale Staat.

30 Nota in de bijlage van artikel 17 van de wet van 16 mei 2003.

Il convient de noter, à propos des décrets et ordonnances régionaux et communautaires, les particularités suivantes en ce qui concerne le contrôle des comptes :

- Communauté française : décret du 20 décembre 2011 portant organisation du budget et de la comptabilité des Services du Gouvernement de la Communauté française³¹ ; l'article 52, § 1^{er} prévoit déjà que la Cour des comptes doit procéder à la « certification du compte général en émettant une opinion
1^o sur le respect des dispositions du présent décret et de ses arrêtés d'exécution quant à la tenue de la comptabilité et l'établissement du compte général ;

2^o sur la régularité, la sincérité et la fidélité du compte général ».

L'application de ce décret est cependant suspendue depuis son adoption par des décrets budgétaires successifs³².

- Communauté flamande :

Décret du 8 juillet 2011 réglant le budget, la comptabilité, l'attribution de subventions et le contrôle de leur utilisation, et le contrôle par la Cour des Comptes³³ : la mission de la Cour des comptes stipulée dans ce décret se limite à faire des observations sur les comptes généraux³⁴ ; en ce qui concerne le « compte consolidé » de toutes les personnes morales flamandes classées sous le code 13.12 du SEC, l'article 51, alinéa 2 du décret en prévoit la transmission à la Cour des comptes, sans que cette dernière ne puisse formuler des observations.

31 <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2011/12/20/2012029001/justel>.

32 Dernier report en date : article 31 du décret du 14 décembre 2022 contenant le budget des dépenses pour l'année budgétaire 2023 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2022/12/14/2022043420/justel>.

33 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2011/07/08/2011035642/justel>.

34 Article 32, al. 2 du décret du 8 juillet 2011.

Wat de decreten en ordonnances van de Gewesten en de Gemeenschappen betreft, moeten de volgende bijzonderheden worden opgemerkt in verband met de controle van de rekeningen:

- Franse Gemeenschap: decreet van 20 december 2011 houdende regeling van de begroting en de boekhouding van de Diensten van de Regering van de Franse Gemeenschap³¹; artikel 52, § 1 bepaalde al dat "het Rekenhof de algemene rekening voor echt moet verklaren, door zich uit te spreken over

1^o de naleving van de bepalingen van dit decreet en van zijn uitvoeringsbesluiten betreffende het voeren van de boekhouding en het opstellen van de algemene rekening;

2^o de regelmatigheid, de oprechtheid en de getrouwheid van de algemene rekening".

De toepassing van dit decreet is echter opgeschort sinds de goedkeuring ervan door opeenvolgende begrotingsdecreten³².

- Vlaamse Gemeenschap:

Decreet van 8 juli 2011 houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof³³: de opdracht van het Rekenhof zoals bepaald in dit decreet beperkt zich tot het maken van opmerkingen over de algemene rekeningen³⁴. Wat betreft de 'geconsolideerde jaarrekening' van alle Vlaamse rechtspersonen ingedeeld onder ESR-code 13.12, bepaalt artikel 51, tweede lid, van het decreet dat deze aan het Rekenhof worden bezorgd, zonder dat het Rekenhof opmerkingen kan maken.

31 <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2011/12/20/2012029001/justel>.

32 Laatste uitstel: artikel 31 van het decreet van 14 december 2022 houdende de uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 2023. <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2022/12/14/2022043420/justel>.

33 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2011/07/08/2011035642/justel>.

34 Artikel 32, 2e lid van het decreet van 8 juli 2011.

Ce décret a été remplacé par le décret du 29 mars 2019 relatif au Code flamand des Finances publiques³⁵, qui s'applique à la Communauté flamande et aux personnes morales faisant partie de l'Autorité flamande, mais, en ce qui concerne ces dernières, pour autant que leurs recettes ou leurs dépenses atteignent au moins 7 millions d'euros³⁶.

Ce décret attribue les missions suivantes à la Cour des comptes en matière de contrôle :

- o contrôle du compte du Parlement flamand et du compte des institutions liées au Parlement flamand (article 4, § 1^{er}, al. 3) ;
- o entités de l'Autorité fédérée flamande³⁷ : l'article 63 du décret charge la Cour des comptes de contrôler la comptabilité et le compte (général) de chaque entité de l'Autorité fédérée flamande et d'examiner la légalité et la régularité des dépenses et des recettes, mais sans en exiger la certification ; et c'est sur la base directe de l'article 10, § 1^{er}/1 de la loi du 16 mai 2003 précitée que la Cour des comptes certifie le compte général de la Communauté flamande ; cette certification est scindée en trois rapports : sur le bilan et le compte de résultat, sur l'exécution du budget, et sur le rapport ESG ;
- o certification du compte consolidé des comptes des entités de l'Autorité fédérée flamande (article 44, al. 3).

Par ailleurs, les comptes annuels des personnes morales flamandes qui sont considérées comme significatives par la Cour des comptes doivent être contrôlés et

Dit decreet werd vervangen door het decreet van 29 maart 2019 houdende de Vlaamse Codex Overheidsfinanciën³⁵, die van toepassing is op de Vlaamse Gemeenschap en op de rechtspersonen die deel uitmaken van de Vlaamse Overheid, maar, wat deze laatste betreft, op voorwaarde dat hun ontvangsten of uitgaven ten minste 7 miljoen euro bedragen³⁶.

Dit decreet wijst de volgende controle-opdrachten toe aan het Rekenhof:

- o controle van de rekening van het Vlaams Parlement en van de rekening van de instellingen die aan het Vlaams Parlement verbonden zijn (artikel 4, § 1, 3e lid);
- o entiteiten van de Vlaamse deelstaat-overheid³⁷: artikel 63 van het decreet belast het Rekenhof met een controle op de boekhouding en de (algemene) rekening van elke entiteit van de Vlaamse deelstaatoverheid en met het onderzoek van de wettigheid en regelmatigheid van de uitgaven en ontvangsten, maar zonder certificering te eisen. Het is rechtstreeks op grond van artikel 10, § 1/1 van voornoemde wet van 16 mei 2003 dat het Rekenhof de algemene rekening van de Vlaamse Gemeenschap certificeert. Die certificering wordt opgesplitst in drie verslagen: over de balans en de resultatenrekening, over de uitvoering van de begroting en over het ESG-verslag;
- o certificering van de geconsolideerde jaarrekening van de rekeningen van de entiteiten van de Vlaamse deelstaat-overheid (artikel 44, 3^{de} lid).

Bovendien moet de jaarrekening van Vlaamse rechtspersonen die door het Rekenhof als significant worden beschouwd, gecontroleerd en gecertificeerd worden

35 Vlaamse Codex Overheidsfinanciën (VCO) <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decreet/2019/03/29/2019012533/justel>.

36 Article 3, § 2, al. 2 du décret du 29 mars 2019.

37 Définie comme étant l'ensemble d'entités flamandes relevant du code sectoriel 13.12 du règlement SEC (article 2, 41° du décret du 29 mars 2019).

35 Vlaamse Codex Overheidsfinanciën (VCO) <https://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decreet/2019/03/29/2019012533/justel>.

36 Artikel 3, § 2, 2e lid van het decreet van 29 maart 2019.

37 Gedefinieerd als het geheel van Vlaamse entiteiten die ressorteren onder de sectorale code 13.12 van de ESR-verordening (artikel 2, 41° van het decreet van 29 maart 2019).

certifiés par un réviseur d'entreprises (article 56) ; dans ce cas, dans le cadre du *single audit* (voir *infra*, le point 4 de la section consacrée à la méthodologie d'audit de la Cour des comptes), le secret professionnel du réviseur d'entreprises est levé à l'égard de la Cour des comptes, d'Audit Vlaanderen et des autres acteurs du contrôle définis à l'article 50.

Les comptes annuels des autres personnes morales flamandes peuvent être contrôlés par un commissaire qui est réviseur d'entreprises (article 55).

- Communauté germanophone : décret du 25 mai 2009 relatif au règlement budgétaire de la Communauté germanophone³⁸ ; la Cour des comptes contrôle la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale des institutions ; un rapport de contrôle décrit les modalités de ce contrôle; il se termine par la certification des comptes [annuels] (article 46).
- Région wallonne : décret du 15 décembre 2011 portant organisation du budget, de la comptabilité et du rapportage des unités d'administration publique wallonnes³⁹ ; l'article 52, § 1^{er} est rédigé dans les mêmes termes que l'article 52, §1^{er} du décret du 20 décembre 2011 portant organisation du budget et de la comptabilité des Services du Gouvernement de la Communauté française cité ci-avant.
- Région de Bruxelles-Capitale : ordonnance organique du 23 février 2006 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle⁴⁰ ; l'article 60 stipule que « *Le compte général de l'entité*

door een bedrijfsrevisor (artikel 56). In dat geval wordt, in het kader van de *single audit* (zie hierna punt 4 van het deel over de controlemethodologie van het Rekenhof), het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor opgeheven ten aanzien van het Rekenhof, Audit Vlaanderen en de andere controleactoren zoals bepaald in artikel 50.

De jaarrekening van andere Vlaamse rechtspersonen kan worden gecontroleerd door een commissaris die bedrijfsrevisor is (artikel 55).

- Duitstalige Gemeenschap: décret van 25 mei 2009 houdende het financieel reglement van de Duitstalige Gemeenschap³⁸; het Rekenhof houdt toezicht op de begrotingsboekhouding en de algemene boekhouding van de instellingen; een controleverslag beschrijft de modaliteiten van deze controle en eindigt met de certificering van de [jaar]rekeningen (artikel 46).
- Waalse Gewest: décret van 15 december 2011 houdende organisatie van de begroting, de boekhouding en de verslaggeving van de Waalse openbare bestuursseenheid³⁹; artikel 52, § 1 is opgesteld in dezelfde termen als artikel 52, § 1 van het voornoemde décret van 20 december 2011 houdende organisatie van de begroting en de boekhouding van de Diensten van de Regering van de Franse Gemeenschap.
- Brussels Hoofdstedelijk Gewest: organieke ordonnantie van 23 februari 2006 houdende de bepalingen die van toepassing zijn op de begroting, de boekhouding en de controle⁴⁰; artikel 60 bepaalt het volgende:

38 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2009/05/25/2009203077/justel>.

39 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2011/12/15/2011027237/justel>.

40 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/ordonnance/2006/02/23/2006031108/justel>.

38 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2009/05/25/2009203077/justel>.

39 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2011/12/15/2011027237/justel>.

40 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/ordonnantie/2006/02/23/2006031108/justel>.

régionale est établi par le Gouvernement et envoyé pour certification à la Cour des comptes avant 31 décembre de l'année qui suit celle à laquelle il se rapporte. Par "certification", on entend l'opinion motivée et étayée sur la régularité, la sincérité et la fidélité du compte général de l'entité régionale ».

L'article 90 formule une exigence comparable pour chaque organisme administratif autonome avec la particularité qu'un réviseur d'entreprises doit avoir préalablement également certifié le compte général de cet organisme (§ 1^{er}) ; le § 5 de cet article stipule que « *Le Gouvernement peut demander qu'un réviseur d'entreprises contrôle le compte général des services du Gouvernement et le compte général consolidé de l'entité régionale avant qu'ils ne soient soumis à son approbation* ».

- Commission communautaire commune de la Région de Bruxelles-Capitale : ordonnance du 21 novembre 2006 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle⁴¹ ; en vertu des articles 58/1 et de l'article 59, tant le compte général des services du Collège que celui de la Commission communautaire doivent être envoyés pour certification à la Cour des comptes.
- Commission communautaire française : décret du 24 avril 2014 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle des services administratifs de la Commission communautaire française et des organismes administratifs publics qui en dépendent⁴² ; en vertu de l'article 69, le compte général consolidé est établi par le Collège et est envoyé à la Cour des comptes

⁴¹ <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/ordonnance/2006/11/21/2006031592/justel>.

⁴² <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decret/2014/04/24/2015031101/justel>.

"De algemene rekening van de gewestelijke entiteit wordt door de Regering opgemaakt en ter certificatie aan het Rekenhof bezorgd vóór 31 december van het jaar na dat waarop ze betrekking heeft. Onder "certificatie", wordt verstaan het met redenen omklede en gedetailleerde oordeel over de regelmatigheid, de waarachtigheid en de betrouwbaarheid van de algemene rekening van de gewestelijke entiteit".

Artikel 90 formuleert een vergelijkbare vereiste voor elke autonome bestuursinstelling met de bijzonderheid dat een bedrijfsrevisor de algemene rekening van deze instelling vooraf moet hebben gecertificeerd (§ 1); § 5 van dit artikel bepaalt dat *"De Regering kan erom verzoeken dat de algemene rekening van de diensten van de Regering en de geconsolideerde algemene rekening van de gewestelijke entiteit gecontroleerd worden door een bedrijfsrevisor voordat ze aan haar goedkeuring worden voorgelegd"*.

- Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest: ordonnantie van 21 november 2006 houdende de bepalingen die van toepassing zijn op de begroting, de boekhouding en de controle⁴¹; krachtens de artikelen 58/1 en 59 moeten zowel de algemene rekening van de diensten van het College als die van de Gemeenschapscommissie ter certificering aan het Rekenhof worden toegezonden.
- Franse Gemeenschapscommissie: decret van 24 april 2014 houdende bepalingen die van toepassing zijn op de begroting, de boekhouding en de controle van de administratieve diensten van de Franse Gemeenschapscommissie en de administratieve openbare instellingen die daarvan afhangen⁴²; krachtens artikel 69 wordt de geconsolideerde algemene

⁴¹ <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/ordonnantie/2006/11/21/2006031592/justel>.

⁴² <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decreet/2014/04/24/2015031101/justel>.

pour certification ; le compte général consolidé reprend les comptes des Services du Collège, des Services administratifs à comptabilité autonome et des Organismes administratifs publics (article 68).

D. Institutions publiques de sécurité sociale (IPSS)

Le contrôle des IPSS est un cas à part, dans la mesure où elles sont exclues du périmètre des comptes annuels de l'Etat fédéral, et ne sont en conséquence pas visées par les procédures de contrôle de ces comptes annuels, car l'article 2 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral ne les considère pas comme des « services » inclus dans les comptes annuels de l'Etat fédéral (par l'article 110 de la même loi) ; cette classification est conforme à la classification de l'Union européenne (voir le point 1 de la section suivante) ; le contrôle des IPSS repose donc sur une autre base légale.

En préambule, précisons qu'il ne sera pas traité ici des organismes publics de sécurité sociale de catégorie D visés par la loi du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public⁴³, car il n'en reste qu'un qui soit autonome, et il est de taille négligeable.

1- Situation actuelle

Pour les institutions publiques de sécurité sociale définies à l'article 3, § 2 de l'arrêté royal du 3 avril 1997 portant des mesures en vue de la responsabilisation des institutions publiques de sécurité sociale en application

⁴³ <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/1954/03/16/1954031601/justel>.

rekening opgemaakt door het College en voor certificatie overgemaakt aan het Rekenhof; de geconsolideerde algemene rekening omvat de rekeningen van de diensten van het College, de administratieve openbare diensten met boekhoudkundige autonomie en de administratieve openbare instellingen (artikel 68).

D. Openbare Instellingen van de Sociale Zekerheid (OISZ)

De controle van de OISZ is een geval apart, omdat deze instellingen zijn uitgesloten van het toepassingsgebied van de jaarrekening van de federale Staat en daarom niet vallen onder de controleprocedures van deze jaarrekening, aangezien artikel 2 van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat ze niet beschouwt als 'diensten' die zijn opgenomen in de jaarrekening van de federale Staat (door artikel 110 van dezelfde wet). Deze classificatie is in overeenstemming met de classificatie van de Europese Unie (zie punt 1 van het volgende deel); de controle van OISZ heeft dus een andere rechtsgrondslag.

Vooraf moet worden opgemerkt dat de openbare instellingen van de sociale zekerheid van categorie D die vallen onder de wet van 16 maart 1954 betreffende de controle op sommige instellingen van openbaar nut⁴³ hier niet zullen worden behandeld, aangezien er nog maar één instelling overblijft die autonoom is, en die bovendien qua omvang te verwaarlozen is.

1- Huidige situatie

Voor de openbare instellingen van de sociale zekerheid zoals gedefinieerd in artikel 3, § 2 van het koninklijk besluit van 3 april 1997 houdende maatregelen met het oog op de responsabilisering van de openbare instellingen

⁴³ <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/1954/03/16/1954031601/justel>.

de l'article 47 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions⁴⁴, telles que l'INAMI, l'ONSS ou encore l'INASTI, un réviseur d'entreprises doit être chargé du contrôle des écritures et d'en certifier l'exactitude et la sincérité (article 25, § 2) ; il leur revient notamment, dans le cadre de cette certification, de vérifier « *la composition des biens patrimoniaux et des valeurs qui appartiennent aux institutions ou dont ceux-ci ont l'usage ou la gestion* » (al. 2).

Ce contrôle est organisé par l'arrêté royal du 14 novembre 2001 relatif à l'exercice de la mission des réviseurs auprès des institutions publiques de sécurité sociale⁴⁵.

A l'article 17 du même arrêté royal, il est stipulé que la Cour des comptes est chargée d'une mission de contrôle des comptes et des situations prescrits par le plan comptable normalisé, mais il n'est pas requis que ce contrôle se conclue par une certification.

2- Transfert du contrôle financier des IPSS à la Cour des comptes

Bientôt cependant, il conviendra de parler de ceci au passé, car l'article 3 de la loi du 28 février 2022 portant des dispositions diverses en matière sociale⁴⁶ modifie l'article 25 de l'arrêté royal du 3 avril 1997 cité ci-avant, en stipulant que « *Les institutions publiques de sécurité sociale soumettent leurs comptes annuels à la Cour des comptes pour certification* » ; toutefois, sous des conditions encore à déterminer par arrêté royal, les IPSS pourront encore faire appel à des réviseurs d'entreprises

44 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/arrete/1997/04/03/1997022273/justel>.

45 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/arrete/2001/11/14/2001022885/justel>.

46 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2022/02/28/2022030469/justel>.

van de sociale zekerheid met toepassing van artikel 47 van de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels⁴⁴ (bv. RIZIV, RSZ en RSVZ) moet een revisor gelast zijn om op de geschreven controle uit te oefenen en ze juist en echt te verklaren (artikel 25, § 2); meer bepaald staan ze in het kader van deze certificering in voor het nazien van "*de samenstelling van de patrimoniale goederen en van de waarden die aan de instellingen toebehoren of waarvan deze het gebruik hebben of waarover zij het beheer voeren*" (2^{de} lid).

Deze controle wordt geregeld door het koninklijk besluit van 14 november 2001 inzake de uitoefening van de opdracht van de revisoren bij de openbare instellingen van de sociale zekerheid⁴⁵.

Artikel 17 van voormeld KB van 3 april 1997 bepaalt dat het Rekenhof belast is met de opdracht om de rekeningen en de toestandsopgaven vastgelegd in het genormaliseerd boekhoudplan te controleren, maar deze controle moet niet verplicht resulteren in een certificering.

2- Overdracht van de financiële controle van de OISZ aan het Rekenhof

Dit zal echter binnenkort tot het verleden behoren, want artikel 3 van de wet van 28 februari 2022 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken⁴⁶ wijzigt artikel 25 van het voornoemde koninklijk besluit van 3 april 1997 en bepaalt: "*De openbare instellingen van sociale zekerheid leggen hun jaarrekeningen voor certificering aan het Rekenhof voor*". Onder de bij koninklijk besluit nog vast te stellen voorwaarden kunnen de OISZ echter nog een beroep doen op bedrijfsrevisoren

44 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/bsluit/1997/04/03/1997022273/justel>.

45 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/bsluit/2001/11/14/2001022885/justel>.

46 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2022/02/28/2022030469/justel>.

(nouvel article 25, § 3 de l'arrêté royal du 3 avril 1997).

L'exposé des motifs de la loi du 28 février 2022⁴⁷ ne donne pas d'indication sur les missions visées par cette disposition ; la Cour des comptes donne cependant quelques précisions complémentaires dans la partie II de son 180^{ème} Cahier d'observations⁴⁸ : « *Les IPSS qui le souhaitent peuvent encore faire appel aux services d'un réviseur d'entreprises pour certains aspects du contrôle financier. En pareil cas, la Cour des comptes réalisera son contrôle dans l'esprit d'un single audit* »⁴⁹. Cette explication contredit l'exposé des motifs précité, qui justifie le transfert du contrôle financier des IPSS par, entre autres, l' « *instauration du single audit, qui implique l'harmonisation des activités de contrôle des différents acteurs opérant au sein d'une même institution* ».

Mais l'exposé des motifs fait également deux reproches aux réviseurs d'entreprises, qu'il indique avoir identifiés dans les Cahiers de la Cour des comptes :

- disponibilité tardive du rapport de contrôle du réviseur d'entreprises ; à cet égard, on relève que dans son 180^{ème} Cahier, la Cour des comptes expose que « *Les comptes 2018 de l'ONSS et les comptes 2016 à 2019 de l'Inami*⁵⁰ *ne peuvent pas encore être transmis à la Cour des comptes, parce que le rapport du réviseur d'entreprises fait défaut* » (p.81) ; il n'est pas précisé dans ce cahier si, en application des normes d'audit, les réviseurs ont rédigé un rapport de

(nieuw artikel 25, § 3 van het koninklijk besluit van 3 april 1997).

De memorie van toelichting bij de wet van 28 februari 2022⁴⁷ geeft geen indicatie van de opdrachten die onder deze bepaling vallen. Het Rekenhof geeft wel enkele aanvullende details in Deel II van zijn 180^{ste} Boek van opmerkingen⁴⁸: *"De OISZ die dat wensen, kunnen voor sommige aspecten van de financiële controle nog een beroep doen op de diensten van een bedrijfsrevisor. In dat geval zal het Rekenhof zijn controle uitvoeren in de geest van single audit"*⁴⁹. Deze uitleg is in tegenspraak met de eerder genoemde memorie van toelichting, waarin de overdracht van de financiële controle van de OISZ onder meer wordt gerechtvaardigd door de *"invoering van het principe van single audit waarbij de controleactiviteiten van de verschillende actoren binnen eenzelfde instelling op elkaar worden afgestemd"*.

Maar de memorie van toelichting bevat ook twee verwijten aan het adres van de bedrijfsrevisoren, die zouden blijken uit de 'Boeken van opmerkingen' van het Rekenhof:

- de laattijdige beschikbaarheid van het controleverslag van de bedrijfsrevisor; in dit verband merken we op dat het Rekenhof in zijn 180^{ste} Boek stelt: *"De rekeningen 2018 van de RSZ en de rekeningen 2016 tot en met 2019 van het RIZIV*⁵⁰ *kunnen nog niet worden voorgelegd aan het Rekenhof omdat het verslag van de bedrijfsrevisor nog ontbreekt"* (p. 82). Er wordt in dat Boek niet gespecificeerd of de revisoren, in overeenstemming met de

47 <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/55/2247/55K2247001.pdf>.

48 Cour des comptes, 180e Cahier – partie II : Cahier 2023 relatif à la sécurité sociale, p. 80 https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/180e_c_II_SecSoc.pdf.

49 La Cour des comptes définit le *single audit* comme étant la « chaîne de contrôle unique ».

50 Remarquons cependant que l'INAMI semble être coutumière de l'établissement tardif de ses comptes, puisque la Cour des comptes révèle qu'au 30 septembre 2023, les comptes 2020, 2021 et 2022 de l'INAMI n'étaient toujours pas établis.

47 <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/55/2247/55K2247001.pdf>.

48 Rekenhof, 180^e Boek – deel II: Boek 2023 over de sociale zekerheid, p. 80 https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/180e_b_II_SocZk.pdf.

49 Het Rekenhof definieert *single audit* als een 'enkele controleketen'.

50 Er moet echter worden opgemerkt dat het RIZIV de gewoonte lijkt te hebben om zijn rekeningen te laat op te stellen, aangezien het Rekenhof erop wijst dat op 30 september 2023 de rekeningen 2020, 2021 en 2022 van het RIZIV nog steeds niet waren opgemaakt.

carence ; à noter que nombre d'autres IPSS transmettent tardivement leurs comptes à la Cour des comptes ;

- manque d'explications du réviseur d'entreprises lors de la vérification des comptes annuels ; ce reproche ne se retrouve pas dans le Cahier de la Cour des comptes cité ci-avant.

Ce transfert du contrôle financier à la Cour des comptes requiert cependant la prise d'un arrêté royal : « *Le Roi détermine à partir de quel exercice comptable et pour quelles institutions publiques de sécurité sociale le présent chapitre entre en vigueur. Le contrôle des comptes annuels des années précédentes est exécuté conformément aux dispositions applicables avant l'entrée en vigueur de ce chapitre* » (article 4 de la loi du 28 février 2022).

La Cour des comptes rapporte dans le Cahier cité ci-avant l'explication donnée à ce sujet par le Comité d'audit commun (CAC) aux IPSS : « *Un déploiement progressif en deux groupes d'IPSS a été prévu. La première vague comprend un certain nombre d'institutions pilotes (Onem, ONSS, Inasti, BCSS et eHealth), au sein desquelles la certification est prévue à partir de l'exercice 2025, et la seconde vague comporte les institutions où la certification est prévue en 2027* ».

La Cour des comptes ne manque pas de souligner que les comptes d'un certain nombre d'IPSS – et pas des moindres – lui sont transmis avec retard, ou sans le rapport d'un réviseur. Il y a lieu de considérer que les comptes annuels de ces institutions ne sont pas soumis à un audit indépendant, ce qui induit que la Belgique serait en défaut de respecter les exigences de l'article 3.1 de la directive 2011/85/UE.

controlestandaarden, een verslag van niet-bevinding hebben opgesteld. Merk op dat veel andere OISZ hun rekeningen laattijdig bezorgen aan het Rekenhof;

- de ontoereikende verklaringen van de bedrijfsrevisor bij de controle van de jaarrekening; dit verwijt is niet terug te vinden in het voormelde Boek van het Rekenhof.

Voor de overdracht van de financiële controle aan het Rekenhof is echter een Koninklijk Besluit nodig: “*De Koning bepaalt vanaf welk boekjaar en voor welke openbare instellingen van sociale zekerheid dit hoofdstuk in werking treedt. De controle van de jaarrekeningen van de voorgaande boekjaren wordt uitgevoerd overeenkomstig de bepalingen die van toepassing waren voor de inwerkingtreding van dit hoofdstuk*” (artikel 4 van de wet van 28 februari 2022).

Het Rekenhof rapporteert in het voormelde Boek de uitleg die het Gemeenschappelijk Auditcomité (GAC) hierover aan de OISZ heeft gegeven: “*Er is voorzien in een gefaseerde uitrol in twee groepen OISZ. Er zijn een aantal pilootinstellingen (RVA, RSZ, RSVZ, KSZ en eHealth) die een eerste golf uitmaken waar de certificering gepland is vanaf het boekjaar 2025, en instellingen die tot de tweede golf 2027 behoren*”.

Het Rekenhof laat niet na erop te wijzen dat de rekeningen van een aantal – en niet de minste – OISZ te laat of zonder verslag van een revisor worden toegezonden. Er zijn redenen om aan te nemen dat de jaarrekening van die instellingen niet wordt onderworpen aan een onafhankelijke audit, wat betekent dat België niet voldoet aan de vereisten van artikel 3.1 van Richtlijn 2011/85/EU.

Périmètre de contrôle et conformité avec l'article 3.1 de la directive 2011/85/UE

A. Article 3.1 de la directive 2011/85/UE

L'article 3.1 de la directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 requiert que « les États membres disposent de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques » et dispose que « Ces systèmes de comptabilité publique sont soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant ».

Les sous-secteurs tenus de disposer d'un système de comptabilité publique soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant sont définis à l'annexe A, point 2.70, du règlement (CE) 2223/96⁵¹ :

- l'administration centrale (secteur S1311) ;
- les administrations d'États fédérés (secteur S1312) ;
- les administrations locales (secteur S1313) ;
- et les administrations de sécurité sociale (secteur S1314).

Chacun de ces sous-secteurs comprend toutes les administrations qui ont compétence dans ce sous-secteur, ainsi que les institutions sans but lucratif qui sont contrôlées et majoritairement financées par les administrations de ce sous-secteur ; les administrations de sécurité sociale relèvent toujours du secteur S1314.

L'exigence d'un audit indépendant des systèmes de comptabilité publique pose la question de savoir s'il est requis que chacune des entités faisant partie d'un système de comptabilité publique doive faire l'objet d'un audit indépendant, sachant que de nombreux organismes et sociétés plus ou moins autonomes gravitent souvent en-dessous d'une administration et en dépendent.

51 Article 2, al. 1 de la directive 2011/85/UE.

Toepassingsgebied van de controle en conformiteit met artikel 3.1 van Richtlijn 2011/85/EU

A. Artikel 3.1 van Richtlijn 2011/85/EU

Artikel 3.1 van Richtlijn 2011/85/EU van de Raad van 8 november 2011 vereist dat de lidstaten "beschikken over stelsels voor overheidsboekhouding die volledig en coherent alle subsectoren van de overheid bestrijken" en bepaalt ook dat die stelsels voor overheidsboekhouding "aan interne controle en onafhankelijke audits zijn onderworpen".

Die subsectoren die gehouden zijn te beschikken over een stelsel voor overheidsboekhouding dat onderworpen is aan interne controle en onafhankelijk audits worden gedefinieerd in bijlage A, punt 2.70 van Verordening (EG) 2223/96⁵¹:

- centrale overheid (sector 1311)
- deelstaatoverheid (sector 1312)
- lagere overheid (sector 1313)
- wettelijke sociale-verzekeringsinstellingen (sector 1314).

Elk van deze subsectoren omvat alle overheden die bevoegd zijn in die subsector, evenals instellingen zonder winstoogmerk die worden gecontroleerd en grotendeels gefinancierd door de overheden van die subsector; wettelijke sociale-verzekeringsinstellingen behoren altijd tot sector 1314.

De eis van een onafhankelijke audit van de stelsels voor overheidsboekhouding roept de vraag op of vereist is dat elke entiteit die deel uitmaakt van een stelsel voor overheidsboekhouding moet worden onderworpen aan een onafhankelijke audit, wetende dat veel min of meer autonome instellingen en maatschappijen vaak onder een overheid vallen en ervan afhangen.

51 Artikel 2, 1e lid van Richtlijn 2011/85/EU.

Cette question ne semble pas être abordée dans les différents rapports de la Cour des comptes ; il paraît cependant logique de considérer que, dès lors que des comptes consolidés sont soumis au contrôle d'un auditeur indépendant, l'ensemble des entités faisant partie du périmètre de ces comptes consolidés répond à l'exigence d'audit indépendant formulée par la directive ; c'est de la responsabilité de l'auditeur que de s'assurer qu'à tout le moins les comptes annuels des entités significatives comprises dans le périmètre de consolidation ont fait l'objet d'un audit indépendant.

B. Les comptes annuels de l'Etat fédéral

En Belgique, l'article 110 de la loi du 22 mai 2003 précitée définit le périmètre couvert par les comptes annuels de l'Etat fédéral : les « *opérations comptables enregistrées par chaque service* » ; l'article 2 de la même loi définit ce qu'il y a lieu d'entendre par « *services* » : les administrations, organismes et entreprises de l'Etat fédéral, c'est-à-dire plus précisément :

- l'administration générale, qui regroupe tous les services publics fédéraux ;
- les administrations dotées d'une autonomie de gestion mais sans personnalité juridique ;
- les organismes d'administration publique dotés de la personnalité juridique, et les entités assimilées aux organismes administratifs publics à gestion autonome, en ce compris les entités avec personnalité juridique qui sont classifiées sous le code S1311 par l'Institut des comptes nationaux, mais pour autant qu'elles soient reprises dans la loi budgétaire, et à l'exclusion des organismes et institutions publics de sécurité sociale ;
- les entreprises à caractère commercial, industriel ou financier, dotées d'un régime d'autonomie mais sans personnalité juridique, appelées « entreprises d'Etat ».

Deze vraag lijkt niet ter sprake te komen in de verschillende verslagen van het Rekenhof. Het lijkt echter logisch om aan te nemen dat, aangezien de geconsolideerde jaarrekening is onderworpen aan de controle van een onafhankelijke auditor, alle entiteiten die deel uitmaken van de perimeter van deze geconsolideerde jaarrekening voldoen aan de eis van onafhankelijke audit zoals geformuleerd door de richtlijn. Het is de verantwoordelijkheid van de auditor om zich ervan te vergewissen dat ten minste de jaarrekeningen van de significante entiteiten die in de consolidatieperimeter vallen, worden onderworpen aan een onafhankelijke audit.

B. De jaarrekening van de federale Staat

In België definieert artikel 110 van de voornoemde wet van 22 mei 2003 het toepassingsgebied van de jaarrekening van de federale Staat als de "*door alle diensten verstrekte boekhoudkundige gegevens*", terwijl artikel 2 van diezelfde wet definieert wat onder '*diensten*' moet worden verstaan: "*de administraties, instellingen en ondernemingen van de federale Staat*", meer bepaald:

- het algemeen bestuur, dat alle federale overheidsdiensten hergroepeert;
- de administraties met beheersautonomie maar zonder rechtspersoonlijkheid;
- de overheidsinstellingen met rechtspersoonlijkheid, en de entiteiten gelijkgesteld met de administratieve openbare instellingen met beheersautonomie, waaronder de entiteiten met rechtspersoonlijkheid die worden geclassificeerd onder code S1311 door het Instituut voor de Nationale Rekeningen, maar voor zover ze zijn opgenomen in de begrotingswet, en met uitzondering van de openbare instellingen van de sociale zekerheid
- de ondernemingen met een handels-, industrieel of financieel karakter, met een vorm van autonomie maar zonder rechtspersoonlijkheid, 'staatsbedrijven' genaamd.

Cette définition recouvre toutes les entités, dotées de la personnalité juridique ou non, classifiées par l'Institut des comptes nationaux (ICN) sous le code S1311, pour autant, en ce qui concerne les entités assimilées aux organismes administratifs publics à gestion autonome, qu'elles soient reprises dans la loi budgétaire.

C'est l'ICN qui est chargé d'identifier et de classer toutes les entités publiques de l'Etat⁵². Il publie à cet effet une liste⁵³, régulièrement mise à jour, de toutes les administrations publiques belges et des entités qui en dépendent, avec l'indication de leur code de secteur public et de l'autorité administrative dont elles dépendent. Cette liste comprend près de 5.000 entités, dont 3.253 dépendant des pouvoirs locaux qui ne ressortissent pas au contrôle de la Cour des comptes⁵⁴.

Cette méthodologie n'a pas fait l'objet d'une critique de la Cour des comptes : aucune entité significative du secteur S1311 n'échapperait à l'intégration dans le périmètre des comptes annuels de l'Etat fédéral tels qu'ils sont soumis au contrôle de la Cour des comptes, de sorte que l'on pourrait estimer, en vertu du principe évoqué à la fin de la section précédente, que toutes les entités dépendant de l'Etat fédéral sont soumises à un audit indépendant tel que requis par l'article 3.1 de la directive 2011/85/UE.

La question se pose cependant de savoir dans quelle mesure cette considération est affaiblie par le fait que dans son rapport de contrôle, la Cour des comptes indique être dans l'impossibilité d'émettre une opinion sur les comptes annuels de l'Etat fédéral, en

Deze definitie omvat alle entiteiten, met of zonder rechtspersoonlijkheid, die door het Instituut voor de Nationale Rekeningen (INR) worden geclassificeerd onder code S1311, voor zover ze, voor de entiteiten gelijkgesteld met de administratieve openbare instellingen met beheersautonomie, opgenomen zijn in de begrotingswet.

Het INR is belast met de identificatie en classificatie van alle overheidsentiteiten van de Staat⁵². Daartoe publiceert het een regelmatig bijgewerkte lijst⁵³ van alle Belgische openbare overheden en de entiteiten die ervan afhangen, hun code van publieke sector en de administratieve overheid waartoe ze behoren. Deze lijst bevat bijna 5.000 entiteiten, waarvan er 3.253 afhangen van lokale besturen die niet onderworpen zijn aan de controle van het Rekenhof⁵⁴.

Deze methodologie werd niet bekritiseerd door het Rekenhof: geen enkele significante entiteit in sector 1311 zou ontsnappen aan opname in de perimeter van de jaarrekening van de federale Staat, aangezien ze onderworpen worden aan de controle van het Rekenhof, zodat men op basis van het principe dat aan het einde van het vorige deel werd vermeld, zou kunnen stellen dat alle entiteiten die afhangen van de federale Staat onderworpen worden aan een onafhankelijke audit, zoals vereist door artikel 3.1 van Richtlijn 2011/85/EU.

De vraag rijst echter in welke mate deze overweging wordt afgezwakt door het feit dat het Rekenhof in zijn controleverslag stelt dat het geen oordeel kan geven over de jaarrekening van de federale Staat, voornamelijk door het ontbreken van voldoende en geschikte

52 Article 2, 3°, b) de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral.

53 A trouver sur la page <https://inr-icn.fgov.be/fr/publications/comptes-nationaux-et-regionaux>.

54 Relevons toutefois que pour certaines entités dépendant des communes telles que par exemple les intercommunales en région wallonne et les régies communales autonomes dans la nouvelle loi communale du 28 juin 1988, un contrôle par un réviseur d'entreprises est imposé.

52 Artikel 2, 3°, b) van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat.

53 Zie deze pagina: <https://inr-icn.fgov.be/nl/publicatie/nationale-en-regionale-rekeningen>.

54 Er moet echter worden opgemerkt dat voor bepaalde entiteiten die afhangen van de gemeenten, zoals de intercommunales in Wallonië en de autonome gemeentebedrijven in de nieuwe gemeentewet van 28 juni 1988, een controle door een bedrijfsrevisor opgelegd wordt.

raison principalement de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés ; nous n'avons pas la réponse à cette question.

A titre incident, on remarquera qu'il résulte de l'analyse faite ci-avant que ce qui est appelé « comptes annuels de l'Etat fédéral » n'est en rien à considérer comme des comptes consolidés de l'Etat belge : ils ne sont en effet que le reflet des comptes des entités administratives qui dépendent de l'Etat fédéral, et non de l'ensemble des entités qui composent l'Etat belge, et ne comprennent pas :

- les Communautés et les Régions, et les entités qui en dépendent (secteur S1312) ;
- les administrations locales (à savoir les communes et les entités qui en dépendent (secteur S1313) ;
- les institutions publiques de sécurité sociale (secteur S1314).

C. Le compte général des Communautés et des Régions

Des considérations similaires à celles énoncées pour les comptes annuels de l'Etat fédéral peuvent être formulées pour les entités fédérées.

Attirons cependant l'attention sur une des motivations de l'impossibilité pour la Cour des comptes d'exprimer une opinion sur le Compte général de l'entité régionale regroupant les services du gouvernement et les organismes administratifs autonomes de Bruxelles-Capitale (voir le tableau plus loin) : le périmètre de consolidation est incomplet ; il n'est pas indiqué si les entités non reprises dans le compte général ont fait l'objet d'un audit indépendant, par exemple par un réviseur d'entreprises.

D. Les administrations locales

La loi ne requiert pas que les communes soient soumises à un audit indépendant ; certaines

contrôle-informatie; we kunnen deze vraag niet beantwoorden.

Overigens moet worden opgemerkt dat uit de bovenstaande analyse volgt dat wat de 'jaarrekening van de federale Staat' wordt genoemd, geenszins als geconsolideerde jaarrekening van de Belgische Staat moet worden beschouwd: het is in feite alleen de weergave van de rekeningen van de administratieve entiteiten die afhangen van de federale Staat, en niet van alle entiteiten die de Belgische Staat vormen; de jaarrekening van de federale Staat omvat dus niet:

- de Gemeenschappen en de Gewesten en de entiteiten die ervan afhangen (sector 1312)
- de lagere overheden (met name de gemeenten en entiteiten die ervan afhangen, (sector 1313)
- dewettelijkesociale-verzekeringsinstellingen (sector 1314).

C. De algemene rekening van de Gemeenschappen en de Gewesten

Voor de gefedereerde entiteiten kunnen gelijkaardige overwegingen worden geformuleerd als voor de jaarrekening van de federale Staat.

Als één van de redenen waarom het Rekenhof geen oordeel kan uitspreken over de algemene rekening van de gewestelijke entiteit die de diensten van de regering en de autonome bestuursinstellingen van Brussel-Hoofdstad groepeerd (zie tabel verderop), kan het volgende worden vermeld: de consolidatieperimeter is onvolledig; er wordt niet aangegeven of de entiteiten die niet in de algemene rekening zijn opgenomen, onderworpen werden aan een onafhankelijke audit, bijvoorbeeld door een bedrijfsrevisor.

D. De lagere overheden

De wet schrijft niet voor dat de gemeenten aan een onafhankelijke audit moeten worden

LA LOI NE REQUIERT PAS QUE LES COMMUNES SOIENT SOUMISES À UN AUDIT INDÉPENDANT. CERTAINES L'ONT FAIT D'INITIATIVE, MAIS LEUR NOMBRE SERAIT NÉGLIGEABLE. SUR CE POINT, LA BELGIQUE SERAIT EN DÉFAUT DE CONFORMITÉ AVEC L'ARTICLE 3.1 DE LA DIRECTIVE.

l'ont fait d'initiative, mais leur nombre serait négligeable ; sur ce point, la Belgique serait en défaut de conformité avec l'article 3.1 de la directive tel que nous l'avons analysé.

E. Les IPSS

Comme exposé dans la section ci-avant consacrée à l'analyse de la base légale de la mission de certification de la Cour des comptes, la loi requiert que les IPSS soient actuellement contrôlées par un réviseur d'entreprises ; dans les années à venir, ce contrôle sera transféré à la Cour des comptes ; l'un et l'autre cas sont conformes à l'article 3.1 de la directive 2011/85/UE.

Se pose cependant la question des IPSS dont les comptes annuels sont produits avec un retard, parfois considérable, et/ou pour lesquelles le rapport du réviseur d'entreprises n'a pas encore été émis : peut-on considérer qu'elles sont contrôlées par un auditeur indépendant ?

DE WET SCHRIJFT NIET VOOR DAT DE GEMEENTEN AAN EEN ONAFHANKELIJKE AUDIT MOETEN WORDEN ONDERWORPEN. SOMMIGE HEBBEN DIT OP EIGEN INITIATIEF GEDAAN, MAAR HUN AANTAL IS TE VERWAARLOZEN. OP DIT PUNT ZOU BELGIË NIET VOLDOEN AAN ARTIKEL 3.1 VAN DE RICHTLIJN.

onderworpen. Sommige hebben dit op eigen initiatief gedaan, maar hun aantal is te verwaarlozen. Op dit punt zou België niet voldoen aan artikel 3.1 van de richtlijn zoals wij die hebben geanalyseerd.

E. De OISZ

Zoals uitgelegd in het voormelde deel gewijd aan de rechtsgrondslag voor de certificeringsopdracht van het Rekenhof, vereist de wet dat OISZ momenteel gecontroleerd worden door een bedrijfsrevisor. De komende jaren zal die controle overgedragen worden aan het Rekenhof. In beide gevallen voldoet de wetgeving aan artikel 3.1 van Richtlijn 2011/85/EU.

De vraag rijst echter of OISZ waarvan de jaarrekening met een soms aanzienlijke vertraging wordt opgesteld en/of waarvoor het controleverslag van de bedrijfsrevisor nog niet is afgeleverd, kunnen worden beschouwd als zijnde gecontroleerd door een onafhankelijke auditor.

Méthodologie d'audit de la Cour des comptes

A. Référentiel de contrôle – les trois piliers d'un audit de qualité

La Cour des comptes procède à la certification conformément au nouveau cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI (IFPP)⁵⁵
⁵⁶.

L'INTOSAI est l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques.

Le cadre IFPP comprend notamment les *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*, qui régissent les audits d'états financiers, et comprennent notamment les normes suivantes :

- Code déontologique (ISSAI 130) ;
- Contrôle de qualité pour les Institutions supérieures de contrôle (ISSAI 140) ;
- Compétence de l'auditeur (ISSAI 150) ;
- Principes de l'audit financier (ISSAI 200) ;
- Application des normes d'audit financier (ISSAI 2000).

Les ISSAI 200 et 2000 font explicitement référence aux normes internationales d'audit (ISA) élaborées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board*⁵⁷.

Ainsi, les trois piliers constitutifs de la qualité d'un audit financier sont présents : la déontologie, la gestion de la qualité du contrôleur, et les normes d'audit.

⁵⁵ Rapport annuel 2022 de la Cour des comptes, op.cit., p. 22.

⁵⁶ L'Intosai (Organisation Internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques) est l'organisation parapluie du contrôle externe des finances publiques ; elle est une organisation non-gouvernementale avec statut spécial auprès de l'ECOSOC des Nations unies <https://www.issai.org>.

⁵⁷ Les normes ISA sont d'application obligatoire en Belgique pour les contrôles légaux des comptes de sociétés et d'associations.

Controlemethodologie van het Rekenhof

A. Referentiekader voor de controle – de drie pijlers van een kwaliteitsvolle audit

Het Rekenhof voert de certificering uit in overeenstemming met het nieuwe *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)*⁵⁵ ⁵⁶.

INTOSAI is de internationale organisatie van rekenkamers.

Het IFPP-kader omvat de *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*, die de audit van financiële overzichten regelen en de volgende standaarden omvatten:

- Deontologische code (ISSAI 130)
- Kwaliteitsbeheersing voor hoge controleinstanties (ISSAI 140)
- Bekwaamheid van de auditor (ISSAI 150)
- Beginselen voor financiële audit (ISSAI 200)
- Toepassing van de standaarden voor financiële audit (ISSAI 2000).

ISSAI 200 en 2000 verwijzen expliciet naar de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing, ISA's*) die zijn ontwikkeld door de *International Auditing and Assurance Standards Board*⁵⁷.

De drie pijlers waaruit de kwaliteit van een financiële audit bestaat, zijn dus aanwezig: deontologie, kwaliteitsbeheersing van de auditor en controlestandaarden.

⁵⁵ Jaarverslag 2022 van het Rekenhof, op. cit., p. 22.

⁵⁶ INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) is de overkoepelende organisatie voor de externe controle van overheidsfinanciën; het is een niet-gouvernementele organisatie met een speciale status bij het ECOSOC van de Verenigde Naties; <https://www.issai.org>.

⁵⁷ ISA's zijn in België verplicht voor de wettelijke controle van de jaarrekening van vennootschappen en verenigingen.

B. Indépendance

Les règles d'indépendance gouvernant la Cour des comptes et ses activités sont bien connues et proclamées à raison dans ses Cahiers annuels. S'y ajoute le Code de déontologie mentionné ci-avant.

Un point, certes délicat, mériterait cependant d'être éclairci : la mission de certification des comptes des entités publiques, qui lui a été confiée relativement récemment, est-elle compatible avec certaines de autres missions qui lui avaient été confiées bien des années auparavant ?

Prenons en exemple la mission de « *contrôle a posteriori du bon emploi des deniers publics* », ce bon emploi étant à juger au regard du respect des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience ; cette mission, qui est énoncée à l'article 5, alinéa 5 de la loi organique de la Cour des comptes, y a été ajoutée par la loi du 10 mars 1998 modifiant la loi du 29 octobre 1846 organique de la Cour des comptes ; l'exposé des motifs de l'article 2 de cette loi expose notamment ceci :

« *Cette disposition confère explicitement à la Cour des comptes une compétence en matière de contrôle de gestion. (...) En fait, il s'agit bien plutôt de permettre que le Parlement soit informé et éclairé sur la manière dont sont gérés les services publics et sur les mesures qu'il conviendrait éventuellement de prendre pour qu'ils soient mieux gérés. A cette fin, la Cour des comptes réalisera des contrôles de gestion dont les conclusions seront portées à la connaissance du Parlement (...). La référence au « bon emploi des deniers public » définit le principe général du contrôle de gestion».*

Cette mention répétitive du contrôle de gestion, voire du contrôle externe de gestion,

B. Onafhankelijkheid

De onafhankelijkheidsregels voor het Rekenhof en zijn activiteiten zijn welbekend en worden terecht vermeld in zijn jaarlijkse 'Boeken van opmerkingen'. Ze worden aangevuld met de hierboven genoemde Deontologische code.

Eén punt, dat weliswaar gevoelig ligt, verdient niettemin opheldering: is de certificeringsopdracht van de jaarrekening van overheidsentiteiten, die relatief recent aan het Rekenhof is toevertrouwd, verenigbaar met sommige andere opdrachten die vele jaren geleden aan dit Hof zijn toevertrouwd?

Nemen we als voorbeeld de opdracht van 'a posteriori controle van de goede besteding van de overheidsgelden', waarbij deze goede besteding moet worden beoordeeld in het licht van de naleving van de beginselen van zuinigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid. Deze opdracht, die is vastgelegd in artikel 5, vijfde lid van de wet op de inrichting van het Rekenhof, is eraan toegevoegd door de wet van 10 maart 1998 tot wijziging van de organieke wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van het Rekenhof. De memorie van toelichting bij artikel 2 van deze wet vermeldt met name het volgende:

"Deze bepaling kent het Rekenhof uitdrukkelijk een bevoegdheid inzake beheerscontrole toe. (...) In feite gaat het er veeleer om de mogelijkheid te scheppen het parlement nader te informeren over de wijze waarop de overheidsdiensten worden beheerd en over de maatregelen die eventueel moeten worden genomen om in die diensten een en ander nog te verfijnen. Daartoe moet het Rekenhof beheerscontroles uitvoeren waarvan de conclusies (...) aan het parlement worden meegedeeld. Onder de verwijzing naar de 'goede besteding van de rijksmiddelen' wordt het algemene principe van de beheerscontrole omschreven".

Deze herhaaldelijke verwijzing naar beheerscontrole, of zelfs externe

pour un organisme qui est chargé de certifier des états financiers fait tourner le regard vers les incompatibilités énoncées en matière d'exercice d'une mission de contrôle légal des comptes telle que définie par le Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA) et son arrêté royal d'exécution ; l'article 3:63, § 2 du Code des sociétés et des associations énonce, au rang des services non-audit interdits au commissaire d'une société :

- des services qui supposent d'être associé à l'administration ou à la prise de décision de la société soumise au contrôle légal ;
- les services liés à la fonction d'audit interne.

Ne connaissant pas avec précision ce qu'implique la mission de contrôle a posteriori du bon emploi des deniers publics qui est qualifiée par le Gouvernement de contrôle de gestion, il n'est pas possible d'évaluer la menace sur l'indépendance, à supposer que cette mission relève, ne fût-ce que de manière incidente, de l'un des services non-audit interdits au contrôleur légal des comptes.

Certes, la Cour des comptes n'est pas soumise à la réglementation applicable aux contrôleurs légaux des comptes, et la manière dont elle est conçue et organisée et dont elle fonctionne garantissent certainement son indépendance, mais si elle estime, de sa propre analyse, qu'il existe le moindre risque qu'une ou l'autre de ses autres missions participe d'un service considéré comme un service non-audit interdit au commissaire, exposer les mesures adoptées pour mitiger ce risque pourrait se révéler utile.

C. Gestion de la qualité

En ce qui concerne la gestion de la qualité, on remarque en particulier l'engagement formulé

beheerscontrole, voor een instelling die belast is met het certificeren van financiële overzichten, richt onze aandacht op de onverenigbaarheden die zijn vastgesteld met betrekking tot de uitvoering van een wettelijke controleopdracht zoals gedefinieerd door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WVV) en zijn uitvoerings-KB. Artikel 3:63, § 2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vermeldt onder de voor de commissaris van een vennootschap verboden niet-controlediensten:

- diensten die de vervulling van een rol bij het bestuur of de besluitvorming van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, inhouden;
- diensten in verband met de interne auditfunctie.

Aangezien we niet precies weten wat de opdracht van a posteriori controle van de goede besteding van de overheidsgelden inhoudt, die de regering kwalificeert als beheerscontrole, is het niet mogelijk om de bedreiging voor de onafhankelijkheid te beoordelen, in de veronderstelling dat deze opdracht, al is het maar incidenteel, valt onder de voor wettelijke auditors verboden niet-controlediensten.

Uiteraard is het Rekenhof niet onderworpen aan de regelgeving die van toepassing is op wettelijke auditors, en de manier waarop het Hof is opgericht en georganiseerd en de manier waarop het werkt, garanderen zeker zijn onafhankelijkheid. Maar als het op basis van zijn eigen analyse van mening is dat er ook maar het kleinste risico bestaat dat een van zijn opdrachten deel uitmaakt van een dienst die wordt beschouwd als een verboden niet-controledienst voor de commissaris, kan het nuttig zijn om de maatregelen te beschrijven die worden genomen om dit risico te beperken.

C. Kwaliteitsbeheersing

Met betrekking tot kwaliteitsbeheersing merken we in het bijzonder de verbintenis op die

dans le rapport annuel de la Cour des comptes d'obtenir la certification ISO 9001 et de mettre en œuvre le cadre IFPP mentionné ci-avant.

Par ailleurs, l'ISSAI 140 est basée sur la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC-1), bien connue des réviseurs d'entreprises ; l'ISQC-1 a cependant été remplacée récemment par les normes de gestion de la qualité ISQM1 et ISQM2⁵⁸, et les évolutions que ces dernières ont apportées en matière de gestion de la qualité n'ont pas encore été adoptées par l'INTOSAI.

Un dernier aspect lié à la qualité du travail d'un auditeur financier est le contrôle externe de cette qualité ; ce contrôle peut être exercé par des pairs, c'est le cas par exemple des experts-comptables certifiés avec la revue qualité organisée par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, ou par un organe externe et indépendant, c'est le cas des réviseurs d'entreprises avec le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises ; tant les experts-comptables que les réviseurs d'entreprises sont habilités à accomplir en Belgique des audits financiers de la même nature que ceux accomplis par la Cour des comptes dans le cadre de sa mission de certification⁵⁹.

En 2010, l'INTOSAI a adopté l'ISSAI 5600 *Peer Review Guide*, qui a ultérieurement fait l'objet d'un « Guid 1900 Guide d'examen par les pairs »⁶⁰ ; ce guide fait partie du cadre IFPP ; il définit l'examen par les pairs comme étant « un examen externe et indépendant d'un ou de plusieurs éléments de l'organisation et/ou des activités d'une institution supérieure de contrôle (ISC) par une équipe de pairs professionnels

werd geformuleerd in het jaarverslag van het Rekenhof om een ISO 9001-certificering te verkrijgen en het bovengenoemde IFPP-kader toe te passen.

ISSAI 140 is overigens gebaseerd op de internationale standaard voor kwaliteitsbeheersing (ISQC-1), die welbekend is bij bedrijfsrevisoren. ISQC-1 is echter onlangs vervangen door de standaarden voor kwaliteitsmanagement ISQM1 en ISQM2⁵⁸, en de ontwikkelingen die deze laatste met zich mee hebben gebracht voor de kwaliteitsbeheersing, zijn nog niet overgenomen door INTOSAI.

Een laatste aspect dat verband houdt met de kwaliteit van het werk van een financieel auditor is de externe controle van deze kwaliteit. Deze controle kan worden uitgevoerd door vakgenoten (*peers*), zoals het geval is voor gecertificeerde accountants met de kwaliteitstoetsing die wordt georganiseerd door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, of door een externe en onafhankelijke instantie, zoals het geval is voor bedrijfsrevisoren met het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren. Zowel accountants als bedrijfsrevisoren zijn gemachtigd om in België financiële audits uit te voeren van dezelfde aard als die welke het Rekenhof uitvoert in het kader van zijn certificeringsopdracht⁵⁹.

In 2010 heeft INTOSAI de ISSAI 5600 *Peer Review Guide* aangenomen, die vervolgens is opgenomen in een '*Guid 1900 Peer Review Guidelines*'⁶⁰. Deze gids maakt deel uit van het IFPP-kader en definieert een peer review als 'een extern en onafhankelijk onderzoek van een of meer elementen van de organisatie en/of activiteiten van een hoge controleinstantie (HCI) door een team van professionele

58 L'application des normes de gestion de la qualité ISQM1 et ISQM2 est rendue obligatoire pour les réviseurs d'entreprises.

59 Les réviseurs d'entreprises ont cependant le monopole du contrôle légal des comptes.

60 <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-1900-Peer-Review-Guidelines.pdf>.

58 Toepassing van de kwaliteitsmanagementstandaarden ISQM1 en ISQM2 is verplicht voor bedrijfsrevisoren.

59 Bedrijfsrevisoren hebben echter het monopolie op de wettelijke controle van de jaarrekening.

60 <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-1900-Peer-Review-Guidelines.pdf>.

provenant d'une ou de plusieurs autres ISC⁶¹ » (¶ 2.1 du guide).

La Cour des comptes n'indique pas dans ses Cahiers s'être jusqu'ici engagée dans une telle procédure.

D. Single audit (audit coordonné ou audit intégré)

1- Raisonnement

Dans un certain nombre d'entités autonomes dépendant des pouvoirs publics, la Cour des comptes exerce son contrôle simultanément à celui d'un réviseur d'entreprises mandaté soit à titre de contrôleur légal des comptes, soit sur une base contractuelle.

Dans d'autres cas, la Cour des comptes exerce le contrôle en collègue avec un ou plusieurs réviseurs d'entreprises.

D'autres acteurs de contrôle peuvent également intervenir, à l'image d'Audit Vlaanderen ou encore de l'Inspection des Finances.

Le bon sens recommande que la planification des travaux d'audit soit coordonnée, que les doubles emplois soient évités et que les analyses des uns puissent enrichir celles des autres ; la Cour des comptes devrait pouvoir profiter du travail des réviseurs d'entreprises en recevant des informations – constatations, analyses, documents divers, mais aussi la méthodologie d'audit, l'évaluation des risques d'audit, le seuil de matérialité, etc. - se trouvant dans le dossier de contrôle du réviseur d'entreprises.

2- La question du secret professionnel

L'obstacle principal à ce transfert d'informations est le secret professionnel auquel est soumis le réviseur d'entreprises, qui est consacré par l'article 86, ¶ 1^{er} de la loi du 7 décembre

61 ISC : Institution Supérieure de Contrôle (du type Cour des comptes).

vakgenoten van een of meer andere HCI's⁶¹ (vrije vertaling) (¶ 2.1 van de gids).

Het Rekenhof vermeldt in zijn Boeken niet dat het tot nu toe een dergelijke procedure heeft gevolgd.

D. Single audit (gecoördineerde of geïntegreerde audit)

1- Redenering

In een aantal autonome entiteiten die afhangen van de overheid, voert het Rekenhof zijn controle gelijktijdig uit met die van een bedrijfsrevisor die hetzij als wettelijke auditor, hetzij op contractuele basis is aangesteld.

In andere gevallen voert het Rekenhof de controle uit in college met een of meer bedrijfsrevisoren.

Er kunnen ook andere controleactoren bij betrokken zijn, zoals Audit Vlaanderen of de Inspectie van Financiën.

Het gezond verstand beveelt aan dat de planning van auditwerkzaamheden wordt gecoördineerd, dat dubbel werk wordt vermeden en dat de analyses van de enen die van anderen kunnen verrijken. Het Rekenhof zou baat moeten hebben bij het werk van de bedrijfsrevisoren door informatie te ontvangen – bevindingen, analyses, verschillende documenten, en ook de auditmethodologie, de beoordeling van de auditrisico's, de materialiteitsdrempel enz. – in het controledossier van de bedrijfsrevisor

2- De kwestie van het beroepsgeheim

De belangrijkste belemmering voor deze overdracht van informatie is het beroepsgeheim waaraan de bedrijfsrevisor is onderworpen, dat is vastgelegd in artikel 86, ¶ 1 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het

61 HCI: hoge controle-instantie (zoals het Rekenhof).

2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises⁶² (ci-après : loi IRE).

Ce secret professionnel, dont la transgression est sanctionnée par l'article 458 du Code pénal, est de stricte application, et les exceptions à l'obligation de secret doivent être édictées par une loi ; l'article 86, § 1^{er} précité en énonce dix, mais une seule de ces exceptions autorise le réviseur d'entreprises à transmettre à la Cour des comptes des informations ou des éléments de son dossier de contrôle, lorsque – et uniquement dans ce cas – la Cour des comptes exercera une mission de certification des comptes annuels des IPSS⁶³.

Pour être complet, rappelons que l'article 86, § 2 de la loi IRE dispose que le secret professionnel est levé pour les informations échangées entre le commissaire d'une personne morale consolidante et le commissaire des personnes morales consolidées ; dès lors, lorsque la Cour des comptes a pour mission de certifier les comptes consolidés d'entités fédérées, comme c'est le cas pour le compte consolidé des comptes des entités de l'Autorité flamande des entités fédérées, et pour autant que ces entités soient des personnes morales, lever le secret professionnel par une disposition législative spécifique n'est pas requis.

3- La Communauté flamande

Dès 2012 cependant, la Communauté flamande avait innové en la matière : une exception au secret professionnel que ce type de collaboration avec d'autres acteurs de contrôle

62 [http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2016/12/07/2016011493/justel, telle que modifiée par la loi du 21 mars 2024 portant des dispositions diverses en matière sociale.](http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2016/12/07/2016011493/justel,telle%20que%20modifi%C3%A9e%20par%20la%20loi%20du%2021%20mars%202024%20portant%20des%20dispositions%20diverses%20en%20mat%C3%A9rie%20sociale)

63 Il s'agit d'une mission future : cf. point D. de la section « Base légale du contrôle financier de la Cour des comptes ».

beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren⁶² (hierna: IBR-wet).

Dit beroepsgeheim, waarvan de schending strafbaar is gesteld in artikel 458 van het Strafwetboek, wordt strikt toegepast en de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht moeten bij wet worden vastgelegd. In het hierboven genoemde artikel 86, § 1 worden er tien opgesomd, maar slechts één van deze uitzonderingen staat de bedrijfsrevisor toe om informatie of elementen van zijn controledossier door te geven aan het Rekenhof, wanneer – en alleen in dit geval – het Rekenhof een opdracht van certificering van de jaarrekening van OISZ zal uitvoeren⁶³.

Volledigheidshalve wijzen we erop dat artikel 86, § 2 van de IBR-wet bepaalt dat het beroepsgeheim wordt opgeheven voor de informatie die wordt uitgewisseld tussen de commissaris van een consoliderende rechtspersoon en de commissaris van de geconsolideerde rechtspersonen. Wanneer het Rekenhof de taak heeft om de geconsolideerde jaarrekening van gefedereerde entiteiten te certificeren, zoals dat het geval is voor de geconsolideerde jaarrekening van de rekeningen van de entiteiten van de Vlaamse deelstaatoverheid, en op voorwaarde dat deze entiteiten rechtspersonen zijn, is de opheffing van het beroepsgeheim door middel van een specifieke wettelijke bepaling bijgevolg niet vereist.

3- Vlaamse Gemeenschap

Reeds in 2021 heeft de Vlaamse Gemeenschap een nieuwe weg ingeslagen op dit gebied: een uitzondering op het beroepsgeheim dat dit soort samenwerking met andere

62 [http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2016/12/07/2016011493/justel, zoals gewijzigd door de wet van 21 maart 2024 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken.](http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2016/12/07/2016011493/justel,zoals%20gewijzigd%20door%20de%20wet%20van%2021%20maart%202024%20houdende%20diverse%20bepalingen%20inzake%20sociale%20zaken)

63 Dit is een toekomstige opdracht: zie punt D. van het deel 'Rechtsgrondslag van de financiële controle van het Rekenhof'.

requiert a été créée par le décret de l'Autorité flamande du 9 novembre 2012 portant diverses mesures relatives aux finances et au budget, dont l'article 16 a complété l'article 50 du décret du 8 juillet 2011 précité par un §2/1 prévoyant que l'échange de certains documents et informations ne transgressait pas l'obligation de secret professionnel ; cette disposition a été reprise à l'article 58 du décret flamand du 29 mars 2019 relatif au Code flamand des Finances publiques.

A dès lors pu être signée entre la Cour des comptes, Audit Vlaanderen et l'Institut des réviseurs d'entreprises une *Afsprakennot*⁶⁴ (*protocole d'accord*), prévoyant notamment une planification concertée de l'audit, des diligences d'audit particulières, ou encore la transmission d'informations à la Cour des comptes et Audit Vlaanderen ; ces protocoles ont été étendus à plusieurs reprises⁶⁵.

4- Elargissement

Cette collaboration organisée entre les acteurs du contrôle est efficace, et a montré la voie à d'autres instances publiques, puisque :

- le 23 novembre 2023 a été adopté le décret de la Communauté française visant le renforcement de l'efficacité et de la qualité des finances et du budget⁶⁶ ; l'article 13 de ce décret complète l'article 57 du décret du 4 février 2021 portant organisation du budget, de la comptabilité et du rapportage des organismes administratifs publics de la Communauté française, avec une disposition levant le secret professionnel du réviseur

64 <https://www.ibr-ire.be/fr/actualites/news-detail/la-cour-des-comptes-audit-vlaanderen-et-l-ire-signent-un-nouveau-protocole-relatif-l-audit-dans-les-administrations-flamandes-et-les-pouvoirs-locaux>.

65 Dernière version, du 15 juin 2022 <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/doctrine/communications/2022-12-afsprakennota-getekend-20220701.pdf>.

66 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decreet/2023/11/23/2023047811/justel>.

controleactoren vereist, werd tot stand gebracht door het decreet van de Vlaamse overheid van 9 november 2012 houdende diverse bepalingen betreffende financiën en begroting, waarvan artikel 16 artikel 50 van het voornoemde decreet van 8 juli 2011 aanvulde met een § 2/1 waarin wordt bepaald dat de uitwisseling van bepaalde documenten en informatie de verplichting inzake het beroepsgeheim niet schendt. Deze bepaling werd opgenomen in artikel 58 van het Vlaamse decreet van 29 maart 2019 houdende de Vlaamse Codex Overheidsfinanciën.

Als gevolg hiervan werd een Afsprakennota⁶⁴ ondertekend tussen het Rekenhof, Audit Vlaanderen en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, die meer bepaald voorziet in een gecoördineerde planning van de controle, specifieke auditvereisten of de overdracht van informatie aan het Rekenhof en Audit Vlaanderen. Deze protocollen werden meermaals uitgebreid⁶⁵.

4- Uitbreiding

Deze georganiseerde samenwerking tussen de controleactoren is doeltreffend en heeft de weg geopend voor andere overheidsinstanties:

- op 23 november 2023 werd het decreet van de Franse Gemeenschap ter versterking van de efficiëntie en de kwaliteit van de financiën en de begroting goedgekeurd⁶⁶; artikel 13 van dit decreet vervolledigt artikel 57 van het decreet van 4 februari 2021 houdende organisatie van de begroting, de boekhouding en de verslaggeving van de openbare bestuursinstellingen van de Franse Gemeenschap, met een bepaling

64 <https://www.ibr-ire.be/nl/actueel/news-detail/rekenhof-audit-vlaanderen-en-ibr-ondertekenen-nieuwe-afsprakennota-inzake-audit-in-de-vlaamse-administratie-en-de-lokale-besturen>.

65 Laatste versie, 15 juni 2022 <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/doctrine/communications/2022-12-afsprakennota-getekend-20220701.pdf>.

66 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/decreet/2023/11/23/2023047811/justel>.

d'entreprises à l'égard des autres acteurs de contrôle et de la Cour des comptes pour l'échange d'informations et de documents ;

- le 2 avril 2024, la loi du 21 mars 2024 portant des dispositions diverses en matière sociale a été publiée au *Moniteur belge*⁶⁷, dont l'article 20 insère dans l'article 86, § 1^{er} de la loi du 7 décembre 2016 précitée une dixième exception au secret professionnel des réviseurs : « *la communication d'informations confidentielles à la Cour des comptes aux fins de l'exercice de la mission de certifier les comptes annuels des institutions publiques de sécurité sociale* » ;
- le 24 avril 2024 le Parlement wallon a adopté en séance plénière un projet de décret modifiant le décret du 15 décembre 2011 portant organisation du budget, de la comptabilité et du rapportage des unités d'administration publique wallonnes⁶⁸, dans lequel est prévu le principe du single audit pour les Unités d'administration publique (UAP) et de la levée, dans ce cadre, du secret professionnel du commissaire à l'égard de la Cour des comptes, du Service commun d'audit et de l'Inspection des Finances.

D'autres vont suivre, ainsi que l'annonçait notamment la Cour des comptes dans une présentation sur « L'audit coordonné dans la Région de Bruxelles-Capitale », lors de la journée d'étude consacrée au secteur public organisée le 5 décembre 2023 par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises⁶⁹. Entre-temps, une ordonnance a été adoptée par le Parlement bruxellois et publiée au *Moniteur belge* du 25 avril 2024.

67 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2024/03/21/2024201298/justel>.

68 http://nautilus.parlement-wallon.be/Archives/2023_2024/DE-CRET/1669_4.pdf.

69 Les présentations faites lors de cette journée d'étude peuvent être téléchargées : <https://www.dagvandepubliekesector.be/?lang=fr>.

die voor de uitwisseling van informatie en documenten het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor opheft ten aanzien van de andere controleactoren en het Rekenhof;

- op 2 april 2024 werd de wet van 21 maart 2024 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken in het *Belgisch Staatsblad*⁶⁷ gepubliceerd, waarvan artikel 20 een tiende uitzondering op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor invoegt in artikel 86, § 1 van de voornoemde wet van 7 december 2016: "*de mededeling van vertrouwelijke informatie aan het Rekenhof voor de uitvoering van de opdracht van de certificering van de jaarrekeningen van de openbare instellingen van sociale zekerheid*";
- op 24 april 2024 heeft het Waals parlement in plenaire zitting een ontwerpdecreet aangenomen tot wijziging van het decreet van 15 december 2011 houdende organisatie van de begroting, de boekhouding en de verslaggeving van de Waalse openbare bestuursseenheid⁶⁸, dat voorziet in het principe van *single audit* voor de openbare bestuursseenheden en de opheffing, in dit kader, van het beroepsgeheim van de commissaris ten aanzien van het Rekenhof, de Gemeenschappelijke Auditdienst en de Inspectie van Financiën.

Andere instanties zullen volgen, zoals aangekondigd door het Rekenhof in een presentatie over 'Gecoördineerde audit in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest', op de studiedag over de publieke sector die op 5 december 2023 werd georganiseerd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren⁶⁹. Intussen werd een ordonnantie aangenomen door het Brussels parlement en werd deze gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 25 april 2024.

67 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2024/03/21/2024201298/justel>.

68 http://nautilus.parlement-wallon.be/Archives/2023_2024/DE-CRET/1669_4.pdf.

69 De presentaties van die dag kunnen worden gedownload op <https://www.dagvandepubliekesector.be/>.

5- Qualification des commissaires des entités consolidées

Lorsque la mission de la Cour des comptes porte sur la certification de comptes consolidés, comme c'est actuellement le cas pour l'Autorité flamande des entités fédérées, elle a la qualité d'auditeur de groupe ; cela résulte du fait que, comme indiqué supra, elle applique les normes d'audit ISA, et en l'occurrence, l'ISA 600, Aspects Particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)⁷⁰.

En application du paragraphe 19 de l'ISA 600, la Cour des comptes, en tant qu'auditeur de groupe, doit déterminer si, le cas échéant, le commissaire des entités consolidées répond aux qualifications requises, à savoir :

- § 19 (a) : compréhension des règles d'éthique de la Cour des comptes pertinentes pour l'audit de l'entité consolidée et engagement de s'y conformer ; cela concerne en particulier les règles d'indépendance.

Le paragraphe 405.2 A1 du Code international de déontologie des professionnels comptables de l'IESBA⁷¹, tel que modifié en 2023, indique que ces règles d'indépendance sont celles visées par la nouvelle section 405 du Code ; cette section 405 énonce des règles précises d'indépendance à respecter par l'auditeur d'une entité consolidée qui ne fait pas partie du réseau de l'auditeur de l'entité consolidante, ce qui est le cas des réviseurs d'entreprises qui sont commissaire d'entités consolidées ; on citera à cet égard,

⁷⁰ Afsprakennota, op. cit., p. 3.

⁷¹ International Ethics Standards Board for Accountants ; version 2020 : https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Final-Pronouncement-Role-and-Mindset_0-1.pdf ; modifications apportées en 2023 relatives aux audits de groupes : <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-revisions-code-relating-definition-engagement-team-and-group-audits> ; ces modifications s'appliquent à l'audit d'états financiers clôturés à partir du 15 décembre 2023.

5- Kwalificatie van de commissarissen van de geconsolideerde entiteiten

Wanneer de opdracht van het Rekenhof de certificering van de geconsolideerde jaarrekening betreft, zoals momenteel het geval is voor de Vlaamse deelstaatoverheid, heeft het Rekenhof het statuut van groepsauditor. Dat vloeit voort uit het feit dat het, zoals hierboven vermeld, de ISA's toepast, en in casu ISA 600, Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)⁷⁰.

Op grond van paragraaf 19 van ISA 600 moet het Rekenhof als groepsauditor vaststellen of de commissaris van de geconsolideerde entiteiten voldoet aan de vereiste kwalificaties, met name:

- § 19 (a): of de auditor de ethische voorschriften van het Rekenhof begrijpt die relevant zijn voor de controle van de geconsolideerde entiteit en zal naleven en, met name, of hij onafhankelijk is.

Paragraaf 405.2 A1 van de *International Code of Ethics for Professional Accountants* van de IESBA⁷¹, zoals gewijzigd in 2023, geeft aan dat deze onafhankelijkheidsregels de regels zijn waarnaar wordt verwezen in de nieuwe sectie 405 van de Code. Deze sectie 405 bevat specifieke onafhankelijkheidsregels die moeten worden nageleefd door de auditor van een geconsolideerde entiteit die geen deel uitmaakt van het netwerk van de auditor van de consoliderende entiteit, wat het geval is

⁷⁰ Afsprakennota, op. cit., p. 3.

⁷¹ International Ethics Standards Board for Accountants ; versie 2020: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Final-Pronouncement-Role-and-Mindset_0-1.pdf ; wijzigingen aangebracht in 2023 met betrekking tot controles van groepen: <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-revisions-code-relating-definition-engagement-team-and-group-audits> ; deze wijzigingen zijn van toepassing op de controle van jaarrekeningen afgesloten vanaf 15 december 2023.

à titre d'exemple de règle particulière d'indépendance, l'obligation d'être indépendant non seulement à l'égard de l'entité contrôlée, mais également à l'égard de toute entité la contrôlant directement et indirectement⁷².

Une question qui se pose est de savoir dans quelle mesure la Cour des comptes est tenue de requérir des commissaires d'entités consolidées qu'ils respectent les règles d'indépendance de la section 405 du Code d'éthique de l'IESBA pour pouvoir déclarer que son audit a été réalisé conformément aux normes ISA. On relève dans ce cadre que le paragraphe 4 de la norme ISSAI 2000 Application des normes d'audit financier⁷³ stipule que « *Les ISC qui ont l'intention d'affirmer que leur audit financier est conforme aux normes ISA doivent satisfaire à toutes les exigences pertinentes qui y sont énoncées, y compris celles qui concernent la déontologie dans le code de déontologie des professionnels comptables de l'IESBA (...).* »

Ceci appelle une autre question : les commissaires d'entités consolidées sont-ils tenus de respecter le Code d'éthique IESBA, de telle sorte que leur audit puisse être considéré comme conforme aux règles appliquées par la Cour des comptes ?

Les réviseurs d'entreprises qui réalisent des contrôles légaux des comptes en Belgique – en général dans le cadre d'un mandat de commissaire – sont tenus de respecter les règles de déontologie édictées par la loi IRE⁷⁴, ainsi que celles formulées le CSA⁷⁵ ; ils

bij bedrijfsrevisoren die commissaris zijn van geconsolideerde entiteiten. Een voorbeeld van een specifieke onafhankelijkheidsregel is de verplichting om niet alleen onafhankelijk te zijn ten aanzien van de gecontroleerde entiteit, maar ook ten aanzien van elke entiteit die er rechtstreeks of onrechtstreeks zeggenschap over heeft⁷².

Vraag is in hoever het Rekenhof verplicht is om van commissarissen van geconsolideerde entiteiten te eisen dat ze voldoen aan de onafhankelijkheidsregels van sectie 405 van de IESBA *Code of Ethics* om te kunnen verklaren dat hun audit is uitgevoerd in overeenstemming met de ISA's. In dit kader stelt paragraaf 4 van ISSAI 2000 'Toepassing van de standaarden voor financiële audit'⁷³ het volgende: "*HCI's die willen aangeven dat hun financiële audit werd uitgevoerd overeenkomstig de ISA's moeten zich conformeren aan alle relevante vereisten in de ISA's, met inbegrip van die welke verband houden met ethiek in de ethische code van IESBA voor professionele accountants (...).*"

Dit roept nog een andere vraag op: moeten de commissarissen van geconsolideerde entiteiten de IESBA *Code of Ethics* naleven, zodat hun audit geacht kan worden te voldoen aan de regels die door het Rekenhof worden toegepast?

Bedrijfsrevisoren die in België de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoeren – over het algemeen is dat in het kader van een commissarismandaat – moeten zich houden aan de deontologische regels die zijn vastgelegd in de IBR-wet⁷⁴, evenals aan

72 § 405.6 du Code of Ethics (2023).

73 <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2021/01/ISSAI-2000-Application-des-normes-daudit-financier.pdf>.

74 Notamment les articles 12 à 16 relatifs à l'indépendance du réviseur d'entreprises.

75 Notamment les articles 3:62 à 3:64 relatifs à l'indépendance du commissaire.

72 § 405.6 van de *Code of Ethics* (2023).

73 <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2021/01/ISSAI-2000-Application-des-normes-daudit-financier.pdf>.

74 Meer bepaald artikelen 12 tot 16 met betrekking tot de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor.

ne sont cependant pas tenus de respecter le Code d'éthique IESBA ; l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a indiqué être « *d'avis que l'application du cadre légal belge en matière de déontologie permet d'inclure une déclaration dans le rapport d'audit qui est « ISA compliant », puisque l'application des normes ISA n'entraîne pas l'obligation d'appliquer le Code éthique de l'IESBA en Belgique mais bien des règles éthiques d'un niveau équivalent.* »⁷⁶ ; de cette manière, l'IRE indiquait qu'il y a lieu de considérer que les règles belges d'indépendance sont au moins équivalentes à celles édictées par le Code d'éthique IESBA.

Toutefois, depuis lors, le Code d'éthique IESBA a été complété par la section 405, tel qu'exposé ci-avant, qui contient des règles plus précises et plus étendues que celles du dispositif belge, notamment celle décrite ci-avant.

Pour s'assurer du respect des règles de déontologie pertinentes en matière d'audit des entités consolidées, la Cour des comptes pourrait dès lors être amenée à requérir des commissaires de ces entités qu'ils confirment appliquer les règles édictées dans la section 405 du Code d'éthique IESBA.

- § 19 (b) : compétences professionnelles ; l'article 12 de loi IRE requiert que le principe déontologique de compétence soit respecté ; les paragraphes 30 à 32 de la norme de gestion de la qualité ISQM1, qui est d'application obligatoire pour les réviseurs d'entreprises⁷⁷, exigent également

de regels die zijn geformuleerd in het WVV⁷⁵. Ze hoeven zich echter niet te houden aan de IESBA *Code of Ethics*. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft aangegeven de mening te zijn toegedaan "dat de toepassing van het Belgisch wettelijk kader inzake de deontologie het mogelijk maakt om een 'ISA compliant statement' in te voeren in het controleverslag vermits de toepassing van de ISA's niet de verplichting met zich meebrengt om de IESBA *Code of Ethics* in België toe te passen maar veeleer gelijkwaardige deontologische bepalingen"⁷⁶. Zo gaf het IBR aan dat er redenen waren om aan te nemen dat de Belgische onafhankelijkheidsregels ten minste gelijkwaardig zijn aan die van de IESBA *Code of Ethics*.

Sindsdien is de IESBA *Code of Ethics* aangevuld met sectie 405, zoals hierboven uiteengezet, die regels bevat die preciezer en uitgebreider zijn dan in de Belgische regelgeving, waaronder de hierboven beschreven regeling.

Om de naleving van de relevante deontologische regels met betrekking tot de controle van geconsolideerde entiteiten te verzekeren, zou het Rekenhof daarom van de commissarissen van deze entiteiten kunnen eisen dat ze bevestigen dat ze de regels van sectie 405 van de IESBA *Code of Ethics* toepassen.

- § 19 (b): vakbekwaamheid; volgens artikel 12 van de IBR-wet moet het deontologische principe van vakbekwaamheid worden nageleefd. De paragrafen 30 tot en met 32 van de standaard voor kwaliteitsmanagement ISQM1, die bedrijfsrevisoren verplicht moeten toepassen⁷⁷, schrijven ook voor dat

76 Avis 2019/07 du 19 mars 2019 <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/Avis/2019-07-avis-deontologie.pdf>.

77 Norme relative à l'application des normes internationales de gestion de qualité 1 et 2 (normes ISQM 1 et 2) et de la norme ISA 220 (Révisée) en Belgique (1^{er} décembre 2023) <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/norme-detail-page/norme-isqc-1>.

75 Meer bepaald artikelen 3:62 tot 3:64 met betrekking tot de onafhankelijkheid van de commissaris.

76 Advies 2019/07 van 19 maart 2019 <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/adviezen/2019-07-advies-IESBA.pdf>.

77 Norm inzake de toepassing van de internationale standaarden voor kwaliteitsmanagement 1 en 2 (ISQM 1 en 2) en van ISA 220 (herzien) in België (1 december 2023) <https://www.ibr-ire>.

que l'équipe d'audit ait les compétences adéquates pour l'exécution de ses missions de contrôle d'états financiers.

De manière organique, le commissaire devra avoir déterminé s'il dispose des compétences adéquates pour l'exécution de la mission, à défaut de quoi il n'aurait pas pu l'accepter ; il répond de cette manière à l'exigence du paragraphe 19 (b) de la norme ISA 600 que la Cour des comptes se doit d'appliquer, mais aussi de vérifier.

- § 19 (c) : possibilité d'être impliqué dans les travaux du commissaire de l'entité consolidée dans les limites nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; en raison de la levée du secret professionnel à l'égard de la Cour des comptes évoquée supra, cette exigence ne pose pas de problèmes.
- § 19 (d) : le commissaire de l'entité consolidée est activement contrôlé : la Cour des comptes est parfaitement informée du système de contrôle externe de la qualité des réviseurs d'entreprises tel qu'il est opéré par le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises.

6- Collège entre un commissaire et un auditeur de la Cour des comptes

Sur son site internet, la Cour des comptes publie la liste des 34 sociétés publiques dont elle contrôle les comptes⁷⁸, en formant un collège de commissaires avec un ou plusieurs réviseurs d'entreprises ; citons à titre d'exemple : la SNCB, bpost, Proximus, RTBF, etc.. ; à cet effet, la Cour des comptes désigne un ou plusieurs de ses auditeurs pour la représenter.

het controleteam passende vaardigheden moet hebben om zijn controleopdrachten van financiële overzichten uit te voeren.

Op een organische manier moet de commissaris hebben vastgesteld of hij over de adequate vaardigheden beschikt om de opdracht uit te voeren, bij gebreke waarvan hij de opdracht niet mag aanvaarden. Op die manier voldoet hij aan de vereiste van paragraaf 19(b) van ISA 600, die het Rekenhof niet alleen moet toepassen, maar ook moet verifiëren.

- § 19 (c): de mogelijkheid om betrokken te zijn bij de werkzaamheden van de commissaris van de geconsolideerde entiteit binnen de grenzen die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen; wegens de hierboven genoemde opheffing van het beroepsgeheim ten aanzien van het Rekenhof levert dit voorschrift geen problemen op.
- § 19 (d): er wordt actief toezicht uitgeoefend op de commissaris van de geconsolideerde entiteit: het Rekenhof is volledig op de hoogte van het externe kwaliteitsbeheersingssysteem van de bedrijfsrevisoren zoals het wordt uitgeoefend door het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren.

6- College tussen een commissaris en een auditor van het Rekenhof

Het Rekenhof publiceert op zijn website de lijst van de 34 overheidsbedrijven waarvan het de rekeningen controleert⁷⁸ door een college van commissarissen te vormen met een of meer bedrijfsrevisoren. Voorbeelden zijn NMBS, bpost, Proximus, RTBF enz. Hiertoe stelt het Rekenhof een of meer van zijn auditors aan om het Hof te vertegenwoordigen.

78 <https://www.ccrek.be/fr/Commissaires-aux-comptes>.

[be/nl/regelgeving-en-publicaties/normen-en-aanbevelingen/normen/norm-detail-page-nl/isqc-1](https://www.ccrek.be/nl/regelgeving-en-publicaties/normen-en-aanbevelingen/normen/norm-detail-page-nl/isqc-1).
78 <https://www.ccrek.be/nl/rekeningcommissarissen>.

Ce contrôle est institué par l'article 25 de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques⁷⁹ pour les entreprises publiques autonomes, et par diverses lois ou décrets pour d'autres entreprises publiques ou structures similaires de l'État fédéral, de la Région wallonne ou de la Communauté française.

Diverses questions pratiques se posent lorsque le contrôle des comptes est exercé en collège, dont la plupart n'entrent pas dans le sujet de la présente contribution.

Soulignons cependant que l'article 3:75 du CSA stipule que « *Lorsque le contrôle légal des comptes est confié à plusieurs commissaires, ils conviennent ensemble des résultats du contrôle légal et présentent un rapport conjoint sur le contrôle légal des comptes et une opinion conjointe. En cas de désaccord, chaque commissaire présente son avis dans un paragraphe distinct du rapport et expose les raisons de ce désaccord* » ; par ailleurs, ni la loi IRE, ni les normes ISA, ni les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ne traitent des aspects spécifiques du contrôle par un collège de commissaires⁸⁰. L'avis 22-071 de l'ICCI⁸¹ donne cependant des informations utiles à cet égard.

A côté du mode de fonctionnement interne du collège des commissaires, qui relève d'un accord entre les différents commissaires, il

Deze controle is voor de autonome overheidsbedrijven ingevoerd door artikel 25 van de wet van 21 maart 1991 betreffende de hervorming van sommige economische overheidsbedrijven⁷⁹, en voor de andere overheidsbedrijven of gelijkaardige structuren van de federale Staat, het Waalse Gewest of de Franse Gemeenschap door verschillende wetten of decreten.

Er doen zich verschillende praktische problemen voor wanneer de controle van de rekeningen wordt uitgevoerd door een college, waarvan de meeste buiten het bestek van deze bijdrage vallen.

We wijzen in dit verband op artikel 3:75 van het WVV dat het volgende bepaalt: "*Indien de wettelijke controle is toevertrouwd aan meer dan één commissaris, dienen zij overeenstemming te bereiken over de resultaten van de wettelijke controle en geven zij een gezamenlijk verslag over de wettelijke controle van de jaarrekening en een gezamenlijk oordeel af. In geval van verschil van mening geeft elke commissaris zijn mening in een afzonderlijke paragraaf van het verslag met vermelding van de redenen voor het verschil van mening*". Noch de IBR-wet, noch de ISA's, noch de standaarden van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren gaan in op de specifieke aspecten van de controle door een college van commissarissen⁸⁰. Advies 22-071 van het ICCI⁸¹ bevat hierover wel nuttige informatie.

Naast de interne werkwijze van het college van commissarissen, waarbij de verschillende commissarissen overeenstemming moeten

79 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/1991/03/21/1991021064/justel>.

80 A titre d'information, citons cependant la norme française d'exercice professionnel NEP-100 Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes <https://doc.cncc.fr/docs/nep-100-audit-des-c>.

81 Avis 22-071 L'exercice d'un mandat en collège de commissaires, 21 mars 2023 <https://www.icci.be/fr/avis/avis-detail-page/l-exercice-d-un-mandat-en-coll-ge-de-commissaires-de-uitoefening-van-eeen-mandaat-in-eeen-college-van-commissarissen>.

79 <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/1991/03/21/1991021064/justel>.

80 Ter informatie vermelden we echter de Franse beroepsstandaard NEP-100 Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes (Audit rekeningen door meerdere rekeningcommissarissen) <https://doc.cncc.fr/docs/nep-100-audit-des-c>.

81 Advies 22-071 De uitoefening van een mandaat in een college van commissarissen, 21 maart 2023 <https://www.icci.be/nl/rechtspraak/jurisprudence-detail-page/de-uitoefening-van-eeen-mandaat-in-eeen-college-van-commissarissen-l-exercice-d-un-mandat-en-coll-ge-de-commissaires>.

convient de s'intéresser à la question de la responsabilité professionnelle résultant du contrôle légal et du rapport qui le conclut.

La responsabilité du commissaire de sociétés ou d'associations et fondations est stipulée à l'article 3:71 du CSA : « *Sans préjudice de la limitation de la responsabilité conformément à l'article 24, § 1er, de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, les commissaires sont responsables envers la personne morale des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions. Ils répondent solidairement tant envers la personne morale qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du présent code ou des statuts.*

Ils ne sont déchargés de leur responsabilité, quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que s'ils prouvent qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé ces infractions à l'organe d'administration et, le cas échéant, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance. ».

La Cour des comptes agissant en tant que commissaire au sein du collège des commissaires, l'article 3:71 s'applique à sa mission de contrôle.

L'article 24, § 1^{er} de la loi IRE limite cette responsabilité : « *Les réviseurs d'entreprises sont responsables, conformément au droit commun, de l'accomplissement des missions qui leur sont réservées par la loi ou en vertu de celle-ci. Sauf en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, cette responsabilité est plafonnée à un montant de trois millions d'euros en ce qui concerne l'accomplissement d'une de ces missions auprès d'une personne autre qu'une entité d'intérêt public, porté à douze millions d'euros en ce qui concerne l'accomplissement*

bereiken, moet ook worden ingegaan op de beroepsaansprakelijkheid die voortvloeit uit de wettelijke controle en het verslag waarmee deze controle wordt afgesloten.

De aansprakelijkheid van de commissaris van vennootschappen of verenigingen en stichtingen is vastgelegd in artikel 3:71 van het WVV: "Onverminderd de aansprakelijkheidsbeperking overeenkomstig artikel 24, § 1, van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren zijn de commissarissen jegens de rechtspersoon aansprakelijk voor de fouten die zij in de uitoefening van hun taak begaan. Zij zijn zowel jegens de rechtspersoon als jegens derden hoofdelijk aansprakelijk voor alle schade die het gevolg is van overtreding van de bepalingen van dit wetboek of van de statuten.

Ten aanzien van de overtredingen waaraan zij geen deel hebben gehad, worden zij van die aansprakelijkheid slechts ontheven wanneer zij aantonen dat zij hun taak naar behoren hebben vervuld en zij die overtredingen hebben aangeklaagd bij het bestuursorgaan en, in voorkomend geval, indien daar geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste daaropvolgende algemene vergadering of leden nadat zij er kennis van hebben gekregen".

Aangezien het Rekenhof optreedt als commissaris binnen het college van commissarissen, is artikel 3:71 van toepassing op zijn controleopdracht.

Artikel 24, § 1 van de IBR-wet beperkt deze aansprakelijkheid: "De bedrijfsrevisoren zijn aansprakelijk, overeenkomstig het gemeen recht, voor de uitvoering van de opdrachten die hun door of krachtens de wet zijn toevertrouwd. Behoudens bij overtreding gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, wordt deze aansprakelijkheid beperkt tot een bedrag van drie miljoen euro voor de uitvoering van een van deze opdrachten bij een andere persoon dan een organisatie van openbaar belang, verhoogd tot twaalf miljoen euro voor de uitvoering van een van deze

d'une de ces missions auprès d'une entité d'intérêt public. ».

Cependant, cette disposition de la loi IRE qui plafonne la responsabilité des réviseurs d'entreprises ne s'applique pas à la Cour des comptes, car la loi IRE ne concerne que les réviseurs d'entreprises ; cette différence de traitement ne répond à aucune logique, si ce n'est celle d'une distraction du législateur lors du remplacement du Code des sociétés par le CSA⁸².

Soulignons par ailleurs que, comme le stipule l'article 3:71 du CSA, cette responsabilité est solidaire : un des commissaires ne pourrait pas invoquer que la faute aurait été commise par un autre membre du collège des commissaires pour échapper à la mise en cause de sa propre responsabilité professionnelle.

Enfin, la question se pose de la mise en cause de la responsabilité de chacun des membres du collège en cas de faute invoquée alors qu'une opinion divergente a été exprimée dans le rapport du collège des commissaires ; ce cas est relativement théorique, car on imagine mal la société ou un tiers invoquer une faute du collège des commissaires lui ayant causé un dommage, alors qu'une information – certes contredite – a été donnée dans le rapport de contrôle.

Pour que la responsabilité d'un commissaire puisse être invoquée, on soulignera que l'article 3:71 du CSA exige en premier lieu la commission d'une faute, outre un dommage résultant de cette faute.

⁸² Le plafonnement de la responsabilité des commissaires faisait le siège de l'article 140/1 du Code des sociétés; un dispositif similaire se trouvait dans l'article 24, § 1^{er} de la loi IRE, repris de l'article 17 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 ; le législateur a préféré, lors de l'adoption du CSA en 2019, y inclure un simple renvoi au dispositif de la loi IRE, oubliant que des lois et décrets particuliers attribuaient à la Cour des comptes également une mission de commissaire.

opdrachten bij een organisatie van openbaar belang”.

Deze bepaling van de IBR-wet, die de aansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren begrenst, is evenwel niet van toepassing op het Rekenhof, aangezien de IBR-wet alleen geldt voor bedrijfsrevisoren. Er zit geen andere logica achter dit verschil in behandeling dan een onoplettendheid van de wetgever toen het Wetboek van Vennootschappen werd vervangen door het WVV⁸².

We wijzen er overigens op dat, zoals bepaald in artikel 3:71 van het WVV, deze aansprakelijkheid hoofdelijk is: één van de commissarissen zou niet kunnen aanvoeren dat de fout is begaan door een ander lid van het college van commissarissen om zijn eigen beroepsaansprakelijkheid te ontlopen.

Ten slotte rijst de vraag naar de aansprakelijkheid van elk lid van het college van commissarissen als een fout wordt ingeroepen, terwijl er een afwijkend oordeel is gegeven in het verslag van het college van commissarissen. Dit geval is relatief theoretisch, aangezien het moeilijk voor te stellen is dat een vennootschap of een derde een fout inroept van het college van commissarissen dat hem schade heeft berokkend, wanneer er – zij het tegenstrijdige – informatie is gegeven in het controleverslag.

Om de aansprakelijkheid van een commissaris te kunnen inroepen, moet worden benadrukt dat artikel 3:71 van het WVV ten eerste vereist dat er een fout is begaan en ten tweede dat er schade is als gevolg van deze fout.

⁸² De begrenzing van de aansprakelijkheid van commissarissen was opgenomen in artikel 140/1 van het Wetboek van Vennootschappen. Een soortgelijke bepaling was te vinden in artikel 24, § 1 van de IBR-wet, dat was overgenomen van artikel 17 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. Toen het WVV in 2019 werd aangenomen, heeft de wetgever er de voorkeur aan gegeven om een eenvoudige verwijzing op te nemen naar de bepalingen van de IBR-wet, daarbij vergetend dat specifieke wetten en decreten aan het Rekenhof ook een commissarisopdracht hebben toegekend.

CETTE DISPOSITION DE LA LOI IRE QUI PLAFONNE LA RESPONSABILITÉ DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES NE S'APPLIQUE PAS À LA COUR DES COMPTES, CAR LA LOI IRE NE CONCERNE QUE LES RÉVISEURS D'ENTREPRISES.

Si un des commissaires a émis une opinion modifiée motivée par le problème à l'origine de la faute invoquée, il y a peu de probabilités qu'une faute puisse lui être reprochée ; ce cas est réglé par le 2^{ème} alinéa de l'article 3:71 : dès lors qu'il y a lieu de considérer qu'il n'y a pas de faute, que les diligences normales ont été accomplies (puisque une opinion modifiée a été émise), et que l'infraction a été dénoncée (à tout le moins puisque une opinion modifiée a été émise), le commissaire concerné devrait dès lors être déchargé de sa responsabilité.

DEZE BEPALING VAN DE IBR-WET, DIE DE AANSPRAKELIJKHEID VAN BEDRIJFSREVISOREN BEGRENST, IS NIET VAN TOEPASSING OP HET REKENHOF, AANGEZIEN DE IBR-WET ALLEEN GELDT VOOR BEDRIJFSREVISOREN.

Als één van de commissarissen een aangepast oordeel heeft uitgebracht wegens het probleem dat aan de oorsprong ligt van de ingeroepen fout, is de kans klein dat hem een fout kan worden verweten. Dit geval is geregeld in het tweede lid van artikel 3:71: als er redenen zijn om aan te nemen dat er geen sprake is van een fout, dat zij hun taak naar behoren hebben vervuld (aangezien een aangepast oordeel werd uitgebracht) en de overtreding werd aangeklaagd (op zijn minst aangezien een aangepast oordeel werd uitgebracht), zou de betrokken commissaris bijgevolg van zijn aansprakelijkheid worden ontheven.

Rapports de certification émis par la Cour des comptes en 2023

Les opinions émises par la Cour des comptes en 2023 sur les comptes de l'Etat fédéral et des entités fédérées sont reprises dans les divers cahiers d'observation de la Cour des comptes ; elles peuvent être présentées de la manière suivante :

Entité	Exercice comptable	Opinion	Fondement de l'opinion
Comptes annuels de l'Etat fédéral ⁸³	2022	Impossibilité d'exprimer une opinion	Absence d'éléments probants suffisants et appropriés, les éventuelles anomalies non détectées peuvent être significatives et avoir une incidence diffuse sur les comptes annuels de l'État fédéral, notamment : <ul style="list-style-type: none"> - absence de règles d'évaluation et de comptabilisation, règles d'évaluation hétérogènes et non conformes - élimination incomplète des transactions réciproques - comptabilisation des stocks et des immobilisations corporelles présentant des lacunes significatives - certains comptes bancaires, comptes postaux et caisses ne figurent pas au bilan.
Communauté flamande : compte général de la Communauté flamande ⁸⁴	2022	Impossibilité d'exprimer une opinion	Absence d'éléments probants suffisants et appropriés, les éventuelles anomalies non détectées peuvent être significatives et avoir une incidence diffuse sur les comptes annuels de l'État fédéral, notamment : <ul style="list-style-type: none"> - travaux de génie civil dont la propriété est incertaine et/ou dont la valorisation n'est pas cohérente - absence de valorisation de terrains et bâtiments, et des oeuvres d'art - mention incomplète dans l'annexe des droits et engagements hors bilan

83 180° Cahier – partie IV : comptes annuels 2022 de l'État fédéral https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/180e_c_obs_fed_PartieIV.pdf.

84 Rapport over de algemene rekening 2022 van de Vlaamse Gemeenschap en de geconsolideerde rekening 2022 van de Vlaamse deelstaatoverheid, p. 26 https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/2023_29_Rekeningenrapport2022.pdf.

Certificeringsverslagen van het Rekenhof anno 2023

Het oordeel dat het Rekenhof in 2023 heeft uitgebracht over de rekeningen van de federale Staat en de gefedereerde entiteiten is opgenomen in de verschillende 'Boeken van opmerkingen' van het Rekenhof. Ze kunnen als volgt worden weergegeven:

Entiteit	Boekjaar	Oordeel	Basis voor het oordeel
Jaarrekening van de federale Staat ⁸³	2022	Oordeel-onthouding	Door het ontbreken van voldoende en toereikende controle-informatie kunnen de eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen zowel van materieel belang zijn als een diepgaande invloed hebben op de jaarrekening van de federale Staat, meer bepaald: <ul style="list-style-type: none"> - ontbreken van waarderings- en aanrekeningsregels, heterogene en niet-conforme waarderingsregels - onvolledige eliminatie van de wederzijdse verrichtingen - boeking van de voorraden en materiële vaste activa vertoont belangrijke tekortkomingen - een aantal bankrekeningen, postrekeningen en kassen zijn niet opgenomen op de balans.
Vlaamse Gemeenschap: algemene rekening van de Vlaamse Gemeenschap ⁸⁴	2022	Oordeel-onthouding	Door het ontbreken van voldoende en toereikende controle-informatie kunnen de eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen zowel van materieel belang zijn als een diepgaande invloed hebben op de jaarrekening van de federale Staat, meer bepaald: <ul style="list-style-type: none"> - werken van burgerlijke bouwkunde waarvan het eigendom onzeker is en/of waarvan de waardering inconsistent is - geen waardering van terreinen en gebouwen en van kunstwerken - onvolledige vermelding van de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen in de toelichting

83 180° Boek – deel IV: jaarrekening 2022 van de federale Staat https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/180e_b_opm_fed_DeelIV.pdf.

84 Rapport over de algemene rekening 2022 van de Vlaamse Gemeenschap en de geconsolideerde jaarrekening 2022 van de Vlaamse deelstaatoverheid, p. 26 https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/2023_29_Rekeningenrapport2022.pdf.

Entité	Exercice comptable	Opinion	Fondement de l'opinion
Communauté flamande : compte consolidé de l'Autorité fédérée flamande ⁸⁵	2022	Opinion sans réserve	
Région de Bruxelles-Capitale : compte général de l'entité régionale regroupant les services du gouvernement et les organismes administratifs autonomes ⁸⁶	2022	Impossibilité d'exprimer une opinion	Absence d'éléments probants suffisants et appropriés, les éventuelles anomalies non détectées peuvent être significatives et avoir une incidence diffuse sur le compte général de l'entité régionale, notamment : - cadre réglementaire incomplet - périmètre de consolidation incomplet ou absence des comptes généraux d'entités consolidées
Région de Bruxelles-Capitale : comptes des services du gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ⁸⁷	2022	Impossibilité d'exprimer une opinion	Absence d'éléments probants suffisants et appropriés pour effectuer ses travaux de contrôle servant de fondement à son opinion sur ce compte général, notamment : manque de transparence dans l'enregistrement des opérations de Bruxelles Fiscalité
Région de Bruxelles-Capitale : comptes des organismes autonomes de la Région Bruxelles-Capitale ⁸⁸	2022	10 rapports sans réserve 10 rapports avec réserve 1 rapport sans opinion	

85 *Ibidem*, p. 51.

86 28^e Cahier adressé par la Cour des comptes au Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale et à l'Assemblée réunie de la Commission communautaire commune https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/28e_c_obs_br.pdf, p. 78.

87 *Ibidem*, p. 81.

88 *Ibidem*, pp. 100 à 142.

Entiteit	Boekjaar	Oordeel	Basis voor het oordeel
Vlaamse Gemeenschap: geconsolideerde jaarrekening van de Vlaamse deelstaatoverheid ⁸⁵	2022	Oordeel zonder voorbehoud	
Brussels Hoofdstedelijk Gewest: Algemene rekening van de gewestelijke entiteit die de diensten van de regering en de autonome bestuursinstellingen van Brussel-Hoofdstad groepeer ⁸⁶	2022	Oordeelonthouding	Door het ontbreken van voldoende en toereikende controle-informatie kunnen de eventuele niet-gedetectedeerde afwijkingen zowel van materieel belang zijn als een diepgaande invloed hebben op de jaarrekening van de gewestelijke entiteit, meer bepaald: <ul style="list-style-type: none"> - onvolledig regelgevend kader - onvolledige consolidatieperimeter of gebrek aan algemene rekeningen van geconsolideerde entiteiten
Brussels Hoofdstedelijk Gewest: rekeningen van de diensten van de regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest ⁸⁷	2022	Oordeelonthouding	Niet voldoende en toereikende controle-informatie om zijn controlewerkzaamheden te verrichten die als basis dienen voor zijn oordeel over deze algemene rekening, meer bepaald: gebrek aan transparantie in de registratie van de verrichtingen van Brussel Fiscaliteit
Brussels Hoofdstedelijk Gewest: rekeningen van de autonome instellingen van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest ⁸⁸	2022	10 verslagen zonder voorbehoud 10 verslagen met voorbehoud 1 oordeelonthouding	

85 *Ibid.*, p. 51.

86 28^e Boek van het Rekenhof voorgelegd aan het Brussels Hoofdstedelijk Parlement en aan de Verenigde Vergadering van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/28e_b_opm_br.pdf, p. 78.

87 *Ibid.*, p. 81.

88 *Ibid.*, pp. 100 tot 142.

Entité	Exercice comptable	Opinion	Fondement de l'opinion
Région de Bruxelles-Capitale : compte général de la Commission communautaire commune (compte général des services du collège réuni et des comptes généraux des organismes administratifs autonomes) ⁸⁹	2022	Opinion défavorable	Anomalies significatives qui ont une incidence diffuse sur le compte général, notamment : - imputation pluriannuelle de l'acquisition d'un bâtiment - charges non comptabilisées en raison de l'épuisement des crédits de liquidation - compensations entre recettes et dépenses - surestimation de créances.
Communauté française : compte général des services d'administration générale et des cabinets ministériels (compte non consolidé) ⁹⁰	2022	Opinion défavorable	Anomalies significatives qui ont une incidence diffuse sur le compte général, notamment : - comptabilité ne respectant pas les principes de comptabilité en partie double et d'enregistrement des opérations sur la base des droits constatés - contrôle interne insuffisant
Commission communautaire française (COCOF) : compte général consolidé de l'entité francophone bruxelloise ⁹¹	2021	Impossibilité d'exprimer une opinion	Le compte général consolidé n'a pas été transmis Les modalités de la consolidation n'ont pas été arrêtées Nombreuses lacunes dans les comptes du SPFB, qui représente 90% du compte consolidé

89 28^e Cahier adressé par la Cour des comptes au Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale et à l'Assemblée réunie de la Commission communautaire commune, p. 2, https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/28e_c_obs_br.pdf.pdf.

90 35^e Cahier d'observations adressé par la Cour des comptes au Parlement de la Communauté française, p. 111 https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/35e_c_obs_cf.pdf.

91 Certification du compte général consolidé de la Commission communautaire française pour l'exercice 2021. https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/Certification_COCOF_2021.pdf.

Entiteit	Boekjaar	Oordeel	Basis voor het oordeel
Brussels Hoofdstedelijk Gewest: algemene rekening van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie (algemene rekening van de diensten van het verenigd college en algemene rekeningen van de autonome bestuursinstellingen) ⁸⁹	2022	Afkeurend oordeel	Afwijkingen van materieel belang die een diepgaande invloed hebben op de algemene rekening, meer bepaald: <ul style="list-style-type: none"> - aanrekening van de aankoop van een gebouw gespreid over meerdere jaren - niet-geboekte lasten wegens uitputting van de vereffeningkredieten - compensatie tussen ontvangsten en uitgaven - overwaardering van schuldvorderingen enz.
Franse Gemeenschap: algemene rekening van de algemene bestuursdiensten en de ministeriële kabinetten (niet-geconsolideerde rekening) ⁹⁰	2022	Afkeurend oordeel	Afwijkingen van materieel belang die een diepgaande invloed hebben op de algemene rekening, meer bepaald: <ul style="list-style-type: none"> - boekhouding die de principes van dubbele boekhouding en boeking van verrichtingen op basis van vastgestelde rechten niet naleeft - ontoereikende interne controle
Franse Gemeenschapscommissie (COCOF); geconsolideerde algemene rekening van de Brusselse Franstalige entiteit ⁹¹	2021	Oordeel-onthouding	De geconsolideerde algemene rekening is niet toegezonden De modaliteiten van de consolidatie zijn niet vastgesteld Talrijke hiaten in de rekeningen van de GOB, die 90% van de geconsolideerde jaarrekening vertegenwoordigt

89 28° Boek van het Rekenhof voorgelegd aan het Brussels Hoofdstedelijk Parlement en aan de Verenigde Vergadering van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie, p. 2, https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/28e_b_opm_br.pdf.

90 35° 'Boek van opmerkingen' van het Rekenhof voorgelegd aan het Parlement van de Franse Gemeenschap, p. 111 https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/35e_c_obs_cf.pdf.

91 Certificering van de geconsolideerde algemene rekening van de Franse Gemeenschapscommissie voor het jaar 2021 https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/Certification_COCOF_2021.pdf.

Entité	Exercice comptable	Opinion	Fondement de l'opinion
Région wallonne ⁹²	2021	Opinion défavorable	<p>Les éléments probants qu'elle a obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion, notamment en raison de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - sous-estimation des charges et des revenus en raison du non-respect du principe d'imputation des opérations sur la base des droits constatés - sous-estimation et non-exhaustivité de créances - sous-estimation des dettes - absence de réconciliation de l'inventaire - non-exhaustivité des droits et engagements hors bilan.

92 35^e Cahier d'observations adressé par la Cour des comptes au Parlement wallon, p. 116 https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/180e_35e_c_obs_r_w.pdf.

Entiteit	Boekjaar	Oordeel	Basis voor het oordeel
Waals Gewest ⁹²	2021	Afkeurend oordeel	De verkregen controle-informatie is voldoende en geschikt om zijn oordeel op te baseren, meer bepaald wegens: <ul style="list-style-type: none">- onderwaardering van de kosten en inkomsten door niet-naleving van het beginsel van boeking van verrichtingen op basis van de vastgestelde rechten- onderwaardering en onvolledigheid van schuldvorderingen- onderwaardering van schulden- gebrek aan afstemming van de inventaris- onvolledigheid van niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen.

92 35° 'Boek van opmerkingen' van het Rekenhof voorgelegd aan het Waals Parlement, p. 116 https://www.ccrek.be/sites/default/files/Docs/180e_35e_c_obs_r_w.pdf.

ON RESTE CONFONDU DEVANT LE NOMBRE DE DÉCLARATIONS D'IMPOSSIBILITÉ D'EXPRIMER UNE OPINION.

La situation de certification des comptes décrite dans le tableau ci-avant appelle les réflexions suivantes :

- On reste confondu devant le nombre de déclarations d'impossibilité d'exprimer une opinion ; la Cour des comptes utilise les normes internationales pour les institutions supérieures de contrôle (ISSAI)⁹³ éditées par l'INTOSAI comme référence lors de l'exécution de ses diverses missions, lesquelles, en matière de normes d'audit, se réfèrent aux normes internationales d'audit ISA ; les §§ 9 et suivants de la norme ISA 705, intitulée « *Modifications apportées à l'opinion formulées dans le rapport de l'auditeur indépendant* »⁹⁴, précisent que « *L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus* » et que « *L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsque, dans des situations extrêmement rares et bien qu'ayant recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur chacune des incertitudes individuelles, il conclut qu'il n'est pas possible de se forger une opinion sur les états financiers en raison*

HET AANTAL VERKLARINGEN VAN OORDEELONTHOUDING IS OPMERKELIJK.

De situatie in verband met de certificering van de rekeningen zoals beschreven in de bovenstaande tabel geeft aanleiding tot de volgende bedenkingen:

- Het aantal verklaringen van oordeelonthouding is opmerkelijk. Het Rekenhof gebruikt de internationale standaarden voor hoge controleinstanties (ISSAI)⁹³ opgesteld door INTOSAI als referentie bij het uitvoeren van zijn verschillende opdrachten, die inzake auditstandaarden verwijzen naar de internationale controlestandaarden (ISA's). De paragrafen 9 en volgende van ISA 705, met als titel '*Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*'⁹⁴, verduidelijken het volgende: "*De auditor dient een oordeelonthouding te formuleren als hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren en de auditor tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetectedeerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben*" en "*De auditor dient een oordeelonthouding te formuleren als, in uiterst zeldzame omstandigheden waarin meerdere onzekerheden meespelen, hij tot de conclusie komt dat, ondanks het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking*

93 Voir par exemple le 180^e Cahier, partie IV, sur les comptes annuels 2022 de l'Etat fédéral, p. 15.

94 <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-705-Revisee-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>.

93 Zie bv. het 180^e Boek, deel IV, over de jaarrekening 2022 van de federale Staat, p. 15.

94 <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-en-aanbevelingen/ISA-s/nieuwe-en-herziene-ISA-s/Nieuwe-en-herziene-ISAs-2017/ISA-705-Herzien-NL-2016-2017-CLEAN.pdf>.

de l'interaction possible de ces incertitudes et de leur incidence cumulée éventuelle sur les états financiers ».

- Tout autant est-on troublé par les opinions négatives ; la même norme ISA 705 précise que « *L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers* » (§ 8 de l'ISA 705).

- En neuf ans, depuis que les deux lois de 2014 ont introduit l'obligation de certification des comptes par la Cour des comptes à partir de 2020, les entités ayant fait l'objet de ces rapports n'ont pas réussi à s'organiser pour produire des comptes qui respectent les règles imposées et fournissent les informations dont la Cour des comptes a besoin pour remplir sa mission ; est-ce un manque de moyens humains et/ou financiers, de l'incompétence, de la mauvaise volonté politique et/ou administrative ? Sans doute un peu de tout ...

Le fait est que l'image de la Belgique n'en sort pas grandie, et que les utilisateurs de ces comptes doivent être bien perplexes.

- La Communauté flamande fait figure, avec son compte consolidé de l'Autorité fédérée flamande certifié sans réserve, de bon élève de la classe, en se profilant comme un exemple pour les autres entités publiques ; néanmoins, l'impossibilité pour la Cour des comptes d'émettre une opinion sur le compte général (non consolidé) de la Communauté flamande ne semble pas perturber la certification du compte consolidé de l'Autorité fédérée flamande,

tot elk van de afzonderlijke onzekerheden, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen vanwege de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect ervan op de financiële overzichten”.

- We zijn evenzeer verontrust door het aantal negatieve oordelen; ISA 705 preciseert daarover het volgende: “*De auditor dient een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen als hij, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk zowel van materieel belang zijn voor, als een diepgaande invloed hebben op, de financiële overzichten*” (§ 8 van ISA 705).

- In de negen jaar sinds de twee wetten van 2014 de verplichting van certificering van de rekeningen door het Rekenhof vanaf 2020 invoerde, zijn de entiteiten waarover deze verslagen werden opgesteld er niet in geslaagd zich te organiseren om rekeningen te produceren die voldoen aan de opgelegde regels en die de informatie verschaffen die het Rekenhof nodig heeft om zijn opdracht te vervullen. Is het een gebrek aan menselijke en/of financiële middelen, incompetentie, politieke en/of administratieve onwil? Waarschijnlijk een beetje van alles...

Feit is dat het imago van België er niet beter op is geworden en de gebruikers van deze rekeningen wellicht perplex staan.

- De Vlaamse Gemeenschap is, met haar ‘zonder voorbehoud’ gecertificeerde geconsolideerde jaarrekening van de Vlaamse deelstaatoverheid, een goede leerling en een voorbeeld voor de andere overheidsentiteiten. Niettemin lijkt de oordeelonthouding van het Rekenhof over de (niet-geconsolideerde) algemene rekening van de Vlaamse Gemeenschap geen invloed te hebben op de certificering van de geconsolideerde jaarrekening van

qui inclut notamment ce compte général de la Communauté flamande ; nous n'avons pas trouvé de commentaire à ce sujet dans le rapport de la Cour des comptes sur le compte consolidé de l'Autorité fédérée flamande⁹⁵.

- L'impossibilité d'émettre une opinion sur les comptes de nombre d'entités publiques, ce qui signifie que l'audit n'a pas pu être accompli régulièrement, pose la question de la conformité de la Belgique avec le prescrit de l'article 3.1 de la directive 2011/85/UE : il est en effet difficile d'affirmer que les systèmes belges de comptabilité publique font l'objet d'un audit indépendant, alors que l'auditeur indépendant est de l'opinion qu'il lui est impossible d'émettre une opinion, en d'autres termes, qu'il lui est impossible d'accomplir sa mission d'audit indépendant.
- C'est sans doute une question politique que de déterminer que la structure de la Belgique est pyramidale et que l'Etat fédéral chapeaute les Communautés et les Régions, mais il paraîtrait logique que nombre de parties prenantes soient intéressées à connaître la situation financière de la Belgique sur la base d'états financiers consolidés au niveau de l'Etat belge, et ce, même si la directive 2011/85/UE ne le requiert pas explicitement.

A ce jour, de tels états financiers consolidés n'existent pas ; les comptes annuels de l'Etat fédéral ne recouvrent que les services publics fédéraux et les entités administratives qui en dépendent, et ignore tout ce qui concerne les Communautés, les Régions et les IPSS, qui chacune ont leurs propres états financiers, consolidés pour les unes, épars pour les autres ; c'est à ce point compliqué qu'on est en droit de s'interroger sur l'utilité

⁹⁵ Nous relevons toutefois que l'*Afsprakennota* citée *supra* décrit les seuils de matérialité appliqués par la Cour des comptes pour la certification du compte consolidé de l'Autorité fédérée flamande.

de la Vlaamse deelstaatoverheid, waarin deze algemene rekening van de Vlaamse Gemeenschap is opgenomen. We hebben hierover geen opmerkingen aangetroffen in het verslag van het Rekenhof over de geconsolideerde jaarrekening van de Vlaamse deelstaatoverheid⁹⁵.

- De oordeelonthouding over de rekeningen van vele overheidsentiteiten, wat betekent dat de controle niet regelmatig kon worden uitgevoerd, doet de vraag rijzen of België voldoet aan de vereiste van artikel 3.1 van Richtlijn 2011/85/EU: men kan immers moeilijk volhouden dat de Belgische stelsels voor overheidsboekhouding onderworpen zijn aan een onafhankelijke audit, wanneer de onafhankelijke auditor van mening is dat hij een oordeelonthouding moet formuleren, met andere woorden, dat het voor hem onmogelijk is om zijn onafhankelijke auditopdracht uit te voeren.
- Het is ongetwijfeld een politieke kwestie om vast te stellen dat de structuur van België piramidaal is en dat de federale Staat de Gemeenschappen en de Gewesten overkoepelt, maar lijkt het logisch dat veel belanghebbenden geïnteresseerd zijn in de financiële situatie van België op basis van geconsolideerde financiële overzichten op het niveau van de Belgische Staat, ook al vereist Richtlijn 2011/85/EU dit niet expliciet.

Momenteel bestaan dergelijke geconsolideerde financiële overzichten niet. De jaarrekening van de federale Staat heeft alleen betrekking op de federale overheidsdiensten en de administratieve entiteiten die ervan afhangen, en houdt geen rekening met alles wat betrekking heeft op de Gemeenschappen, de Gewesten en de OISZ, die elk hun eigen financiële overzichten hebben, geconsolideerd voor

⁹⁵ We merken echter op dat de hierboven aangehaalde *Afsprakennota* de materialiteitsdrempels beschrijft die het Rekenhof hanteert voor de certificering van de geconsolideerde jaarrekening van de Vlaamse deelstaatoverheid.

de ces états financiers, si ce n'est le contrôle et l'analyse par l'assemblée législative propre à chaque entité des comptes de cette entité.

Conclusion

A l'examen de la mission de certification des comptes publics confiée à la Cour des comptes suite à l'entrée en vigueur de la directive 2011/85/UE sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres, on se rend compte de la complexité institutionnelle de la Belgique ; en témoigne le nombre de lois, décrets et ordonnances que la transposition de cette directive a nécessité, rien que pour conférer à la Cour des comptes la mission d'audit indépendant des comptes publics qui y est requise. Heureusement, il fut décidé de concentrer cette mission sur la seule Cour des comptes.

L'histoire de la Cour des comptes a commencé peu de temps après la révolution de 1830, il y a un peu plus de 193 années ; ses missions se sont multipliées au fil des ans, mais la dernière mission qui lui a été confiée, celle de certification des comptes publics, est probablement une de celles qui a le plus fait évoluer ses méthodes de travail.

Cette mission de certification confiée à la Cour des comptes rentre dans le cadre plus général de sa mission de contrôle financier, sur les recettes et les dépenses de l'État fédéral, des communautés et des régions, et des organismes publics qui en dépendent. D'autres missions sont par ailleurs remplies par la Cour des comptes.

L'analyse de la base légale de cette mission de certification révèle une multitude de lois, décrets et ordonnances qui témoignent de la complexité de l'État belge et de la difficulté de s'y retrouver dans le dédale qui en résulte : lois applicables à l'État fédéral, lois applicables

sommige, versnipperd voor andere. Het is zo ingewikkeld dat men zich kan afvragen wat het nut van deze financiële overzichten is, behalve de controle en analyse van de rekeningen van die entiteit door de specifieke wetgevende vergadering van elke entiteit.

Conclusie

Bij het onderzoek van de opdracht van certificering van de overheidsrekeningen die aan het Rekenhof werd toevertrouwd als gevolg van de inwerkingtreding van Richtlijn 2011/85/EU tot vaststelling van voorschriften voor de begrotingskaders van de lidstaten, komt de institutionele complexiteit van België tot uiting. Dat blijkt uit het aantal wetten, decreten en ordonnances dat nodig was voor de omzetting van deze richtlijn, alleen al om het Rekenhof de daarin vereiste taak van onafhankelijke audit van de overheidsrekeningen toe te vertrouwen. Gelukkig werd besloten om deze taak enkel aan het Rekenhof toe te vertrouwen.

De geschiedenis van het Rekenhof begon kort na de revolutie van 1830, iets meer dan 193 jaar geleden. Zijn taken zijn in de loop der jaren verder uitgebreid, maar de laatste taak die aan het Rekenhof werd toevertrouwd, die van de certificering van overheidsrekeningen, is waarschijnlijk één van de taken die zijn werkmethode het meest heeft veranderd.

Deze certificeringsopdracht toevertrouwd aan het Rekenhof past in het meer algemene kader van zijn opdracht van financiële controle over de ontvangsten en uitgaven van de federale Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten en de openbare instellingen die ervan afhangen. Het Rekenhof vervult ook andere opdrachten.

Een analyse van de wettelijke basis voor deze certificeringsopdracht toont een veelheid aan wetten, decreten en ordonnances die getuigen van de complexiteit van de Belgische Staat en de moeilijkheid om de weg te vinden in het daaruit voortvloeiende doolhof: wetten die van

aux entités fédérées, décrets et ordonnances propres à chacune des entités fédérées, sans compter les règles propres aux IPSS.

Constatation a dû être faite que les comptes annuels de l'Etat fédéral ne recouvrent que ses services administratifs et les entités qui en dépendent, et non, de manière consolidée, l'ensemble des institutions publiques belges ; c'est la raison pour laquelle la Cour des comptes rédige dix rapports de contrôle chaque année, chacun couvrant un périmètre différent (à l'exception toutefois de la Communauté flamande).

La problématique du périmètre des comptes soumis à la certification de la Cour des comptes a été analysée, notamment afin de déterminer dans quelle mesure les différents comptes portent bien sur toutes les entités devant faire l'objet, en application de l'article 3.1 de la directive 2011/85/UE, d'un audit indépendant.

Dans certains cas, le périmètre couvert par le compte général soumis pour certification la Cour des comptes est qualifié par cette dernière d'incomplet.

Par ailleurs, les administrations locales, c'est-à-dire les communes et les entités qui en dépendent, ne sont pas soumises à l'obligation d'audit indépendant, tel que le requiert l'article 3.1 de la directive 2011/85/UE.

Toujours au niveau de la conformité avec la directive, on est en droit de se demander si des comptes annuels (Etat belge) ou un compte général (Communautés et Régions) sur lesquels la Cour des comptes déclare être dans l'impossibilité d'émettre une opinion répondent à l'obligation d'audit indépendant énoncée par la directive 2011/85/UE. La même question peut se poser à propos de certaines IPSS qui transmettent leurs comptes annuels avec un

toepassing zijn op de federale Staat, wetten die van toepassing zijn op de gefedereerde entiteiten, decreten en ordonnances die specifiek zijn voor elk van de gefedereerde entiteiten, en dan hebben we het nog niet over de regels die specifiek zijn voor de OISZ.

We hebben vastgesteld dat de jaarrekening van de federale Staat enkel betrekking heeft op zijn administratieve diensten en de entiteiten die ervan afhangen, en niet, op geconsolideerde basis, op alle Belgische openbare instellingen. Daarom stelt het Rekenhof elk jaar tien controleverslagen op, die elk betrekking hebben op een andere perimenter (met uitzondering echter van de Vlaamse Gemeenschap).

De problematiek van de perimenter van de rekeningen die door het Rekenhof moeten worden gecertificeerd, werd geanalyseerd, meer bepaald om te bepalen in welke mate de verschillende rekeningen wel alle entiteiten bestrijken die overeenkomstig artikel 3.1 van Richtlijn 2011/85/EU aan een onafhankelijke audit moeten worden onderworpen.

In sommige gevallen wordt de perimenter van de algemene rekening die ter certificering aan het Rekenhof wordt voorgelegd, door dat hof als onvolledig omschreven.

Bovendien zijn de lagere overheden, d.w.z. de gemeenten en de entiteiten die ervan afhangen, niet onderworpen aan de vereiste van onafhankelijke audit zoals vastgelegd in artikel 3.1 van Richtlijn 2011/85/EU.

Nog steeds wat de naleving van de Richtlijn betreft, kan men zich afvragen of de jaarrekening (Belgische Staat) of een algemene rekening (Gemeenschappen en Gewesten) waarover het Rekenhof een oordeelonthouding uitbrengt, voldoet aan de vereiste van onafhankelijke audit van Richtlijn 2011/85/EU. Dezelfde vraag kan worden gesteld voor bepaalde OISZ die hun jaarrekening met aanzienlijke vertraging, van

retard considérable, de plusieurs années parfois, ou dont le rapport d'audit n'a pas encore été rédigé.

L'analyse de la méthodologie d'audit appliquée par la Cour des comptes révèle qu'elle procède à la certification conformément au cadre de l'IFPP, qui comprend notamment un code déontologique et une norme pour le contrôle de qualité et qui renvoie aux normes internationales de contrôle (ISA) pour l'audit financier ; on ne saurait faire beaucoup mieux.

Sans remettre en cause l'indépendance organique et la manifeste indépendance d'esprit de la Cour des comptes, une question mérite cependant une clarification : les autres missions attribuées à la Cour des comptes, dont notamment celle de « *contrôle a posteriori du bon emploi des deniers publics* », qui est qualifiée par le gouvernement de mission de contrôle de gestion, sont-elles toutes compatibles avec l'indépendance d'un auditeur indépendant, par exemple au regard des services non-audit interdits au contrôleur légal des comptes ?

Cette question mériterait d'être exposée par la Cour des comptes dans ses Cahiers annuels, quitte à indiquer les mesures prises pour réduire ce risque, si un risque qu'une ou l'autre des autres missions de la Cour des comptes s'approche de la notion d'un service non-audit interdit.

En matière de gestion de la qualité, la Cour des comptes déploie des efforts importants pour assurer que ses missions sont exécutées dans le respect des dispositions législatives et normatives applicables, notamment en s'inscrivant dans une démarche de certification ISO 9001.

On remarque cependant que dans ses cahiers, la Cour des comptes ne mentionne pas si elle applique les principes de *Peer Review* formulé

soms meerdere jaren, toezenden of waarvan het controleverslag nog niet is opgesteld.

Uit een analyse van de controlemethodologie die het Rekenhof toepast, blijkt dat het Hof de certificering uitvoert volgens het IFPP-kader, dat een deontologische code en een standaard voor kwaliteitsbeheersing omvat en dat verwijst naar de internationale controlestandaarden (ISA) voor financiële audit. Het is amper mogelijk om het beter te doen.

Zonder de organieke onafhankelijkheid en de duidelijke onafhankelijkheid qua ingesteldheid van het Rekenhof in twijfel te trekken, is er toch een vraag die verduidelijking verdient: zijn de andere opdrachten die aan het Rekenhof zijn toegewezen, waaronder met name die van "*a posteriori controle van de goede besteding van de overheidsmiddelen*", die door de regering wordt gekwalificeerd als een opdracht van beheerscontrole, wel verenigbaar met de onafhankelijkheid van een onafhankelijke auditor, bijvoorbeeld ten aanzien van de voor de wettelijke auditor verboden niet-controlediensten?

Deze vraag verdient het om door het Rekenhof te worden uiteengezet in zijn jaarlijkse Boeken, indien het risico zou bestaan dat één van de andere opdrachten van het Rekenhof in de buurt komt van het begrip verboden niet-controledienst. Desnoods moet het Hof daarbij aangeven welke maatregelen het heeft genomen om dit risico te beperken.

Op het gebied van kwaliteitsbeheersing levert het Rekenhof aanzienlijke inspanningen om ervoor te zorgen dat zijn opdrachten worden uitgevoerd volgens de geldende wettelijke en normatieve bepalingen, met name door een ISO 9001-certificeringsproces te onderschrijven.

We merken echter op dat het Rekenhof in zijn Boeken niet vermeldt of het de beginselen van *Peer Review* toepast die zijn geformuleerd in

dans le *Guid 1900* adopté par l'INTOSAI en matière d'examen de la qualité par des pairs, c'est-à-dire en pratique par des membres d'une Cour des comptes étrangère ; il est vrai cependant que cette guidance de l'INTOSAI n'est pas d'application obligatoire.

Toujours en matière de méthodologie d'audit, la bonne pratique qu'est le principe du « *Single audit* », implanté dès 2012 en Communauté flamande grâce à une disposition légale levant le secret professionnel des réviseurs d'entreprises pour la transmission aux autres acteurs du contrôle, tels que la Cour des comptes et Audit Vlaanderen, d'informations et documents provenant du dossier d'audit du réviseur d'entreprises, se répand progressivement dans les autres sphères institutionnelles de la Belgique : à ce jour, une exception légale au secret professionnel a été (récemment) libellée pour le contrôle des IPSS ainsi qu'en Communauté française ; on peut s'attendre à ce que d'autres viendront ultérieurement, y compris au niveau fédéral.

Le *Single audit* requiert également la signature d'un protocole d'accord entre les acteurs du contrôle de chaque institution publique précisant les modalités de l'accomplissement de la mission de chacun des acteurs et de l'échange entre eux d'informations et de documents.

Une revue a également été faite des derniers rapports de certification des comptes des entités fédérales et fédérées établis par la Cour des comptes ; cette revue est pour le moins décevante, non pas en raison de la manière dont la Cour des comptes s'est acquittée de sa mission de certification, mais en raison de la mauvaise qualité de la plupart des comptes soumis à sa certification ; cette qualité est à ce point mauvaise que la Cour des comptes s'est déclarée dans l'impossibilité d'émettre une opinion dans la moitié des rapports qu'elle a émis, dont notamment celui relatif aux comptes annuels de l'Etat fédéral ou de la Région de Bruxelles-Capitale ; et elle a émis une opinion

de door INTOSAI goedgekeurde *Guid 1900* over kwaliteitstoetsing door vakgenoten, d.w.z. in de praktijk door leden van een buitenlands Rekenhof. Deze leidraad van INTOSAI is weliswaar niet verplicht.

Nog steeds op het vlak van auditmethodologie verspreidt de goede praktijk van het '*Single audit*'-principe, dat in 2012 werd ingevoerd in de Vlaamse Gemeenschap dankzij een wettelijke bepaling die het beroepsgeheim van bedrijfsrevisoren opheft voor de overdracht van informatie en documenten uit het auditdossier van de bedrijfsrevisor aan andere controleactoren, zoals het Rekenhof en Audit Vlaanderen, zich geleidelijk naar andere institutionele domeinen in België: (onlangs) werd een wettelijke uitzondering op het beroepsgeheim geformuleerd voor de controle van de OISZ, alsook in de Franse Gemeenschap. Andere kunnen later worden verwacht, ook op federaal niveau.

Single audit vereist ook de ondertekening van een protocol van akkoord tussen de controleactoren van elke openbare instelling, waarin de modaliteiten voor de uitvoering van elk van hun opdrachten en de uitwisseling van informatie en documenten tussen hen worden vastgelegd.

Er werd ook een overzicht gegeven van de laatste certificeringsverslagen van de rekeningen van de federale en gefedereerde entiteiten die door het Rekenhof werden opgesteld. Dat overzicht is op zijn minst teleurstellend, niet vanwege de manier waarop het Rekenhof zijn certificeringsopdracht heeft uitgevoerd, maar vanwege de slechte kwaliteit van de meeste rekeningen die ter certificering werden voorgelegd. Deze kwaliteit is zo slecht dat het Rekenhof een oordeelonthouding heeft uitgebracht in de helft van de verslagen die het heeft opgesteld, waaronder met name dat over de jaarrekening van de federale Staat of van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, en het heeft een

défavorable dans trois autres cas, dont la Région wallonne ; ceci alors que ces entités savent depuis neuf ans que leurs comptes doivent être soumis à la certification de la Cour des comptes à partir de 2020. Seul le compte consolidé de l'Autorité fédérée flamande a fait l'objet d'une opinion sans réserve.

Les raisons de ces graves manquements sont probablement multiples et il est difficile de déterminer dans quelle mesure ils sont dus à un manque de moyens humains et/ou financiers, à de l'incompétence, ou encore à de la mauvaise volonté politique et/ou administrative ; l'image de la Belgique ne peut qu'en pâtir, et on est en droit de se demander si ces comptes sont d'une quelconque utilité pour leurs utilisateurs.

Enfin, le fait qu'il n'existe aucun compte consolidé de l'ensemble des entités publiques de l'Etat belge fait question, même si la production de tels états financiers consolidés au niveau de l'Etat n'est pas une obligation de la directive 2011/85/UE. Ce serait pourtant une belle manière de valoriser le travail important d'établissement des comptes annuels et de leur contrôle accompli à tous les niveaux publics de l'Etat belge.

afkeurend oordeel uitgebracht in drie andere gevallen, waaronder dat van het Waals Gewest. Dit alles ondanks het feit dat deze entiteiten al negen jaar weten dat hun rekeningen vanaf 2020 ter certificering aan het Rekenhof moeten worden voorgelegd. Alleen de geconsolideerde jaarrekening van de Vlaamse deelstaatoverheid kreeg een oordeel zonder voorbehoud.

Er zijn wellicht veel redenen voor deze ernstige tekortkomingen en het is moeilijk vast te stellen in welke mate ze te wijten zijn aan een gebrek aan menselijke en/of financiële middelen, incompetentie of politieke en/of administratieve onwil. Het imago van België kan er alleen maar onder lijden en men kan zich terecht afvragen of deze rekeningen van enig nut zijn voor hun gebruikers.

Tot slot roept het feit dat er geen geconsolideerde jaarrekening is voor alle overheidsentiteiten van de Belgische Staat vragen op, ook al is het opstellen van dergelijke geconsolideerde financiële overzichten op staatsniveau geen verplichting onder Richtlijn 2011/85/EU. Het zou echter een goede manier zijn om recht te doen aan het belangrijke werk dat gepaard gaat met het opstellen van de jaarrekening en de controle ervan op alle niveaus van de Belgische staat.

Summary

After a history dating back to more than 180 years, the Court of Audit has been mandated to “certify” the annual accounts of the Belgian State, the general account of the various federated entities and the annual accounts of the IPSS/OISZ (public social security institutions). This is a new mission for the Court of Audit, one which is vital for those who use the financial statements of the Belgian public administrations, not least of which, of course, are the holders of the substantial public debt.

We thought it would be interesting to analyse the outlines, methodology and results.

As regards the outlines, the definition and the legal basis of this mission in particular are reviewed, as well as its purpose and its scope. It comes as a surprise to learn that this does not include consolidated accounts of the Belgian public administrations as a whole, as these quite simply do not exist in their accounting definition. Nor does it include the accounts of local administrations.

This article includes an examination of the methodology applied by the Court of Audit to carry out its checks and formulate its opinion on the accounts of the various public administrations. In this case, the Court of Audit applies the new INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. We have focussed our attention in particular on the issues of independence, quality management and single audit.

Finally, we shall see that the vast majority of the accounts submitted for certification by the Court of Audit are of poor quality, as the Court issues a modified opinion - in this case an opinion with reservation, a statement indicating that it is impossible to issue an opinion or a negative opinion - for all the administrations audited, with the exception of the consolidated account of the Flemish federated Authority and the annual accounts of certain autonomous bodies in the Brussels-Capital Region.

CONSIDERATIONS ON THE ACCOUNTING FOR VIRTUAL POWER PURCHASE AGREEMENTS UNDER IFRS AND BEGAAP

CARL VERHOFSTEDE

*Deloitte Audit & Assurance – Director Brussels IFRS
Centre of Excellence*



THOMAS CARLIER

*Deloitte Audit & Assurance – Partner Brussels IFRS
Centre of Excellence*



Introduction

Virtual Power Purchase Agreements (“VPPAs”) have been in existence for a considerable time but have recently become more popular because of the increased interest in green energy solutions, while they offer more flexibility compared to physical Power Purchase Agreements (“physical PPAs”).

In general, Power Purchase Agreements (“PPAs”) are long-term contracts to purchase or sell electricity (power). Corporate entities typically enter into PPAs directly with renewable energy producers (mostly through windmills or solar farms). The commercial terms for the purchase of electricity take many forms:

- The contract terms vary between 5 and 25 years or more.
- Delivery under the contract is either through actual delivery of power to the purchaser at the point of consumption (“on-site”) or

to the power grid/pricing hub (both forms are called physical PPAs) or through net settlement in cash (virtual PPAs or VPPAs).

- The contract specifies the dates and times of the physical or notional delivery, such as 24/7 (“base load contracts”) or on working days 8h-20h (“peak load contracts”).
- The quantities to be delivered are expressed in kilowatt hours (kWh) according to a fixed or variable profile. In many cases, the off-taker purchases all or a proportion of all the power produced by a power facility (“pay-as-produced”).
- The price per kWh can be fixed or variable. Variability can be based on the spot price at the time of delivery or on a price index and it can be subject to a maximum and/or minimum (cap/floor) or to other adjustments.

Net settlement in cash means that the difference between the agreed price in the VPPA and the spot market price at the time

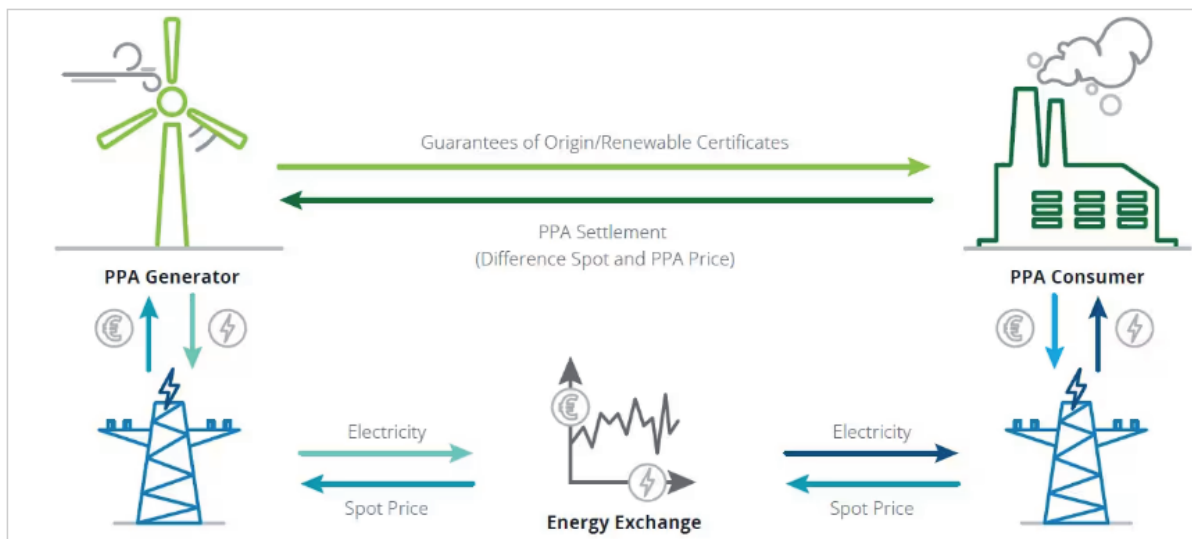
when the underlying power is delivered to the electricity grid by the producer is periodically settled between the seller and the purchaser as a net cash amount.

PPAs typically include the sale of Guarantees of Origin ("GoOs") or Renewable Energy Certificates ("RECs") related to the production of the underlying quantities of power. These PPAs are sometimes called "mixed PPAs". Often, the purchase of these certificates is an important consideration for corporate off-takers as part of their climate commitments. In this context, corporate off-takers typically 'use' (that is, cancel or retire) certificates acquired in order to offset energy usage from non-renewable sources.

Below is a representation of the flows involved in a mixed Virtual PPA:

PPAS CAN PROVIDE CORPORATE OFF-TAKERS WITH A RELIABLE SOURCE OF POWER AND/OR PRICE STABILITY AND CAN REINFORCE THEIR SUSTAINABILITY STRATEGIES. FOR THE PRODUCERS, PPAS PROVIDE FINANCIAL SUPPORT FOR LONG-TERM INVESTMENTS.

as we will see, derivative financial instruments by nature. Physical Power Purchase Agreements are typically non-financial contracts that pose their own specific¹ accounting issues, which we will not discuss here.



PPAs can provide corporate off-takers with a reliable source of power and/or price stability and can reinforce their sustainability strategies. For the producers, PPAs provide financial support for long-term investments. Considering their significant development in sustaining the strategy of corporates in carbon emission reduction, we will be focusing in this article on Virtual Power Purchase Agreements, which are,

1 In some cases, physical PPAs may be classified as if they were derivatives in accordance with IFRS and BEGAAP, in which case the same accounting treatment as that for VPPAs applies to them. That would be the case if some form of net settlement mechanism is present, and the so-called 'own use' exception cannot be invoked (as all of this is specified in IFRS 9 and echoed in BEGAAP).

The accounting considerations developed below under International Financial Reporting Standards (IFRSs) and Belgian Generally Accepted Accounting Principles (BEGAAP) are from the perspective of a corporate-type of purchaser (off-taker), rather than that of the seller (producer).

VPPAs under IFRS

IFRSs do not specifically address VPPAs. Therefore, the general principles and definitions found in the relevant standards should be applied to them.

A. Fair value measurement of the power component

If the VPPA includes the delivery of certificates in a single contract (a mixed VPPA), it is then normally analysed as consisting of a 'host contract'² for the delivery of a non-financial item (the certificates) that contains an 'embedded derivative' (the power-based part of the contract) that is, by its nature, not closely related to the host contract. This is so because the power-based part of VPPA meets the definition of a derivative in accordance with IFRS 9 *Financial Instruments*, mainly because it is settled net in cash instead of by actual delivery of the electricity against payments of cash. Because the underlying of this derivative (the price of electricity) is not closely related to the price of the certificates, the derivative must be separated from the host contract and shall be measured at fair value through profit or loss ("FVTPL").

2 This approach may seem counter-intuitive, given the relative amounts involved for the certificates and the power. The host-versus-embedded-derivative approach is required by IFRS 9 for all non-financial contracts, such as leases and commodity contracts, as well as for financial liabilities. The term 'host contract' signifies that it is the component within a single contract (the 'hybrid contract') that is not measured as a derivative because it does not meet the definition of a derivative. Although in many cases the host component would be considered to be the most important one, the relative weight - however defined - of the embedded derivative in the overall contract is not a criterion in this respect.

THE DERIVATIVE MUST BE SEPARATED FROM THE HOST CONTRACT AND SHALL BE MEASURED AT FAIR VALUE THROUGH PROFIT OR LOSS ("FVTPL").

The host contract for the delivery of certificates must be treated in accordance with the appropriate IFRS requirements. In most cases, corporate off-takers will 'use' the certificates for their own purposes to offset energy usage from non-renewable sources and it will be appropriate to expense the related cost as the certificates are used. As for (the power component of) a physical PPA – which is outside the scope of this article – the entity should, however, also assess whether the host contract for the delivery of the certificates would have to be accounted for as if it was a derivative financial instrument in accordance with the requirements of IFRS 9. That could be the case, e.g., if the contract contains a net settlement clause and would not meet the so-called 'own use' requirements in that standard, or if the entity would have a practice of taking delivery of the certificates and selling them within a short period after delivery for the purpose of generating a profit from short-term fluctuations in price.

It should be noted that mixed VPPAs do not always separately specify the price of the certificates or may specify a price for the certificates that is not clearly equivalent to an arm's length fair value at the contract date. In that case, the entity will have to apply judgement in order to allocate the contractual cash flows appropriately between the two components.

The default accounting for the 'power component' of the contract (the embedded derivative) is at FVTPL. For a long-term contract,

this will pose several issues to the reporting entity, including:

- A lack of liquidity and of market data for power prices beyond the short and middle term, in combination with complex option-type contractual clauses such as caps and floors, will make the determination of fair values for measurement purposes a difficult and judgemental exercise. IFRS 13 *Fair Value Measurement* requires specific disclosures on fair value measurements that are based on unobservable inputs (so-called Level-3 fair value measurements), but entities are not exempted from measuring at fair value where the standard requires so, even if market data are lacking.
- Given the volatility of energy prices and the leverage coming from the high notional amounts (quantities) involved, especially over contract terms running in the decades, the P&L impacts of the fair value measurement from reporting period to reporting period may be quite material, unpredictable and erratic.

B. Hedge accounting

The usual approach to alleviating the volatility in P&L that comes from the default accounting for derivatives is to designate the derivative in an effective hedging relationship. For this type of derivative, an entity would want to designate it in a cash flow hedging relationship of highly probable forecast purchases of electricity.

In many cases, the intention of the entity to hedge against fluctuations in the spot price of power is obvious, and the hedge would make good economic and financial sense. However, hedge accounting under IFRS (in accordance with either IFRS 9 or the old hedge accounting provisions of IAS 39 if the entity elected so when transitioning to IFRS 9) is an option that is subject to strict conditions.

These conditions are generally well understood and require upfront formal designation and documentation of the hedge relationship,

DUE TO THE SPECIAL NATURE OF POWER PRODUCTION THROUGH WINDMILLS AND SOLAR PANELS, HEDGES WITH VPPAS PRESENT VERY SPECIFIC CHALLENGES THAT ARE HARD TO OVERCOME AS IFRS 9 CURRENTLY STANDS AND WOULD REQUIRE AMENDMENTS TO THE STANDARD.

as well as continuous monitoring and measurement of the hedge effectiveness over the life of the hedge. An effective hedge not only avoids immediate volatility in the income statement, but also allows a presentation of the hedged power expenses net of the impact of the hedging derivative. Given these accounting benefits, many entities are willing to take on the administrative burden that goes with hedge accounting. Under IFRS 9, ineffectiveness does not per se preclude hedge accounting, as long as there is an economic relationship and any ineffectiveness that arises can be (and is) reliably measured. However, due to the special nature of power production through windmills and solar panels, hedges with VPPAs present very specific challenges that are hard to overcome as IFRS 9 currently stands and would require amendments to the standard³.

In practice, neither the seller nor the purchaser fully controls the timing and volume of the production of electricity, which will result in short-term mismatches between supply and demand. Production could be sporadic and unpredictable, as it depends on the weather, especially for each discrete time interval at which power could be needed or used.

³ The hedge accounting provisions under IAS 39, which are currently still temporarily in existence, are even more restrictive than those in IFRS 9 and will not be amended in the future.

Predictions of power usage will also be less reliable for the tail end of the contractual period, given the long durations involved.

Because of the way electricity grids operate, the market structure requires that inputs and outputs must be balanced continuously and that any unused power that was put on the grid must therefore be put back into the market at the prevailing market rate.

Currently, there is no economically viable way of storing the electricity that is produced by wind or solar farms.

As the timing and quantity of the power production of a given plant depends on meteorological and technical factors, it will in many cases not match the exact timing and quantity of the energy needs of the off-taker. Because the spot price of those quantities will be different when they occur at different times, this will create discrepancies between the hedging instrument (the VPPA) and the hedged item (the electricity purchases that the off-taker is hedging). Because of the lack of storage capacity, entities cannot bridge these mismatches like they would for other commodities that can be stocked, i.e., by buying the power at the spot price for the quantities that are deliverable for a time interval under the VPPA and then physically storing any unused quantities until they are needed for production (at which time another spot price will prevail).

In addition, IFRS is quite specific in its requirement that the entity must be able to reliably estimate the high probability of the hedged item for each period that is covered by the hedge. In this case, the hedged item is constituted of quantities of power that will be hedged for each time period over the life of the hedge, which has to be at least equal to the life of the VPPA that is the hedging instrument. If this condition is not met, or is no longer met, hedge accounting cannot be applied.

BEGAAP OFFERS NO DIRECTLY APPLICABLE GUIDANCE ON VPPAS, AS SUCH.

This means that, currently, the hedged item cannot be designated as a determinable but variable quantity – for instance, as a fixed proportion of the entire, variable, output of a solar plant. Also, the required high probability threshold must be met for the whole of the hedge, which is very difficult to attain for forecasts over the longer term, beyond the short and medium term.

The standard-setter, the International Accounting Standards Board (IASB), has acknowledged these issues, and in July 2023 added a project to its work plan to research whether narrow-scope amendments to IFRS 9 could be made to better reflect how financial statements are affected by PPAs, both physical⁴ and virtual. Although this process will hopefully provide a more workable solution in the end, standard-setting takes time, and we are still a long way from the entry into force of such amendments. This leaves the entities for the moment with an unresolved practical issue that cannot be ignored, as the IASB has clearly acknowledged its existence.

VPPAs under BEGAAP

A. General considerations on separation and derivative accounting

BEGAAP offers no directly applicable guidance on VPPAs, as such. In addition, it does not contain a conceptual definition of a derivative financial instrument and does not address the issue of whether and how a single contract could be split into components (such as the certificates component and the power component in a mixed VPPA).

⁴ For physical PPAs, the main issue at stake is how the 'own-use' requirements should be applied.

If we first look at the question of splitting or separating components of mixed VPPAs, it seems reasonable to use the principles in IFRS 9 on separating non-closely related embedded derivatives from a non-financial host contract, which we referred to in the IFRS section, as a basis for determining the appropriate BEGAAP accounting. BEGAAP generally puts measurements based on historical cost above measurements based on changes in fair value, unless a specific exception is provided in accounting law. We believe that such an exception is foreseen for net-settled commodity contracts, as explained hereafter.

When applying that starting point, we note that Belgian accounting law does not provide an explicit classification and measurement article that is the equivalent of the IFRS 9 provisions on commodity contracts that can be settled net and that do not meet the own use exception. There is, however, an article⁵ that, although it is found under the disclosure provisions on the use of fair values, implies that such commodity contracts shall be measured at fair value, using similar wording to the IFRS 9 wording (while still applying the prudence principle). In addition, the Belgian Accounting Standards Board ("CNC/CBN"), in its Advice 2010/12 on the application of the general accounting principles to derivative financial instruments, clarified that

- 5 Article 3:91, B of the Royal Decree dated 29 April 2019:
"De grondstoffencontracten die ieder van de contractsluitende partijen het recht geven tot afwikkeling in contanten of enig ander financieel instrument worden als afgeleide financiële instrumenten beschouwd, behalve wanneer:
- a) *de contracten gesloten werden en duurzaam dienen voor de verwachte inkoop-, verkoop-, of gebruiksbehoeften van de vennootschap;*
 - b) *zij bij de totstandkoming voor dat doeleinde werden bestemd, en*
 - c) *de afwikkeling naar verwachting zal geschieden door levering van de grondstof."*
- « Les contrats sur produits de base que chacune des parties est en droit de dénouer en numéraire ou au moyen d'un autre instrument financier sont considérés comme des instruments financiers dérivés, à l'exception de ceux qui :
- a) *ont été passés et sont maintenus pour satisfaire les besoins escomptés de la société en matière d'achat, de vente ou d'utilisation du produit de base ;*
 - b) *ont été passés à cet effet dès le début, et*
 - c) *doivent être dénoués par la livraison du produit de base ».*

this pronouncement is applicable to commodity contracts that would fall under that article.

Therefore, it is reasonable to conclude that an entity shall apply the BEGAAP principles for derivative accounting contained in the CNC/CBN Advice 2010/12 to a contract for the delivery or receipt of a non-financial item (a 'commodity') that can be settled net by both parties and that does not meet the own use exception. It would also be reasonable accounting practice to make that analysis separately for the two components of a mixed VPPA, taking into account that BEGAAP has a preference for historical cost accounting over fair value measurements. In many cases this will lead to derivative accounting for the power component and standard historical cost accounting for the purchase of certificates.

In case of such a split, the contractual price for the certificates should also be separated from the power component on a reasonable basis. In this respect it should be noted that, for the determination of the transaction cost to be used for historical cost accounting, BEGAAP generally gives precedence to the will of the parties as expressed in the contract, rather than requiring measurement of the transaction price at the fair value on the transaction date. If the contract does not specify the price of the components separately, judgement will have to be applied.

B. Applying the prudence principle versus the matching principle to derivatives

For the VPPA (or rather, for any contract component that can be settled net and does not meet the own use exception, or that is settled net), the guidance on the relevant BEGAAP principles for derivatives and hedge accounting shall be applied, which is quite limited and is mainly found in the CNC/CBN Advice 2010/12 we have already mentioned earlier.

We should note that the pronouncements of the CNC/CBN are part of BEGAAP but are not

IF WE THEN APPLY THESE BEGAAP GENERAL ACCOUNTING PRINCIPLES TO THE VPPAS AS DERIVATIVES IN ACCORDANCE WITH THE CBN-CNC ADVICE, WE CONCLUDE THAT THE DEFAULT ACCOUNTING WILL BE TO APPLY THE PRUDENCE PRINCIPLE.

ENTITIES WILL HAVE TO USE CONSIDERABLE JUDGEMENT WHEN THEY WOULD DEVIATE FROM THE FUNDAMENTAL PRUDENCE PRINCIPLE AND THE REALISATION PRINCIPLE AND APPLY HEDGE ACCOUNTING OR CLOSED-POSITION ACCOUNTING.

strictly authoritative in the way IFRS standards and interpretations are.

If we then apply these general accounting principles to the VPPAs as derivatives in accordance with the Advice, we conclude that the default accounting will be to apply the prudence principle, which is based on historical cost and the notion of realisation and requires that expenses shall be recognised when they are probable, while income shall only be recognised when it is certain (which is the case when it is realised). This means that any unrealised loss on the VPPA will be recognised immediately in P&L as a provision, no unrealised gain is recognised, and realised gains as well as losses (that is, the periodical cash flow settlements) are recognised in P&L when they occur. Applying the matching principle, i.e., recognising gains and losses on the derivative in parallel with the recognition of losses and gains on the hedged item, cannot be reconciled with the prudence principle, which takes precedence in BEGAAP.

C. Hedge accounting

The Advice 2010/12 that was mentioned above allows for an exception to this fundamental prudence principle in the case of accounting for the effective part of designated hedge

relationships or for “closed positions”⁶ in the same underlying item to which hedge accounting cannot be applied. In those cases, the unrealised result is determined for the whole of the transactions in the same underlying value. That means that, in the case of hedge accounting, both unrealised gains and losses on the derivative are not recognised and realised gains and losses on it are recognised together with the losses or gains on the hedged item. In the case of closed positions, the prudence principle is applied to the unrealised result on the overall position, and not on an individual transaction-by-transaction basis. In the case of a VPPA, this could mean, in principle, that unrealised losses on the derivative would be deferred if it can be demonstrated that it establishes a closed position in combination with identifiable transactions (e.g. a contract to purchase power at spot prices in the future). In practice, we would expect the notion of closed positions to be of no or limited relevance in actual fact patterns involving VPPAs.

6 For the notion of closed positions, Advice 2010/12 refers to CNC/CBN Advice 167/2 on the accounting treatment of hedging transactions and covered positions in shares. This Advice does not use the term ‘closed position’, as such, but separately discusses hedge transactions and situations where the entity has entered into several transactions in opposite sense on the same underlying value, other than designated hedges. We note that the latter Advice nevertheless requires that the prudence principle be applied to individual transactions that are concluded ‘over the counter’ (*“de gré à gré” / “onderhands”*) or on a non-liquid market.

Again, none of these concepts are strictly defined in the Advice or, for that matter, in the accounting law. Therefore, entities will have to use considerable judgement when they would deviate from the fundamental prudence principle and the realisation principle and apply hedge accounting or closed-position accounting. It could be assumed that BEGAAP therefore provides some more latitude in applying hedge accounting to VPPAs, although the only safe assumption is probably that hedge accounting can be applied in BEGAAP if it can or could be applied in accordance with IFRS.

Concluding comments

In the current environment, virtual PPAs have become popular for corporates, not only to sustain their objectives in terms of carbon emission reduction, but also to stabilise the energy cost in a very volatile market.

Despite these sound objectives, the translation of such VPPAs in the IFRS P&L of corporates will come with a significant volatility as the power component of the contract – typically extending over a very long period – should be measured at FVTPL and it is virtually impossible to meet the demanding conditions of hedge accounting under IFRS 9. Aware of the issue, the IASB has initiated a research project contemplating narrow-scope amendments to IFRS 9 to better reflect how financial statements are affected by PPAs.

Under BEGAAP, the general requirements may provide more flexibility for the application of hedge accounting to VPPAs, but significant judgement is involved.

In the meantime, management of corporates shall carefully consider and anticipate the accounting consequences of VPPAs as the leverage effect from such long-term derivatives with large notional amounts can be very significant.

Samenvatting

Virtual Power Purchase Agreements (VPPAs), ofwel virtuele stroomaankoop-overeenkomsten, hebben recent bij ondernemingen aan populariteit gewonnen, niet alleen om hun doelstellingen voor de vermindering van koolstofemissies te ondersteunen, maar ook om hun energiekosten stabiel te houden in een zeer volatiele marktomgeving.

Niettegenstaande deze degelijke doelstellingen zal de vertaling van dergelijke VPPA's in het IFRS-resultaat van de ondernemingen significante volatiliteit met zich meebrengen. Dit omdat de stroomcomponent van de overeenkomst – die vaak een zeer lange looptijd heeft – in eerste instantie moet gewaardeerd worden tegen reële waarde via het resultaat en het virtueel onmogelijk is om aan de strikte voorwaarden voor hedge accounting onder IFRS 9 *Financiële Instrumenten* te voldoen. De International Accounting Standards Board (IASB) is zich bewust van dit probleem en is gestart met een onderzoeksproject naar mogelijke aanpassingen met een beperkte draagwijdte aan IFRS 9 om tot een betere weerspiegeling in de financiële verslaggeving te komen van de effecten van stroomaankoopovereenkomsten.

De algemene vereisten in het Belgisch boekhoudrecht bieden wellicht meer flexibiliteit bij het toepassen van hedge accounting op VPPA's, maar dit zal een significante beoordeling vereisen.

In afwachting dient het management van de ondernemingen de boekhoudkundige gevolgen van VPPA's zorgvuldig te overwegen en te anticiperen, aangezien het hefboomeffect van zulke langlopende derivaten met grote notionele bedragen zeer aanzienlijk kan zijn.

Résumé

Dans le contexte actuel, les *Virtual Power Purchase Agreements* (VPPAs) sont des instruments très prisés par les entreprises, non seulement pour soutenir leurs objectifs en termes de réduction d'émission de carbone, mais également afin de stabiliser les coûts de l'énergie dans un marché très volatile.

Malgré ces objectifs louables, la traduction des VPPAs dans le compte de résultats IFRS se marquera par une volatilité significative car la composante énergie du contrat – portant généralement sur une période très longue – doit être évaluée à la juste valeur via le compte de résultats, et il est pratiquement impossible de rencontrer les conditions exigeantes de la comptabilité de couverture selon la norme IFRS 9. Conscient de ce problème, le normalisateur (IASB) a initié un projet de recherche visant à apporter des amendements limités à la norme IFRS 9 afin de mieux refléter la manière dont les états financiers sont affectés par les PPAs.

Selon les normes comptables belges (BEGAAP), les principes généraux peuvent fournir plus de flexibilité dans l'application de la comptabilité de couverture, ce qui implique toutefois le recours à des jugements comptables significatifs.

Dans l'intervalle, les directions d'entreprises doivent anticiper et considérer soigneusement les effets comptables des VPPAs car l'effet de levier de tels dérivés à long-terme portant sur un montant notionnel important peut s'avérer très significatif.

DEVELOPPEMENTS DU DROIT COMPTABLE BELGE EN 2023

ONTWIKKELINGEN IN HET BELGISCH BOEKHOUDRECHT IN 2023

PHILIPPE LONGERSTAEY

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

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



Introduction

Traiter des développements du droit comptable belge en 2023 est une gageure, car, dans ce domaine, contrairement au laboureur de la fable de LA FONTAINE, c'est le fonds qui manque le plus : très peu de changements en 2023¹.

Alors que, jusqu'en 2022, la Commission des normes comptables émettait largement plus de dix avis par an², aucun avis ne fut publié en 2023, quoique six projets d'avis furent mis en consultation publique durant l'année³. Ce n'est que le 17 janvier 2024 que la Commission émit son avis CNC 2024/01 – Indisponibilité du

Inleiding

Het is een uitdaging om de ontwikkelingen in het Belgisch boekhoudrecht in 2023 te behandelen, want in tegenstelling tot de ploeger in de fabel van LA FONTAINE ontbreekt het op dit gebied vooral aan inhoud: heel weinig veranderingen in 2023¹.

Terwijl de Commissie voor boekhoudkundige normen tot 2022 ruim tien adviezen per jaar uitbracht², werd er in 2023 geen enkel advies gepubliceerd, hoewel er in de loop van het jaar zes ontwerpadviezen ter publieke consultatie werden voorgelegd³. Pas op 17 januari 2024 bracht de Commissie haar CBN-advies 2024/01

1 L'auteur est reconnaissant au professeur Pierre-Armand MICHEL d'avoir revu le projet de cet article, l'auteur assumant l'entière responsabilité de toute erreur qui pourrait subsister dans le texte.

2 16 en 2022, 17 en 2021, 15 en 2020.

3 Dette pour pécule de vacances - Projet d'avis du 8 mars 2023. Plus-values en cas de dissolution d'une société – principe de l'image fidèle - Projet d'avis du 29 mars 2023. Succursales belges d'associations et de fondations étrangères : application du droit comptable belge – notion de succursale – obligation de publication – obligations comptables propres de la succursale - Projet d'avis du 29 mars 2023. Traitement comptable de l'apport de branche d'activité ou d'universalité (mise à jour) - Projet d'avis du 26 avril 2023. Remboursement aux actionnaires de capital en devises étrangères - Projet d'avis du 28 juin 2023. Indisponibilité du patrimoine lors de la transformation d'une ASBL en une société coopérative agréée comme entreprise sociale - Projet d'avis du 2 août 2023.

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

2 16 in 2022, 17 in 2021 en 15 in 2020.

3 Schuld voor vakantiegeld – Ontwerpadvies van 8 maart 2023. Meerwaarden bij ontbinding van een vennootschap – beginsel van getrouw beeld – Ontwerpadvies van 29 maart 2023. Belgische bijkantoren van buitenlandse verenigingen en stichtingen: toepassing van het Belgisch boekhoudrecht – begrip "bijkantoor" – publicatieplicht – eigen boekhoudkundige verplichtingen – Ontwerpadvies van 29 maart 2023. Boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid (update) – Ontwerpadvies van 26 april 2023. Terugbetaling van kapitaal in vreemde valuta aan de aandeelhouders – Ontwerpadvies van 28 juni 2023. Vermogensklem bij de omzetting van een VZW in een coöperatieve vennootschap erkend als sociale onderneming – Ontwerpadvies van 2 augustus 2023.

patrimoine lors de la transformation d'une ASBL en une société coopérative agréée comme entreprise sociale, avis qui avait été élaboré après la publication pour consultation publique sur le site de la CNC d'un projet, le 2 août 2023. L'absence de contribution doctrinale pendant une période de plus de 12 mois est regrettable, car elle prive les agents économiques d'une source d'interprétation utile à la préparation et à l'utilisation des états financiers des entreprises.

De même, le Collège de la CNC n'émit aucune Décision Individuelle relevant du Droit Comptable (DIDC) en 2023. La dernière décision remonte au 1^{er} mars 2022 et porte sur les provisions. Comme ce fut le cas en 2022 où le Collège n'avait rendu qu'une seule décision individuelle – sept en 2021, cinq en 2020 et une en 2019 – la raison n'est pas l'absence de questions susceptibles d'être posées au Collège, mais le fait que, à la suite d'un arrêt du Conseil d'Etat, l'arrêté royal de nomination de trois membres du Collège a été annulé, et qu'à ce jour, le ministre de l'Economie n'a pas encore arrêté la nomination de trois membres par arrêté royal.

Enfin, au 31 décembre 2023, la directive (UE) 2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) 537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises n'avait pas encore été transposée en droit belge. Il est vrai que la date limite de sa transposition dans le droit des Etats membres est le 6 juillet 2024.

A la date de mise sous presse de cet article, aucun de ces projets n'avait abouti à la publication d'un avis. Il est à noter – et à déplorer – qu'aucun de ces projets d'avis ne figure plus aujourd'hui sur le site internet de la Commission (sauf le dernier), au motif allégué que la consultation publique de ces projets a entre-temps pris fin. Notons qua cela reflète la situation au 31 décembre 2023.

– Vermogensklem bij de omzetting van een VZW in een coöperatieve vennootschap erkend als sociale onderneming, uit, een advies dat was uitgewerkt na de publicatie van een ontwerp ter publieke consultatie op de website van de CBN op 2 augustus 2023. Het is betreuenswaardig dat er gedurende een periode van meer dan 12 maanden geen enkele doctrinaire bijdrage is geleverd, aangezien deelnemers aan het economisch verkeer hierdoor een nuttige bron van interpretatie voor het opstellen en gebruiken van financiële overzichten van ondernemingen wordt ontnomen.

Evenzo heeft het College van de CBN in 2023 geen Individuele Beslissingen inzake Boekhoudrecht (IBB) uitgevaardigd. De laatste beslissing dateert van 1 maart 2022 en heeft betrekking op voorzieningen. Zoals het geval was in 2022 toen het College slechts één individuele beslissing had genomen – zeven in 2021, vijf in 2020 en één in 2019, – is de reden hiervoor niet het uitblijven van vragen die aan het College zouden kunnen worden gesteld, maar eenvoudigweg het feit dat, naar aanleiding van een arrest van de Raad van State, het koninklijk besluit tot benoeming van drie leden van het College werd vernietigd en dat de minister van Economie tot op heden de benoeming van drie leden nog niet bij koninklijk besluit heeft vastgelegd.

Ten slotte was Richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen op 31 december 2023 nog niet omgezet in Belgisch recht. Het is waar dat de deadline voor de omzetting ervan in het recht van de lidstaten 6 juli 2024 is. Op 31

Bij het ter perse gaan van dit artikel heeft geen van deze ontwerpadviezen geleid tot de publicatie van een advies. Er dient te worden opgemerkt – en betreurd – dat geen van deze ontwerpadviezen vandaag de dag nog op de website van de Commissie staat (behalve de laatste), op grond van het feit dat de publieke consultatie over deze ontwerpen inmiddels is beëindigd. Dit weerspiegelt de situatie op 31 december 2023.

Au 31 décembre 2023, un seul pays, la France, avait transposé la directive⁴.

Tout au plus convient-il de signaler la publication au *Moniteur belge* le 11 décembre 2023 de l'arrêté royal du 26 novembre 2023 modifiant l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (CSA) relatif au traitement comptable d'opérations assimilées aux fusions et scissions, à savoir⁵ :

- l'évaluation des participations, actions ou parts reçues en cas de restructuration ;
- l'évaluation des éléments acquis dans le cadre d'une fusion, d'une scission ou d'une opération assimilée ; et
- le traitement de la scission dans les sociétés dotées de la personnalité juridique.

Il faut également noter la publication au *Moniteur belge* du 11 mai 2023 de l'arrêté royal du 16 avril 2023 relatif aux comptes consolidés des entreprises d'assurance et de réassurance abrogeant l'arrêté royal du 27 septembre 2009, dont la principale disposition concerne la suppression du cautionnement pour l'exemption de sous-consolidation, qui s'applique lorsqu'une entreprise d'assurance ou de réassurance est elle-même filiale d'une entreprise mère qui établit, fait contrôler et publie des comptes consolidés. Jusqu'alors, l'entreprise mère devait fournir un cautionnement pour les engagements pris par sa filiale d'assurance ou de réassurance, exigence qui n'était imposée dans aucun Etat membre de l'Union européenne⁶.

4 Transposition de la directive européenne relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises (CSRD) en droit français. 15 décembre 2023. <https://larevue.squirepattonboggs.com>.

5 Il s'agit d'une matière très complexe. Voir : Adaptation du droit comptable au nouveau droit des fusions et scissions. S. VAN CROMBRUGGE, *Bilan* n° 907, 31 décembre 2023, pp. 4-7.

6 Pour plus de détails, voir : Consolidation dans le secteur des assurances : nouvel AR. S. VAN CROMBRUGGE, *Bilan* n° 895, 31 mai 2023, pp. 6-8.

december 2023 had slechts één land, Frankrijk, de richtlijn omgezet⁴.

Hoogstens is het aangewezen om melding te maken van de publicatie in het *Belgisch Staatsblad* op 11 december 2023 van het koninklijk besluit van 26 november 2023 tot wijziging van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen betreffende de boekhoudkundige verwerking van met fusie en splitsing gelijkgestelde verrichtingen, namelijk⁵:

- de waardering van deelnemingen of aandelen ontvangen in geval van herstructurering;
- de waardering van bestanddelen verworven in het kader van een fusie, splitsing of hiermee gelijkgestelde verrichting; en
- de verwerking van de splitsing in vennootschappenmetrechtspersoonlijkheid.

Er dient ook te worden gewezen op de publicatie in het *Belgisch Staatsblad* van 11 mei 2023 van het koninklijk besluit van 16 april 2023 op de geconsolideerde jaarrekening van de verzekerings- en herverzekeringsondernemingen, dat het koninklijk besluit van 27 september 2009 opheft en waarvan de belangrijkste bepaling betrekking heeft op de opheffing van de borgstelling voor de vrijstelling van subconsolidatie, die van toepassing is wanneer een verzekerings- of herverzekeringsonderneming zelf de dochteronderneming is van een moederonderneming die een geconsolideerde jaarrekening opstelt, laat controleren en openbaar maakt. Tot nu toe moest de moederonderneming een borgstelling verstrekken voor de verplichtingen van haar verzekerings- of herverzekeringsdochter, een

4 Transposition de la directive européenne relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises (CSRD) en droit français. 15 décembre 2023. <https://larevue.squirepattonboggs.com>.

5 Het betreft een zeer complexe materie. Zie: Aanpassing boekhoudrecht aan nieuw fusie- en splitsingsrecht. S. VAN CROMBRUGGE, *Balans* nr. 929, 31 december 2023, p. 4-7.

Une matière a néanmoins connu une évolution notable en 2023, à savoir celle de la fixation des seuils distinguant les grandes entreprises – sociétés dans la terminologie belge – des entreprises moyennes, des petites et des micro-entreprises, tant au niveau européen que dans le contexte belge, sous réserve que le droit comptable belge ne traite explicitement que des microsociétés et des petites sociétés.

C'est cette question que nous avons choisi de développer dans cette chronique, en retraçant sa genèse depuis la directive comptable européenne 2013/34/UE et sa transposition dans le Code des sociétés et des associations (CSA), jusqu'à la récente directive déléguée (UE) 2023/2775 et à une proposition de loi du 23 novembre 2023 modifiant le CSA, en faisant un détour par un arrêt récent de la Cour d'appel de Gand sur la question des seuils fixant la taille des différentes catégories de sociétés. Nous traiterons aussi brièvement de la directive sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité qui, le 14 décembre 2023, a fait l'objet d'un accord provisoire entre le Parlement européen et le Conseil, et qui devrait être transposée dans le droit national des Etats membres dans les deux ans suivant son adoption formelle.

Fixation et relèvement des seuils de taille

La question des seuils dictant la catégorie à laquelle appartient une entité emporte de nombreuses conséquences pour les plus petites sociétés, tant sur le plan comptable (comptabilité simplifiée, schéma abrégé ou micro-schéma) que sur celui de leur régime fiscal (amortissement des frais liés au prix d'achat, déduction pour investissement, insuffisance de

vereiste die in geen enkele lidstaat van de Europese Unie werd opgelegd⁶.

Eén materie heeft in 2023 echter een opmerkelijke evolutie ondergaan, namelijk die van de vaststelling van drempels die grote ondernemingen – vennootschappen in de Belgische terminologie – onderscheiden van middelgrote ondernemingen, kleine en micro-ondernemingen, zowel op Europees niveau als in de Belgische context, onder voorbehoud dat het Belgisch boekhoudrecht uitdrukkelijk enkel betrekking heeft op micro-vennootschappen en kleine vennootschappen.

Het is deze aangelegenheid die we in dit artikel hebben willen behandelen, waarbij we de oorsprong ervan achterhalen vanaf de Europese jaarrekeningrichtlijn 2013/34/EU en de omzetting ervan in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV), tot de recente gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 en een wetsvoorstel van 23 november 2023 tot wijziging van het WVV, met een omweg via een recent arrest van het Hof van Beroep van Gent over de kwestie van de drempels tot vaststelling van de grootte van de verschillende categorieën van vennootschappen. We zullen ook kort ingaan op de richtlijn inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid, waarover het Europees Parlement en de Raad op 14 december 2023 een voorlopig akkoord hebben bereikt en die binnen twee jaar na de formele vaststelling ervan in het nationaal recht van de lidstaten zou moeten zijn omgezet.

Vaststelling en verhoging van de groottedrempels

De kwestie van de drempels die de categorie bepalen waartoe een entiteit behoort, heeft talrijke gevolgen voor de kleinste vennootschappen, zowel op boekhoudkundig

6 Voor meer details, zie: Nieuw KB over consolidatie in verzekeringssector. S. VAN CROMBRUGGE, *Balans* nr. 917, 31 mei 2023, p. 6-8.

versements anticipés, régime VVPRbis1, réserve de liquidation, taux réduit, déduction des pertes, etc.), et sur celui de l'obligation de soumettre les comptes à un contrôle révisoral⁷.

Enfin, la question aura un impact significatif sur la mise en vigueur de la directive (UE) 2022/2464, dite directive CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*), relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, et ce, dès les exercices clos à partir du 31 décembre 2024. La question présente donc un certain caractère d'urgence.

Directive 2013/34/UE

Le droit comptable européen, en l'occurrence la directive comptable européenne 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, distingue quatre types d'entreprises en fonction de leur taille – les micro-entreprises, les petites entreprises, les moyennes entreprises et les grandes entreprises –, la taille étant définie par référence à trois critères qui sont évalués à la date du bilan : le total du bilan en euros, le chiffre d'affaires net en euros et le nombre moyen de salariés au cours de l'exercice⁸. Les mêmes critères s'appliquent aux groupes d'entreprises, sous réserve que la directive ne reconnaît pas l'existence de microgroupes.

Pour appartenir à la catégorie des micro-entreprises, des petites entreprises et des moyennes entreprises, une entité – une entreprise ou un groupe, sous réserve qu'il

vlak (vereenvoudigde boekhouding, verkort schema of microschemata) als op het vlak van hun belastingstelsel (afschrijving van de kosten verbonden aan de aankoopprijs, investeringsaftrek, ontoereikendheid van voorafbetalingen, VVPRbis1-regeling, liquidatiereserve, verlaagde aanslagvoet, verliesaftrekregeling, enz.), evenals in termen van de verplichting tot het onderwerpen van de jaarrekening aan een revisorale controle⁷.

Ten slotte zal de kwestie een aanzienlijke impact hebben op de implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2464, de zogenaamde CSRD-richtlijn (*Corporate Sustainability Reporting Directive*), met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen, en dit vanaf de boekjaren afgesloten vanaf 31 december 2024. De kwestie is daarom enigszins urgent.

Richtlijn 2013/34/EU

Het Europees boekhoudrecht, in dit geval de Europese boekhoudrichtlijn 2013/34/EU betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, onderscheidt vier soorten ondernemingen op basis van hun omvang – micro-ondernemingen, kleine ondernemingen, middelgrote ondernemingen en grote ondernemingen – waarbij de omvang wordt bepaald aan de hand van drie criteria die op de balansdatum worden beoordeeld: het balanstotaal in euro, de netto-omzet in euro en het gemiddeld personeelsbestand gedurende het boekjaar⁸. Dezelfde criteria zijn van toepassing op ondernemingsgroepen, behalve dat de richtlijn het bestaan van microgroepen niet erkent.

Om tot de categorie van micro-ondernemingen, kleine ondernemingen en middelgrote ondernemingen te behoren, mag een entiteit – een onderneming of een groep, onder

7 Pour plus de détails, voir : C. DENDAUIW, « Seuils 'PME' et effets de l'inflation », *Actualité Comptable*, n° 4, 15 février-29 février 2024.

8 Directive 2013/34/UE, article 3.

7 Voor meer details, zie: C. DENDAUIW, "Seuils « PME » et effets de l'inflation", *Accountancy Actualiteit* nr. 4, 15 februari 2024.

8 Richtlijn 2013/34/EU, artikel 3.

n'existe pas de microgroupe – ne peut dépasser les limites chiffrées d'au moins deux des trois critères susmentionnés. Une grande entreprise ou un grand groupe est celle ou celui qui dépasse les limites d'au moins deux de ces trois critères. En ce qui concerne les petites entreprises et les petits groupes, la directive indique que les Etats membres peuvent fixer des limites supérieures à celles mentionnées dans la directive, celles-ci ne pouvant toutefois excéder 6 millions d'euros pour le bilan et 12 millions d'euros pour le chiffre d'affaires net⁹. Comme expliqué *infra*, la Belgique a excipé de cette faculté pour fixer des seuils supérieurs à ceux mentionnés dans la directive. Les limites chiffrées figurant dans la directive sont les suivantes (en euros pour le total du bilan et le chiffre d'affaires net) :

voorbehoud dat er geen microgroep bestaat – de grensbedragen voor ten minste twee van de drie bovengenoemde criteria niet overschrijden. Een grote onderneming of grote groep is een onderneming of groep die ten minste twee van deze drie criteria overschrijdt. Wat kleine ondernemingen en kleine groepen betreft, stelt de richtlijn dat de lidstaten drempelwaarden kunnen bepalen die de in de richtlijn vermelde drempelwaarden overschrijden, waarbij deze drempelwaarden evenwel niet hoger mogen zijn dan 6 miljoen euro voor het balanstotaal en 12 miljoen euro voor de netto-omzet⁹. Zoals hieronder toegelicht, heeft België van deze mogelijkheid gebruik gemaakt om drempelwaarden te bepalen die de in de richtlijn vermelde drempelwaarden overschrijden. De in de richtlijn opgenomen grensbedragen zijn als volgt (in euro voor het balanstotaal en de netto-omzet):

	Total du bilan	Chiffre d'affaires net	Nombre moyen de salariés
Micro-entreprises	350.000	700.000	10
Petites entreprises -minimum	4.000.000	8.000.000	50
Petites entreprises -maximum	6.000.000	12.000.000	50
Moyennes entreprises	20.000.000	40.000.000	250
Grandes entreprises	20.000.000	40.000.000	250

	Balanstotaal	Netto-omzet	Gemiddeld personeelsbestand
Micro-ondernemingen	350.000	700.000	10
Kleine ondernemingen -minimum	4.000.000	8.000.000	50
Kleine ondernemingen -maximum	6.000.000	12.000.000	50
Middelgrote ondernemingen	20.000.000	40.000.000	250
Grote ondernemingen	20.000.000	40.000.000	250

9 *Ibidem*, articles 3.2 et 3.5.

9 *Ibidem*, artikelen 3.2 en 3.5.

Le dépassement, ou l'arrêt du dépassement de ces limites, n'a d'incidence sur la catégorie à laquelle appartient une entreprise ou un groupe que si cette circonstance se produit pendant deux exercices successifs¹⁰. Comme on le verra *infra*, cette disposition de la directive n'est pas sans poser certaines difficultés d'interprétation, notamment lorsqu'elle s'applique à des groupes d'entreprises.

La directive précise que les États membres peuvent exiger que les entreprises mères calculent les seuils sur une base consolidée plutôt que sur une base individuelle. Les États membres peuvent aussi exiger que les entreprises liées calculent leurs seuils sur une base consolidée ou agrégée lorsque ces entreprises ont été établies à la seule fin d'éviter la communication de certaines informations¹¹. Rappelons que par « base agrégée », il faut entendre un raccourci permettant aux entreprises de ne pas préparer de comptes consolidés en vue de conclure si oui ou non les limites de taille sont dépassées. La méthode de la base agrégée consiste à additionner les montants du chiffre d'affaires annuel net et du total du bilan rapportés dans les comptes statutaires et de comparer les montants obtenus aux seuils correspondants augmentés de 20%¹². La Belgique a utilisé cette faculté dans la transposition de la directive dans le Code des sociétés et des associations. Comme développé *infra*, il peut en résulter certaines difficultés d'interprétation.

La directive indique que pour les États membres qui n'ont pas adopté l'euro – il s'agit à l'heure actuelle de la Bulgarie, du Danemark, de la Hongrie, de la Pologne, de la Roumanie, de la Suède et de la Tchéquie – ces montants sont convertis en monnaie nationale au taux de

Het overschrijden of niet meer overschrijden van deze grensbedragen heeft slechts gevolg voor de categorie waartoe een onderneming of groep behoort indien deze omstandigheid zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet¹⁰. Zoals hierna zal worden uiteengezet, levert deze bepaling van de richtlijn bepaalde interpretatiemoeilijkheden op, meer bepaald wanneer ze van toepassing is op ondernemingsgroepen.

De richtlijn verduidelijkt dat de lidstaten kunnen eisen dat moederondernemingen hun drempelwaarden niet op enkelvoudige basis maar op geconsolideerde basis berekenen. De lidstaten kunnen ook eisen dat verbonden ondernemingen hun drempelwaarden op geconsolideerde of op geaggregeerde basis berekenen indien dergelijke ondernemingen zijn opgericht met als enig doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken¹¹. Wij herinneren eraan dat onder "geaggregeerde basis" dient te worden verstaan een kortere weg die ondernemingen in staat stelt om geen geconsolideerde jaarrekening op te stellen om te concluderen of de groottecriteria al dan niet zijn overschreden. De geaggregeerde methode bestaat uit het optellen van de in de enkelvoudige jaarrekeningen gerapporteerde bedragen van de netto-jaaronzet en het balanstotaal en het vergelijken van de aldus verkregen bedragen met de overeenkomstige drempels, verhoogd met 20 %¹². België heeft van deze mogelijkheid gebruikgemaakt bij de omzetting van de richtlijn in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen. Zoals hieronder wordt uitgewerkt, kan dit tot bepaalde interpretatiemoeilijkheden leiden.

De richtlijn geeft aan dat voor de lidstaten die de euro niet hebben ingevoerd – momenteel Bulgarije, Denemarken, Hongarije, Polen, Roemenië, Zweden en Tsjechië – de tegenwaarde van deze bedragen in de

10 *Ibidem*, article 3.10.

11 *Ibidem*, article 3.12.

12 Avis CNC 2018/22 – Critères de taille – Calcul alternatif du chiffre d'affaires sur base consolidée ou agrégée, paragraphe 6.

10 *Ibidem*, artikel 3.10.

11 *Ibidem*, artikel 3.12.

12 CBN-advies 2018/22 – Groottecriteria – Alternatieve berekening van de omzet op geconsolideerde of geaggregeerde basis, randnummer 6.

LA DISTINCTION ENTRE ENTREPRISES ET GROUPES DE DIFFÉRENTE TAILLE EST UNE CARACTÉRISTIQUE DISTINCTE DU DROIT COMPTABLE EUROPÉEN, QUI SE RETROUVE DÈS LORS DANS LE DROIT DES ETATS MEMBRES, EN BELGIQUE DANS LE CODE DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS.

HET ONDERSCHIED TUSSEN ONDERNEMINGEN EN GROEPEN VAN VERSCHILLENDE GROOTTE IS EEN ONDERSCHIEDEND KENMERK VAN HET EUROPEES BOEKHOUDRECHT, DAT DAAROM OPGENOMEN IS IN HET RECHT VAN DE LIDSTATEN, IN BELGIË IN HET WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN.

change publié au *Journal officiel de l'Union européenne*. Les montants peuvent être augmentés ou réduits de 5% au maximum afin d'obtenir un montant rond dans les monnaies nationales concernées¹³.

nationale munteenheid, de waarde is die wordt verkregen door toepassing van de wisselkoers die wordt bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie*. De bedragen mogen met niet meer dan 5 % worden vermeerderd of verminderd om in de desbetreffende nationale munteenheid ronde bedragen te verkrijgen¹³.

Enfin, lorsqu'elle fut publiée en 2013, la directive prévoyait qu'afin de corriger les effets de l'inflation, les limites susmentionnées seraient examinées, et, le cas échéant, modifiées, au minimum tous les cinq ans, au moyen d'actes délégués, en tenant compte des mesures de l'inflation publiées au *Journal officiel de l'Union européenne*¹⁴. Comme expliqué *infra*, c'est ce que la Commission européenne a fait pour la première fois non pas cinq ans, mais dix ans plus tard, en 2023.

Tot slot bepaalde de richtlijn dat, bij de publicatie ervan in 2013, met het oog op aanpassing aan de gevolgen van de inflatie, de bovengenoemde drempelwaarden ten minste om de vijf jaar zouden worden geëvalueerd, en, waar passend, gedelegeerde handelingen tot wijziging van die drempelwaarden zouden worden vastgesteld, rekening houdend met de inflatiemaatstaven als gepubliceerd in het *Publicatieblad van de Europese Unie*¹⁴. Zoals hieronder toegelicht, heeft de Europese Commissie dit voor het eerst gedaan, niet vijf jaar, maar tien jaar later, in 2023.

La distinction entre entreprises et groupes de différente taille est une caractéristique distincte du droit comptable européen¹⁵, qui se retrouve

Het onderscheid tussen ondernemingen en groepen van verschillende grootte is een onderscheidend kenmerk van het Europees boekhoudrecht¹⁵, dat daarom is opgenomen

13 Directive 2013/34/UE, article 3.9.

14 *Ibidem*, article 3.13.

15 Le référentiel IFRS contient une norme d'information financière destinée aux petites et moyennes entreprises (« IFRS pour les PME »), celles-ci étant définies comme des entités n'étant pas d'intérêt public, en gros les entités non cotées, à l'exclusion des

13 Richtlijn 2013/34/EU, artikel 3.9.

14 *Ibidem*, artikel 3.13.

15 Het IFRS-referentiestelsel bevat een standaard voor financiële verslaggeving voor kleine en middelgrote ondernemingen ("IFRS voor kmo's"), die worden gedefinieerd als entiteiten

dès lors dans le droit des Etats membres, en Belgique dans le Code des sociétés et des associations.

Code des sociétés et des associations

Le Code des sociétés et des associations (CSA) ne distingue que deux catégories de sociétés – société et non entreprise est le vocable utilisé dans le CSA –, les microsociétés et les petites sociétés dotées de la personnalité juridique.

Les critères utilisés sont les mêmes que ceux de la directive européenne, à savoir le total du bilan, le chiffre d'affaires annuel hors taxe sur la valeur ajoutée et le nombre de travailleurs en moyenne annuelle. Les seuils étaient les suivants (en euros pour le total du bilan et le chiffre d'affaires net)¹⁶ :

	Total du bilan	Chiffre d'affaires net	Nombre moyen de travailleurs
Microsociétés	350.000	700.000	10
Petites sociétés	4.500.000	9.000.000	50

	Balanstotaal	Netto-omzet	Gemiddeld aantal werknemers
Microvennootschappen	350.000	700.000	10
Kleine vennootschappen	4.500.000	9.000.000	50

banques et institutions financières. La norme fait moins de 300 pages. Elle se distingue du corpus complet des normes IFRS essentiellement par la simplification des principes gouvernant la comptabilisation et l'évaluation des actifs et des passifs, et surtout, par la diminution drastique des informations devant être fournies dans l'annexe des états financiers. La norme IFRS pour les PME n'a pas été adoptée (« endorsed ») par les autorités européennes. Quant au référentiel US GAAP, il existe au sein du FASB américain un organisme, le *Private Company Council* (« PCC »), responsable du développement de principes alternatifs applicables aux entreprises non cotées, en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et d'informations à fournir dans l'annexe des états financiers. Ni le référentiel IFRS ni les normes US GAAP ne définissent les petites et moyennes entreprises par référence à des critères de taille.

¹⁶ CSA, articles 1:24 § 1^{er} et 1:25 § 1^{er}.

in het recht van de lidstaten, in België in het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Wetboek van vennootschappen en verenigingen

Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) onderscheidt slechts twee categorieën van vennootschappen – het WVV hanteert de term “vennootschap” en niet “onderneming” –, de microvennootschappen en de kleine vennootschappen met rechtspersoonlijkheid.

De gehanteerde criteria zijn dezelfde als die van de Europese richtlijn, namelijk het balanstotaal, de jaaromzet exclusief de belasting over de toegevoegde waarde en het jaargemiddelde van het aantal werknemers. Het betrof de volgende grensbedragen (in euro voor het balanstotaal en de netto-omzet)¹⁶:

die niet van openbaar belang zijn, over het algemeen niet-beursgenoteerde entiteiten, met uitzondering van banken en financiële instellingen. De standaard telt minder dan 300 pagina's. Het belangrijkste verschil tussen deze standaard en de volledige set IFRS is de vereenvoudiging van de beginselen voor de opname en waardering van activa en verplichtingen, en vooral de drastische vermindering van de vereiste toelichtingen in de toelichting bij de financiële overzichten. De IFRS voor kmo's werd niet goedgekeurd (“endorsed”) door de Europese autoriteiten. Wat het US GAAP-stelsel betreft, bestaat er binnen de Amerikaanse FASB (*Financial Accounting Standards Board*) een organisatie, de *Private Company Council* (PCC), die verantwoordelijk is voor het uitwerken van alternatieve beginselen die van toepassing zijn op niet-beursgenoteerde ondernemingen met betrekking tot de opname, waardering, presentatie en toelichtingen in de toelichting bij de financiële overzichten. Noch het IFRS-referentiestelsel, noch de US GAAP definiëren kleine en middelgrote ondernemingen aan de hand van groottecriteria.

¹⁶ WVV, artikelen 1:24, § 1 en 1:25, § 1.

On voit donc que, pour les microsociétés, les seuils sont identiques à ceux de la directive européenne, tandis que la Belgique a utilisé la faculté accordée par la directive d'augmenter les seuils du total du bilan et du chiffre d'affaires net définissant les petites sociétés, dans les limites prévues par la directive (6 millions d'euros pour le bilan et 12 millions d'euros pour le chiffre d'affaires net).

Dans le cas de sociétés liées, les critères portant sur le chiffre d'affaires et le total du bilan sont déterminés sur une base consolidée ou agrégée. Quant au critère en matière de travailleurs occupés, le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par chacune des sociétés liées est simplement additionné¹⁷.

Quant aux groupes, le CSA utilise le vocable de « groupes de taille réduite ». Une société et ses filiales, ou, s'agissant d'une spécificité belge, les sociétés qui constituent ensemble un consortium, étaient considérées comme formant un groupe de taille réduite lorsque ces sociétés ensemble, sur une base consolidée, ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes (en euros pour le total du bilan et le chiffre d'affaires net)¹⁸ :

We zien dus dat voor de microvennootschappen de grensbedragen dezelfde zijn als die van de Europese richtlijn, terwijl België gebruik heeft gemaakt van de door de richtlijn geboden mogelijkheid om de drempelwaarden voor het balanstotaal en de netto-omzet die de kleine vennootschappen definiëren, te verhogen, binnen de grenzen van de richtlijn (6 miljoen euro voor het balanstotaal en 12 miljoen euro voor de netto-omzet).

Bij verbonden vennootschappen worden de criteria met betrekking tot omzet en balanstotaal berekend op geconsolideerde of geaggregeerde basis. Wat het criterium aantal werknemers betreft, wordt het aantal werknemers dat elk van de betrokken verbonden vennootschappen jaarlijks gemiddeld tewerkstelt, gewoon opgeteld¹⁷.

Wat groepen betreft, hanteert het WVV de term "groepen van beperkte omvang". Een vennootschap samen met haar dochtervennootschappen, of – dit betreft een Belgische bijzonderheid – vennootschappen die samen een consortium uitmaken, werden geacht een groep van beperkte omvang te vormen, indien deze vennootschappen samen, op geconsolideerde basis, niet meer dan één van de volgende grenzen overschrijden (in euro voor het balanstotaal en de netto-omzet¹⁸:

Total du bilan	Chiffre d'affaires net	Nombre moyen de travailleurs
17.000.000	34.000.000	250

Balanstotaal	Netto-omzet	Gemiddeld aantal werknemers
17.000.000	34.000.000	250

¹⁷ *Ibidem*, article 1:24 § 6.

¹⁸ *Ibidem*, article 1:26 § 1^{er}.

¹⁷ *Ibidem*, artikel 1:24, § 6.

¹⁸ *Ibidem*, artikel 1:26, § 1.

L'article 1:24 § 2 du CSA dispose en outre que :

« Le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères visés au paragraphe 1er n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. Dans ce cas, les conséquences de ce dépassement s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés ».

Par ailleurs, aux termes de l'article 1:24 § 6 :

« Dans le cas d'une société liée à une ou plusieurs autres, visé (sic) à l'article 1:20, les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan, visés au paragraphe 1er, sont déterminés sur une base consolidée. Quant au critère en matière de travailleurs occupés, le nombre de travailleurs, calculé selon les dispositions du paragraphe 5, occupés en moyenne annuelle par chacune des sociétés liées est additionné ».

La combinaison de ces deux dispositions, qui sont en tout point similaires à celles figurant dans la directive européenne, n'est pas sans causer des difficultés d'interprétation, particulièrement dans le cas de modifications dans le périmètre de consolidation, comme le démontre un arrêt récent de la Cour d'appel de Gand.

Arrêt de la Cour d'appel de Gand du 19 septembre 2023

Le 19 septembre 2023, la Cour d'appel de Gand rendit son arrêt définitif sur un litige opposant l'administration fiscale à une société qui, selon le fisc, n'était pas autorisée à appliquer la déduction pour investissement plus avantageuse pour les petites sociétés, car elle ne satisfaisait pas aux conditions de taille définissant celles-ci¹⁹.

¹⁹ Pour plus de détails, voir : Critères de taille dans un groupe : avis CNC confirmé par la Cour d'appel. S. VAN CROMBRUGGE, *Bilan* n° 902, 15 octobre 2023, pp. 1-3.

Artikel 1:24, § 2 van het WVV bepaalt verder dat:

"Wanneer meer dan één van de in paragraaf 1 bedoelde criteria worden overschreden of niet meer worden overschreden, heeft dit slechts gevolgen wanneer dit zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet. De gevolgen gaan in dat geval in vanaf het boekjaar dat volgt op het boekjaar gedurende hetwelk meer dan één van de criteria voor de tweede keer werden overschreden of niet meer werden overschreden".

Bovendien geldt op grond van artikel 1:24, § 6:

"Als de vennootschap met één of meer andere vennootschappen is verbonden als bedoeld in artikel 1:20, worden de criteria inzake omzet en balanstotaal bedoeld in paragraaf 1 berekend op geconsolideerde basis. Wat het criterium aantal werknemers betreft, wordt het aantal werknemers, berekend volgens de bepalingen van paragraaf 5, dat elk van de betrokken verbonden vennootschappen jaarlijks gemiddeld tewerkstelt, opgeteld".

De combinatie van deze twee bepalingen, die in alle opzichten vergelijkbaar zijn met die in de Europese richtlijn, levert interpretatiemoeilijkheden op, meer in het bijzonder in het geval van wijzigingen in de consolidatiekring, zoals blijkt uit een recent arrest van het Hof van Beroep van Gent.

Arrest van het Hof van Beroep van Gent van 19 september 2023

Op 19 september 2023 heeft het Hof van Beroep van Gent zijn eindarrest gewezen in een geschil tussen de belastingadministratie en een vennootschap die volgens de fiscus geen recht had op de voordeligere investeringsaftrek voor kleine vennootschappen, omdat ze niet voldeed aan de groottecriteria voor dergelijke vennootschappen¹⁹.

¹⁹ Voor meer details, zie: CBN-advies over groottecriteria bij wijziging van consolidatiekring houdt stand. S. VAN CROMBRUGGE, *Balans*, nr. 924, 15 oktober 2023, p. 1-3.

En résumé, pour les exercices 2015 et 2016, la société ne dépassait pas les seuils de taille sur une base individuelle. Toutefois, étant liée à un grand groupe, elle les dépassait sur une base consolidée ou agrégée. Au 31 décembre 2017, elle n'était toutefois plus liée à ce groupe, et, dès lors, la question devait selon elle être évaluée à cette date sur une base individuelle, également rétroactivement pour les exercices 2015 et 2016. Elle devait donc être considérée comme une petite société au 31 décembre 2017.

Cette interprétation était, selon la société, conforme à l'avis CNC 2017/10 - Critères de taille de l'article 15 C. Soc. – Sociétés liées – Différentes dates de clôture – Modification du périmètre de consolidation, qui dispose en son paragraphe 7 que :

« Si une société n'est pas liée à la date de clôture du bilan, l'application des critères de taille se fait sur base individuelle, et ce également pour les années précédentes ».

L'administration fiscale contesta l'interprétation de la société et, à vrai dire, elle contesta surtout et avant tout l'avis de la Commission des Normes Comptables sur cette question. Selon l'administration, l'article 1:24 § 2 du Code des sociétés et des associations cité plus haut – le dépassement ou le non-dépassement des seuils se produit pendant deux exercices successifs – ne contient pas d'exception à l'exigence énoncée à l'article 1:24 § 6 selon laquelle, dans le cas d'une société liée à une ou plusieurs autres, les seuils sont déterminés sur une base consolidée.

Après avoir envisagé la possibilité de poser une question préjudicielle à la Cour de Justice de l'Union européenne, la Cour d'appel fit droit à la position du contribuable.

Samengevat kan worden gesteld dat de vennootschap op de balansdatum van de boekjaren 2015 en 2016 op enkelvoudige basis de groottecriteria niet overschreed. Aangezien ze echter met een grote groep verbonden was, werden deze criteria op geconsolideerde of geaggregeerde basis wel overschreden. Op 31 december 2017 was ze echter niet langer met die groep verbonden, zodat de groottecriteria volgens haar op die datum op enkelvoudige basis moesten worden beoordeeld, ook met terugwerkende kracht voor de boekjaren 2015 en 2016. Als gevolg hiervan moest ze per 31 december 2017 als een kleine vennootschap worden beschouwd.

Volgens de vennootschap was deze interpretatie in overeenstemming met CBN-advies 2017/10 – Groottecriteria artikel 15 W. Venn. – Verbonden vennootschappen – Verschillende afsluitingsdata – Wijziging van consolidatiekring, waarin in randnummer 7 wordt gesteld dat:

"Indien een vennootschap op balansdatum niet verbonden is, vindt de toetsing van de groottecriteria, ook voor de voorgaande jaren, plaats op enkelvoudige basis".

De belastingadministratie betwistte de interpretatie van de vennootschap en betwistte in feite allereerst het advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen over deze kwestie. Bovengenoemd artikel 1:24, § 2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen – het overschrijden of niet overschrijden van de grensbedragen doet zich voor gedurende twee achtereenvolgende boekjaren – bevat volgens de administratie geen uitzondering op de in artikel 1:24, § 6 gestelde voorwaarde dat de grensbedragen op geconsolideerde basis worden berekend als de vennootschap met één of meer andere vennootschappen is verbonden.

Na de mogelijkheid te hebben overwogen om een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie, heeft het Hof van Beroep het standpunt van de belastingplichtige bevestigd.

La Cour d'appel appuie son arrêt sur le fait que le Code des sociétés et des associations affirme en son article 1:24 le principe qu'une société est présumée petite. Selon nous, ceci ressort également du fait que, là où la directive européenne distingue quatre types d'entreprises – les micro-entreprises, les petites entreprises, les moyennes entreprises et les grandes entreprises –, le chapitre 1^{er} du Titre 5 du Livre 1^{er} de la première partie (Dimension des sociétés et des groupes) du Code des sociétés et des associations s'intitule « Petites sociétés ». Le Code ne comprend ni un chapitre 2 « Sociétés moyennes », ni un chapitre 3 « Grandes Sociétés ».

La Cour cite par ailleurs le principe « *Think small first* » (souligné par nous), qui est énoncé dans le premier considérant de la directive 2013/34/UE :

« *La communication de la Commission intitulée «Think Small First: Priorité aux PME - Un «Small Business Act» pour l'Europe», adoptée en juin 2008 et révisée en février 2011, reconnaît le rôle central joué par les petites et moyennes entreprises (PME) dans l'économie de l'Union et vise à améliorer l'approche globale de l'esprit d'entreprise et à ancrer le principe «priorité aux PME» dans la définition des politiques, depuis la réglementation jusqu'au service public ».*

Enfin, il nous semble aussi que le principe de continuité, qui est à la base de nombreuses dispositions du droit comptable – de même que des normes IFRS –, conforte la position de la société et l'arrêt de la Cour d'appel.

Directive déléguée (UE) 2023/2775

A. La directive déléguée

Conformément à l'article 3.13 de la Directive 2013/34/UE, la Commission européenne

Het Hof van Beroep baseert zijn arrest op het feit dat artikel 1:24 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen het beginsel bevestigt dat een vennootschap wordt vermoed klein te zijn. Naar onze mening blijkt dit ook uit het feit dat, waar de Europese Richtlijn vier soorten ondernemingen onderscheidt – micro-ondernemingen, kleine ondernemingen, middelgrote ondernemingen en grote ondernemingen –, Hoofdstuk 1 van Titel 5 van Boek 1 van Deel 1 (Grootte van vennootschappen en groepen) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen als titel "Kleine vennootschappen" heeft. Het Wetboek bevat noch een hoofdstuk 2 "Middelgrote vennootschappen", noch een hoofdstuk 3 "Grote vennootschappen".

Het Hof haalt ook het "*denk eerst klein*" ("*Think small first*")-principe aan (onze onderstreping), zoals vastgelegd in de eerste overweging van Richtlijn 2013/34/EU:

"In de mededeling van de Commissie met als titel "Denk eerst klein - Een 'Small Business Act' voor Europa", die in juni 2008 is vastgesteld en in februari 2011 is herzien, wordt erkend dat kleine en middelgrote ondernemingen ("kmo") een centrale plaats in de economie van de Unie innemen, en wordt beoogd de algehele aanpak ten aanzien van het ondernemerschap te verbeteren en het "denk eerst klein"-principe in het hele beleid, van regelgeving tot dienstverlening, te verankeren."

Tot slot lijkt het ons ook dat het continuïteitsbeginsel, dat ten grondslag ligt aan tal van bepalingen van het boekhoudrecht – en ook aan de IFRS – het standpunt van de vennootschap en het arrest van het Hof van Beroep ondersteunt.

Gedelegeerde richtlijn (EU) 2023/2775

A. De gedelegeerde richtlijn

Overeenkomstig artikel 3.13 van Richtlijn 2013/34/EU heeft de Europese Commissie,

LA COMMISSION AVAIT EXAMINÉ LA QUESTION UNE PREMIÈRE FOIS EN 2019 ET AVAIT ALORS CONCLU QUE LES SEUILS NE DEVAIENT PAS ÊTRE MODIFIÉS. IL EST VRAI QUE LA PÉRIODE 2014-2019 AVAIT ÉTÉ CARACTÉRISÉE PAR DES TAUX D'INFLATION EXCEPTIONNELLEMENT BAS.

DE COMMISSIE ONDERZOCHT DE KWESTIE VOOR HET EERST IN 2019 EN CONCLUDEERDE TOEN DAT DE DREMPELWAARDEN NIET MOESTEN WORDEN GEWIJZIGD. HET IS NATUURLIJK EEN FEIT DAT DE PERIODE 2014-2019 WERD GEKENMERKT DOOR UITZONDERLIJK LAGE INFLATIEPERCENTAGES.

a, par une directive déléguée datée du 17 octobre 2023, modifié les seuils distinguant les différentes catégories d'entreprises et de groupes²⁰.

door middel van de gedelegeerde richtlijn van 17 oktober 2023, de drempelwaarden voor het onderscheiden van verschillende categorieën van ondernemingen en groepen gewijzigd²⁰.

En effet, selon les chiffres d'Eurostat, l'inflation cumulée depuis le 1^{er} janvier 2013 jusqu'au 31 mars 2023, s'était élevée à 24,3% dans la zone euro et à 27,2% dans l'ensemble de l'Union européenne²¹.

Volgens Eurostat-data bedroeg de cumulatieve inflatie over de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 maart 2023 immers 24,3 % in de eurozone en 27,2 % in de hele Europese Unie²¹.

La Commission avait examiné la question une première fois en 2019 et avait alors conclu que les seuils ne devaient pas être modifiés²². Il est vrai que la période 2014-2019 avait été caractérisée par des taux d'inflation exceptionnellement bas²³.

De Commissie had de kwestie voor het eerst in 2019 onderzocht en geconcludeerd dat de drempelwaarden op dat moment niet hoefden te worden herzien²². Het is natuurlijk een feit dat de periode 2014-2019 werd gekenmerkt door uitzonderlijk lage inflatiepercentages²³.

20 Directive déléguée (UE) 2023/2775 de la Commission du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne l'ajustement des critères de taille pour les micro-, petites, moyennes et grandes entreprises ou pour les groupes.

21 Le PIB de la zone euro s'élevait en 2022 à 13.424 milliards d'euros, celui de l'Union européenne à 15.810 milliards d'euros. Le PIB de la zone euro représentait donc en 2022 85% de celui de l'Union européenne. <https://www.toutteleurope.be>.

22 Directive déléguée (UE) 2023/2775 de la Commission du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne l'ajustement des critères de taille pour les micro-, petites, moyennes et grandes entreprises ou pour les groupes. Exposé des motifs, p. 2.

23 0,3% en 2014, 0,2% en 2015, 0,6% en 2016, 1,5% en 2017, 1,9% en 2018, 1,0% en 2019. <https://ec.europa.eu/eurostat>.

20 Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de aanpassingen van de groottecriteria voor micro-ondernemingen, kleine, middelgrote en grote ondernemingen of groepen.

21 In 2022 bedroeg het bbp van de eurozone 13.424 miljard euro en dat van de Europese Unie 15.810 miljard euro. In 2022 vertegenwoordigde het bbp van de eurozone dus 85 % van het bbp van de Europese Unie. <https://www.toutteleurope.eu>.

22 Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de aanpassingen van de groottecriteria voor micro-ondernemingen, kleine, middelgrote en grote ondernemingen of groepen, p. 2.

23 0,3 % in 2014, 0,2 % in 2015, 0,6 % in 2016, 1,5 % in 2017, 1,9 % in 2018 en 1,0 % in 2019. <https://ec.europa.eu/eurostat>.

La Commission a donc choisi d'ajuster les seuils portant sur le total du bilan et le chiffre d'affaires net de 25% pour les petites, moyennes et grandes entreprises, et de 28,57% pour les micro-entreprises, dans ce dernier cas, afin d'arrondir les chiffres en valeur absolue du total du bilan et du chiffre d'affaires net à respectivement 450.000 euros et 900.000 euros. Et les mêmes augmentations des seuils s'appliquent aux groupes (en euros pour le total du bilan et le chiffre d'affaires net) :

De Commissie heeft er daarom voor gekozen om de drempelwaarden met betrekking tot het balanstotaal en de netto-omzet aan te passen met 25 % voor kleine, middelgrote en grote ondernemingen, en met 28,57 % voor micro-ondernemingen, in het laatste geval, om de data in absolute waarde van het balanstotaal en de netto-omzet af te ronden op respectievelijk 450.000 euro en 900.000 euro. En voor groepen gelden dezelfde drempelverhogingen (in euros voor het balanstotaal en de netto-omzet):

	Total du bilan	Chiffre d'affaires net	Nombre moyen de salariés
Micro-entreprises	350.000 450.000 + 28,57%	700.000 900.000 + 28,57%	10
Petites entreprises -minimum	4.000.000 5.000.000 + 25,00%	8.000.000 10.000.000 + 25,00%	50
Petites entreprises -maximum	6.000.000 7.500.000 + 25,00%	12.000.000 15.000.000 + 25,00%	50
Moyennes entreprises	20.000.000 25.000.000 + 25,00%	40.000.000 50.000.000 + 25,00%	250
Grandes entreprises	20.000.000 25.000.000 + 25,00%	40.000.000 50.000.000 + 25,00%	250

	Balanstotaal	Netto-omzet	Gemiddeld personeelsbestand
Micro-ondernemingen	350.000 450.000 + 28,57 %	700.000 900.000 + 28,57 %	10
Kleine ondernemingen -minimum	4.000.000 5.000.000 + 25,00 %	8.000.000 10.000.000 + 25,00 %	50
Kleine ondernemingen -maximum	6.000.000 7.500.000 + 25,00 %	12.000.000 15.000.000 + 25,00 %	50
Middelgrote ondernemingen	20.000.000 25.000.000 + 25,00 %	40.000.000 50.000.000 + 25,00 %	250
Grote ondernemingen	20.000.000 25.000.000 + 25,00 %	40.000.000 50.000.000 + 25,00 %	250

Le relèvement des seuils pourrait avoir un impact significatif sur le nombre de sociétés devant désigner un réviseur d'entreprises. Rappelons qu'en Belgique la loi ne traite explicitement que des microsociétés et des petites sociétés, toute société ne remplissant pas les critères d'une petite société étant définie comme une grande société. En d'autres mots, la catégorie de moyenne entreprise (société) inscrite dans les directives européennes n'existe pas en Belgique. Toutes les sociétés qui n'entrent pas dans la catégorie des petites sociétés sont soumises à une obligation d'audit effectué par un commissaire ayant la qualité de réviseur d'entreprises.

Une analyse comparative effectuée par *Accountancy Europe* datée de mai 2016 montre que seuls trois pays de l'Union européenne (l'Allemagne, l'Autriche et les Pays-Bas), ainsi que le Royaume-Uni et la Suisse, ont des seuils de taille fixant les exemptions à l'obligation d'audit supérieurs à ceux de la Belgique²⁴.

Les Etats membres sont tenus de mettre en vigueur ces modifications au plus tard le 24 décembre 2024 en vue de leur application aux exercices commençant le 1^{er} janvier 2024 ou après cette date. Les Etats membres peuvent autoriser les entreprises à avancer cette date aux exercices commençant le 1^{er} janvier 2023 ou après cette date²⁵. La voie suivie pour effectuer la transposition de la directive – une loi ou un arrêté royal – sera déterminante ; la modification des seuils n'aura pas d'impact fiscal si la transposition s'opère par arrêté

Het verhogen van de drempels zou een aanzienlijke impact kunnen hebben op het aantal vennootschappen dat een bedrijfsrevisor moet aanstellen. Er moet aan worden herinnerd dat in België de wet uitdrukkelijk enkel betrekking heeft op microvennootschappen en kleine vennootschappen, waarbij elke vennootschap die niet voldoet aan de criteria voor een kleine vennootschap als grote vennootschap wordt aangemerkt. Met andere woorden, de in de Europese richtlijnen opgenomen categorie van middelgrote onderneming (vennootschap) bestaat niet in België. Alle vennootschappen die niet onder de categorie van kleine vennootschappen vallen, zijn onderworpen aan een verplichte controle die wordt uitgevoerd door een commissaris die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft.

Uit een vergelijkende analyse uitgevoerd door *Accountancy Europe* van mei 2016 blijkt dat slechts drie landen van de Europese Unie (Duitsland, Oostenrijk en Nederland), evenals het Verenigd Koninkrijk en Zwitserland, hogere omvangsdrempels tot vaststelling van de vrijstellingen van de controleverplichting hebben dan die van België²⁴.

De lidstaten dienen uiterlijk op 24 december 2024 deze wijzigingen in werking te doen treden met het oog op de toepassing ervan op boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2024. De lidstaten mogen ondernemingen toestaan om deze datum te vervroegen naar de boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2023²⁵. De wijze waarop de richtlijn wordt omgezet – bij wet of koninklijk besluit – zal doorslaggevend zijn; de wijziging van de drempelwaarden zal geen

24 Audit exemptions thresholds in Europe. Update after the transposition of the Accounting Directive. Accountancy Europe. May 2016. <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/Audit-exemption-thresholds-in-Europe.pdf>.

25 Directive déléguée (UE) 2023/2775 de la Commission du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne l'ajustement des critères de taille pour les micro-, petites, moyennes et grandes entreprises ou pour les groupes, article 2.1.

24 Audit exemptions thresholds in Europe. Update after the transposition of the Accounting Directive. Accountancy Europe. May 2016.

https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/1605_Audit_exemptions_thresholds_update.pdf.

25 Gedeelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de aanpassingen van de groottecriteria voor micro-ondernemingen, kleine, middelgrote en grote ondernemingen of groepen, artikel 2.1.

royal. Comme le signale l'IRE, conformément à l'article 1:24, § 8 du CSA, la modification des seuils peut être introduite par un arrêté royal pris en Conseil des ministres après avoir recueilli l'avis du Conseil Central de l'Économie²⁶.

Rappelons qu'en matière de transposition des directives comptables européennes, la Belgique fait plutôt figure de mauvais élève :

- La directive 2013/34/UE prévoyait que les Etats membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à celle-ci au plus tard le 20 juillet 2015.
- C'est avec six mois de retard que fut votée la loi du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises.
- La directive 2014/95/UE, dite directive NFRD (*Non Financial Reporting Directive*), prévoyait que les Etats membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à celle-ci au plus tard le 6 décembre 2016.
- La directive fut transposée en droit belge – avec neuf mois de retard – par la loi du 3 septembre 2017 relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et par certains groupes.

La Commission s'est livrée à une analyse de l'impact du relèvement des seuils, et rapporte que le nombre de micro-entreprises devrait

fiscale impact hebben indien de omzetting bij koninklijk besluit gebeurt. Zoals het IBR opmerkt, kan, overeenkomstig artikel 1:24, § 8 van het WVV, de wijziging van de drempels worden ingevoerd bij een koninklijk besluit genomen in de Ministerraad na inwinning van het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven²⁶.

Laten we niet vergeten dat België veeleer een slechte leerling is als het gaat om de omzetting van de Europese jaarrekeningenrichtlijnen:

- Richtlijn 2013/34/EU bepaalde dat de lidstaten de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in werking moesten doen treden om uiterlijk op 20 juli 2015 aan deze richtlijn te voldoen.
- De wet van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen werd gestemd met een vertraging van zes maanden.
- Richtlijn 2014/95/EU, de zogenaamde NFRD (*Non-Financial Reporting Directive*), bepaalde dat de lidstaten de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in werking moesten doen treden om uiterlijk op 6 december 2016 aan deze richtlijn te voldoen.
- De richtlijn werd – met een vertraging van negen maanden – in Belgisch recht omgezet door de wet van 3 september 2017 betreffende de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote vennootschappen en groepen.

De Commissie heeft een effectbeoordeling over de drempelverhoging uitgevoerd en meldt dat het aantal micro-ondernemingen

²⁶ Impact de l'augmentation des seuils d'audit. Opinion M. BIHAIN, Secrétaire général IRE. 24 novembre 2023. <https://www.ibr-ire.be/fr/actualites/news-detail/impact-de-l-augmentation-des-seuils-d-audit>.

²⁶ Impact van de verhoging van de auditdrempels. Opinie M. BIHAIN, Secretaris-generaal IBR. 24 november 2023. <https://www.ibr-ire.be/nl/actueel/news-detail/impact-van-de-verhoging-van-de-auditdrempels>.

croître de 4,5%, le nombre des autres catégories, petites, moyennes et grandes devant diminuer de pourcentages variant de 9,9% à 19,7%²⁷ :

naar verwachting met 4,5 % zal toenemen, terwijl het aantal kleine, middelgrote en grote ondernemingen naar verwachting zal afnemen met percentages variërend van 9,9 % tot 19,7 %²⁷:

Number of companies that will benefit from an update of the size thresholds in the Accounting Directive				
Categories of companies by size	Current thresholds	New thresholds	How many companies will have an alleviation of reporting requirements as a result of the thresholds update	
	Number of companies	Number of companies	Number of companies	Percent
	(1)	(2)	(3)=(2)-(1) for micro companies, and (3)=(1)-(2) for the rest	(4)=(3)/(1)*100
Micro	5,578,689	5,827,944	249,255	4.5%
Small (lower end)	1,336,249	1,204,003	132,246	9.9%
Small (higher end)	150,663	121,052	29,611	19.7%
Medium	145,563	130,626	14,937	10.3%
Large	82,986	71,372	11,614	14.0%
Number of limited liability companies with financial data	7,294,150		437,663	6.0%
Number of limited liability companies without financial data	11,589,670		695,402	
Total number of limited liability companies	18,883,820		1,133,065	

Source: European Commission (DG FISMA), based on BvD ORBIS database, Downloaded in August 2023

27 Directive déléguée (UE) 2023/2775 de la Commission du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne l'ajustement des critères de taille pour les micro-, petites, moyennes et grandes entreprises ou pour les groupes. Exposé des motifs, p. 4.

27 Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de aanpassingen van de groottecriteria voor micro-ondernemingen, kleine, middelgrote en grote ondernemingen of groepen. Toelichting, p. 4.

NOUS N'IRONS PAS
JUSQU'À SUGGÉRER QUE
L'AUGMENTATION DES SEUILS
DE 25% INTRODUITE PAR
LA DIRECTIVE DÉLÉGUÉE
(UE) 2023/2775 RÉPOND À
LA COMMUNICATION DE LA
COMMISSION ET AU DISCOURS
DE MADAME VON DER LEYEN. LA
SIMILITUDE DES DEUX CHIFFRES
NE PEUT ÊTRE QU'UNE
COÏNCIDENCE.

La Commission rappelle que, dans une communication intitulée « *La compétitivité à long terme de l'UE: se projeter au-delà de 2030* », elle avait souligné l'importance de disposer d'un système de régulation permettant d'atteindre ses objectifs tout en limitant la charge administrative qui en découle. Elle s'était dès lors engagée à rationaliser et à simplifier les obligations de rapportage des entreprises, celles-ci devant à terme être réduites de 25%²⁸. Par ailleurs, ce même chiffre de 25% avait été cité par la présidente de la Commission, Madame VON DER LEYEN, dans son discours sur l'état de l'Union prononcé à Strasbourg le 13 septembre 2023²⁹.

Nous n'irons pas jusqu'à suggérer que l'augmentation des seuils de 25% introduite par la Directive déléguée (UE) 2023/2775 répond à la communication de la Commission

²⁸ *Ibidem*, page 1.

²⁹ "And next month, we will make the first legislative proposals towards reducing reporting obligations at the European level by 25%". European Commission – Speech. 2023 State of the Union Address by President VON DER LEYEN. Strasbourg, 13 September 2023.

WE GAAN NIET ZO VER OM
TE SUGGEREREN DAT DE
VERHOOGING VAN DE DREMPELS
MET 25 % ZOALS INGEVOERD
BIJ GEDELEGEERDE RICHTLIJN
(EU) 2023/2775 EEN REACTIE
IS OP DE MEDEDELING VAN DE
COMMISSIE EN DE TOESPRAAK
VAN MEVROUW VON DER
LEYEN. DE GELIJKENIS VAN DE
TWEË CIJFERS KAN ALLEEN
MAAR TOEVAL ZIJN.

De Commissie herinnert eraan dat zij in haar mededeling "*Concurrentievermogen van de EU op lange termijn: blik op de periode na 2030*" had gewezen op het belang van een regelgevingssysteem dat ervoor zorgt dat doelstellingen worden bereikt met een terugdringing van de daaruit voortvloeiende regeldruk. Zij wilde daarom een nieuwe impuls geven aan het rationaliseren en vereenvoudigen van verslaggevingsvereisten voor ondernemingen, met als uiteindelijk doel dat dergelijke lasten met 25 % worden teruggedrongen²⁸. Ditzelfde percentage van 25 % werd ook aangehaald door de voorzitter van de Europese Commissie, mevrouw VON DER LEYEN, in haar toespraak over de Staat van de Unie op 13 september 2023 in Straatsburg²⁹.

We gaan niet zo ver om te suggereren dat de verhoging van de drempels met 25 % zoals ingevoerd bij Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 een reactie is op de mededeling van

²⁸ *Ibidem*, p. 1.

²⁹ "En volgende maand zullen wij de eerste wetsvoorstellen doen om de rapporteringsverplichtingen op Europees niveau met 25 % te beperken". Europese Commissie – Toespraak. 2023 Toespraak over de Staat van de Unie door voorzitter VON DER LEYEN. Straatsburg, 13 september 2023.

et au discours de Madame VON DER LEYEN. La similitude des deux chiffres ne peut être qu'une coïncidence. Il est clair qu'une augmentation de 25% des seuils n'est pas la même chose qu'une réduction de 25% des obligations et des coûts de rapportage des entreprises.

A preuve, dans un mémorandum explicatif accompagnant la directive déléguée, la Commission affirme que l'augmentation des seuils conduira à réduire de 150 millions d'euros les coûts non récurrents et de 700 millions d'euros les coûts annuels de mise en œuvre de la directive CSRD³⁰. Il s'agit ici de montants dérisoires³¹. Rapportés au nombre de sociétés à responsabilité limitée mentionné dans le tableau ci-dessus (1.133.065), ces montants sont de 132 euros d'économie de coûts non récurrents et de 617 euros d'économie de coûts annuels par société.

B. Les commentaires des parties prenantes

La proposition de directive déléguée fut ouverte à consultation publique du 13 septembre 2023 au 6 octobre 2023³², soit une période de moins d'un mois³³, au terme de laquelle 64

30 Directive déléguée (UE) 2023/2775 de la Commission du 17 octobre 2023 modifiant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne l'ajustement des critères de taille pour les micro-, petites, moyennes et grandes entreprises ou pour les groupes. Exposé des motifs, p. 5.

31 Et dont la Commission elle-même reconnaît qu'ils pourraient être surestimés : "These estimations are based on the CSRD impact assessment and the cost benefit analysis of the first set of draft European Sustainability Reporting Standards (ESRS) that EFRAG submitted to the European Commission. The Commission has simplified ESRS, reduced disclosure requirements and phased in several disclosure requirements. This has reduced the cost for applying ESRS and hence the potential cost savings will be lower".

32 <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13912-Correction-des-criteres-de-taille-pour-tenir-compte-de-linflation>.

33 Observons que là où les institutions européennes et les autorités des Etats membres sont promptes à légiférer pour améliorer la gouvernance dans les entreprises, notamment dans les sociétés cotées, le même souci ne semble pas les animer en ce qui concerne le fonctionnement de leurs propres institutions. Une période de consultation d'un mois est manifestement trop courte pour recueillir les avis d'un nombre raisonnable

de la Commission et de la déclaration de madame VON DER LEYEN. De gelijkenis van de twee data kan alleen maar toeval zijn. Het is duidelijk dat een verhoging van de drempels met 25 % niet hetzelfde is als een vermindering van de verslaggevingsvereisten en -kosten voor ondernemingen met 25 %.

Als bewijs hiervan stelt de Commissie in een toelichting bij de gedelegeerde richtlijn dat het verhogen van de drempels zal leiden tot eenmalige kostenbesparingen van 150 miljoen euro en besparingen van recurrente jaarlijkse kosten voor de implementatie van de CSRD van 700 miljoen euro³⁰. Het gaat hier om bespottelijk lage bedragen³¹. Ten opzichte van het aantal besloten vennootschappen vermeld in bovenstaande tabel (1.133.065) vertegenwoordigen deze bedragen een eenmalige kostenbesparing van 132 euro en een besparing van recurrente jaarlijkse kosten van 617 euro per vennootschap.

B. Feedback van de belanghebbenden

Het voorstel voor een gedelegeerde richtlijn stond open voor openbare raadpleging van 13 september 2023 tot 6 oktober 2023³², zijnde een periode van minder dan een maand³³, aan

30 Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de aanpassingen van de grootcriteria voor micro-ondernemingen, kleine, middelgrote en grote ondernemingen of groepen. Toelichting, p. 6.

31 De Commissie zelf erkent dat deze bedragen overschat kunnen zijn: "Deze schattingen zijn gebaseerd op de effectbeoordeling voor de CSRD en op de kosten-batenanalyse van de eerste reeks concepten van European Sustainability Reporting Standards ("ESRS") die EFRAG bij de Europese Commissie heeft ingediend. De Commissie heeft de ESRS vereenvoudigd, heeft openbaarmakingsverplichtingen verminderd en diverse openbaarmakingsverplichtingen ingefaseerd. Daardoor zijn de kosten voor het toepassen van ESRS gedaald – en zullen dus ook potentiële kostenbesparingen lager uitvallen".

32 <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13912-Kmo-grootcriteria-aanpassen-aan-de-inflatie-nl>.

33 Er dient te worden opgemerkt dat waar de Europese instellingen en de autoriteiten van de lidstaten snel wetgeving opstellen om de corporate governance te verbeteren, meer bepaald in genoteerde vennootschappen, dezelfde bezorgdheid hen niet lijkt te motiveren met betrekking tot de werking van hun eigen

parties prenantes au débat (« *stakeholders* ») avaient communiqué leurs observations à la Commission. Les participants au débat comprenaient des organes de normalisation comptable, des instituts professionnels de réviseurs d'entreprises et d'experts-comptables, des fédérations professionnelles, des cabinets d'audit, des organisations syndicales et des personnes physiques provenant de 16 Etats membres :

Allemagne	18
Pays-Bas	12
Belgique	9*
France	6
Autriche	3
Espagne	3
Danemark	2
Italie	2
Luxembourg	2
Finlande	1
Irlande	1
Lituanie	1
Portugal	1
Suède	1
Tchéquie	1
Ukraine	1
Total	64

Le chiffre pour la Belgique* n'est pas révélateur de l'intérêt de nos compatriotes pour la question, car les participants à la consultation sont pour la plupart des bureaux européens de fédérations professionnelles ou de syndicats établis à

de parties intéressées. Cela avait déjà été le cas du règlement délégué (UE) 2023/2772 de la Commission du 31 juillet 2023 en ce qui concerne les normes d'information ESRS sur la durabilité (*European Sustainability Reporting Standards*), qui avaient fait l'objet d'une consultation publique entre le 9 juin 2023 et le 7 juillet 2023, soit à peine un mois. Les projets de ces normes ESRS eux-mêmes n'avaient été ouverts à commentaires que pendant trois mois, du 30 avril au 8 août 2022.

het einde waarvan 64 belanghebbenden in het debat ("*stakeholders*") hun opmerkingen bij de Commissie indienden. De belanghebbenden in het debat waren onder meer instellingen voor het vaststellen van standaarden voor jaarrekeningen, beroepsinstututen van bedrijfsrevisoren en accountants, beroepsfederaties, auditkantoren, vakbondsorganisaties en natuurlijke personen uit 16 lidstaten:

Duitsland	18
Nederland	12
België	9*
Frankrijk	6
Oostenrijk	3
Spanje	3
Denemarken	2
Italië	2
Luxemburg	2
Finland	1
Ierland	1
Litouwen	1
Portugal	1
Zweden	1
Tsjechië	1
Oekraïne	1
Totaal	64

Het cijfer voor België* is geen indicatie van de belangstelling van onze landgenoten voor de kwestie, omdat de deelnemers aan de raadpleging voornamelijk in Brussel gevestigde

instellingen. Een feedbackperiode van één maand is duidelijk te kort om de mening van een redelijk aantal belanghebbenden te achterhalen. Dit was al het geval met Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772 van de Commissie van 31 juli 2023 wat betreft standaarden voor duurzaamheidsrapportage (*European Sustainability Reporting Standards*, ESRS), waarover tussen 9 juni 2023 en 7 juli 2023 een openbare raadpleging van amper een maand was gehouden. Voor de ontwerp-ESRS zelf was slechts een feedbackperiode voorzien van drie maanden, nl. van 30 april tot 8 augustus 2022.

Bruxelles. Plus significative est la participation importante d'entités de la République Fédérale d'Allemagne.

Les commentaires adressés à la Commission peuvent être classés en trois groupes :

- Accord sur le relèvement des seuils de 25% ; dans certains cas, accord avec réserves.

Plus précisément, 40 commentateurs marquent leur accord sur le relèvement des seuils, 14 d'entre eux souhaitant toutefois une augmentation plus importante, allant de 30% à 40%, et ce, afin d'anticiper les effets de l'inflation au cours des prochaines années.

Trois commentateurs réclament en particulier une augmentation de 250 à 500 du seuil portant sur le nombre moyen de salariés pour les moyennes et grandes entreprises, ce dernier chiffre étant incidemment celui figurant dans la directive 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et par certains groupes, dite directive NFRD (*Non-Financial Reporting Directive*).

Enfin, quatre d'entre eux plaident pour un relèvement des seuils à intervalles plus réguliers que tous les cinq ans.

- Désaccord sur le relèvement des seuils.

14 commentateurs, principalement mais pas uniquement des centrales syndicales et autres organisations de travailleurs, s'opposent à l'augmentation des seuils. L'argument invoqué par le plus grand nombre d'entre

Europese kantoren van beroepsfederaties of vakbonden zijn. De grote deelname van entiteiten uit de Bondsrepubliek Duitsland is van groter belang.

De bij de Commissie ingediende feedback kan in drie categorieën worden onderverdeeld:

- Instemming met verhoging van de drempelwaarden met 25 %; in sommige gevallen instemming met voorbehoud.

Meer bepaald stemmen 40 indieners van feedback ermee in om de drempelwaarden te verhogen, 14 van hen wensen echter een meer substantiële verhoging, variërend van 30 % tot 40 %, om te anticiperen op de gevolgen van de inflatie in de komende jaren.

In het bijzonder pleiten drie indieners van feedback voor een verhoging van 250 naar 500 van de drempelwaarde met betrekking tot het gemiddelde aantal werknemers voor middelgrote en grote ondernemingen, waarbij het laatste cijfer overigens het cijfer is dat is opgenomen in Richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen, de zogenaamde NFRD (*Non-Financial Reporting Directive*).

Tot slot pleiten vier van hen voor het verhogen van de drempelwaarden op meer geregelde tijdstippen dan om de vijf jaar.

- Niet-instemming met verhoging van de drempelwaarden.

14 indieners van feedback, voornamelijk maar niet uitsluitend vakbondscentrales en andere werknemersorganisaties, zijn gekant tegen de verhoging van de drempelwaarden. Het door de meeste van

eux porte sur l'impact de la baisse du nombre de grandes sociétés (près de 12.000) sur les obligations de rapportage de la directive CSRD. Les grandes entreprises emploient 36% des travailleurs au sein de l'Union européenne, et la diminution de leur nombre conduirait à réduire ce pourcentage à moins d'un tiers. Les obligations d'informations en matière de durabilité devraient, selon ces commentateurs, s'appliquer au plus grand nombre possible d'entreprises.

- Réponse ambiguë.

Les réponses de 10 commentateurs sont ambiguës. L'une d'entre elles ne porte pas sur la proposition de directive (UE) 2023/2775, mais sur le règlement délégué du 31 juillet 2023 ayant approuvé l'adoption des normes ESRS, d'autres contiennent des considérations générales sur la démocratie économique, les vertus de l'audit, etc.

La question soulevée par quatre commentateurs de la fréquence à laquelle les seuils devraient être modifiés est abordée en Belgique par une proposition de loi récente qui vise à introduire un mécanisme annuel d'ajustement des seuils.

Proposition de loi du 23 novembre 2023 modifiant le CSA

Le 23 novembre 2023 fut déposée sur le bureau de la présidente de la Chambre une proposition de loi modifiant le Code des sociétés et des associations en ce qui concerne l'indexation annuelle des seuils appliqués pour qualifier les sociétés de petites sociétés et de microsociétés³⁴.

³⁴ Chambre des Représentants de la Belgique. 23 novembre 2023, DOC 55 3703/001, <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/55/3703/55K3703001.pdf>.

hen aangevoerde argument heeft betrekking op de impact van de daling van het aantal grote vennootschappen (bijna 12.000) op de verslaggevingsvereisten uit de CSRD. Grote ondernemingen hebben 36 % van de werknemers in de Europese Unie in dienst en door hun aantal te verminderen, zou dit percentage worden teruggebracht tot minder dan een derde. Volgens deze indieners van feedback zouden de duurzaamheidsrapporteringsvereisten op zoveel mogelijk ondernemingen van toepassing moeten zijn.

- Dubbelzinnige reactie.

De reacties van 10 indieners van feedback zijn dubbelzinnig. Eén daarvan heeft geen betrekking op het voorstel voor Richtlijn (EU) 2023/2775, maar op de gedelegeerde verordening van 31 juli 2023 waarin de aanneming van de ESRS is goedgekeurd; andere bevatten algemene overwegingen over economische democratie, de voordelen van de audit, enz.

De door vier indieners van feedback aangehaalde kwestie van de frequentie waarmee drempelwaarden zouden moeten worden gewijzigd, wordt in België behandeld door een recent wetsvoorstel dat tot doel heeft een jaarlijks mechanisme voor de aanpassing van de drempels in te voeren.

Wetsvoorstel van 23 november 2023 tot wijziging van het WVV

Op 23 november 2023 werd bij de voorzitter van de Kamer een wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voor wat betreft de jaarlijkse indexatie van de drempelbedragen als criterium voor de kwalificering tot kleine vennootschap en tot microvennootschap ingediend³⁴.

³⁴ Belgische Kamer van volksvertegenwoordigers. 23 november 2023, DOC 55 3703/001, <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/3703/55K3703001.pdf>.

Cette proposition vise à indexer annuellement les seuls relatifs au chiffre d'affaires annuel et au total du bilan pour les exercices comptables à partir du 1^{er} janvier 2025.

La Directive 2013/34/UE dispose en son article 3, paragraphe 13 que :

« Afin de corriger les effets de l'inflation, la Commission examine au minimum (souligné par nous) tous les cinq ans et, le cas échéant, modifie, au moyen d'actes délégués conformément à l'article 49, les seuils visés aux paragraphes 1 à 7 du présent article, en tenant compte des mesures de l'inflation publiées au Journal officiel de l'Union européenne ».

Rappelons que parmi les 64 parties prenantes ayant formulé des commentaires sur la directive déléguée (UE) 2023/2775³⁵, quatre avaient émis le souhait que les seuils soient modifiés plus fréquemment que tous les cinq ans :

- Accounting Standards Committee of Germany

"We believe that further adjustments to the size criteria of the Directive 2013/34/EU may be necessary given the persistently high inflation and that the next review of the thresholds might be necessary sooner than in five years".

- Consultative Committee of Accounting Bodies – Ireland

"Given the current and expected rate of inflation over the next few years we would recommend that the European Commission should potentially review the thresholds again before the obligatory five-year period and adjust as necessary".

35 <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13912-Correction-des-criteres-de-taille-pour-tenir-compte-de-linflation>.

Dit voorstel beoogt de jaarlijkse indexering van de drempels met betrekking tot de jaarmzet en het balans totaal voor de boekjaren beginnende vanaf 1 januari 2025.

Richtlijn 2013/34/EU bepaalt in artikel 3, lid 13:

"De Commissie evalueert ten minste (onze onderstreping) om de vijf jaar de in de leden 1 tot en met 7 van dit artikel bedoelde drempelwaarden met het oog op aanpassing aan de gevolgen van de inflatie en stelt, waar passend, overeenkomstig artikel 49 gedelegeerde handelingen tot wijziging van die drempelwaarden vast, rekening houdend met de inflatiemaatstaven als gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Unie".

Wij herinneren eraan dat van de 64 belanghebbenden die feedback hebben ingediend over Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775³⁵, vier de wens hadden geuit dat de drempelwaarden vaker dan om de vijf jaar zouden worden gewijzigd:

- Accounting Standards Committee of Germany

"We believe that further adjustments to the size criteria of the Directive 2013/34/EU may be necessary given the persistently high inflation and that the next review of the thresholds might be necessary sooner than in five years".

- Consultative Committee of Accounting Bodies – Ireland

"Given the current and expected rate of inflation over the next few years we would recommend that the European Commission should potentially review the thresholds again before the obligatory five-year period and adjust as necessary".

35 https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13912-Kmo-groottecriteria-aanpassen-aan-de-inflatie_nl.

- Baker Tilly (Pays-Bas)

"This increase of 25% is substantial as the commission decided not to amend the thresholds in 2018 which results in an increase over ten years. We therefore kindly ask the European Commission to monitor the appropriateness of the thresholds and to evaluate and amend the thresholds again in 2028 (or earlier if actual inflation requires reflection in the Directive)".

- Vakcentrum (Pays-Bas)

"However, we regret that an inflation adjustment cannot take place automatically every year but instead is subject to a five-year assessment by the Commission on the basis of the accounting directive (article 3.13). We would like you to consider to do more frequent assessments instead of one every five years".

Directive européenne sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité

Contrairement aux textes traités *supra* qui imposent des obligations en matière d'information financière et de durabilité à certaines entreprises et à certains groupes, cette directive européenne, qui, après de longs débats, vient d'être adoptée par le Parlement européen, requiert des Etats membres qu'ils imposent à certaines entreprises l'obligation de « *mettre en oeuvre des processus (souligné par nous) complets visant à atténuer les incidences négatives sur les droits de l'homme et l'environnement dans leurs chaînes de valeur – le concept de chaîne de valeur a entre-temps été remplacé par celui plus étroit de chaîne d'activités – intégrer la durabilité dans leurs systèmes de gouvernance et de gestion d'entreprise, et élaborer leurs décisions commerciales au regard des incidences sur les droits de l'homme, le climat et l'environnement, ainsi qu'au regard de la résilience de l'entreprise*

- Baker Tilly (Nederland)

"This increase of 25 % is substantial as the commission decided not to amend the thresholds in 2018 which results in an increase over ten years. We therefore kindly ask the European Commission to monitor the appropriateness of the thresholds and to evaluate and amend the thresholds again in 2028 (or earlier if actual inflation requires reflection in the Directive)".

- Vakcentrum (Nederland)

"However, we regret that an inflation adjustment cannot take place automatically every year but instead is subject to a five-year assessment by the Commission on the basis of the accounting directive (article 3.13). We would like you to consider to do more frequent assessments instead of one every five years".

Europese richtlijn inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid

In tegenstelling tot de hierboven behandelde teksten, die financiële en duurzaamheidsrapporteringsvereisten opleggen aan bepaalde ondernemingen en groepen, vereist deze Europese richtlijn, die na lang debatteren net is aangenomen door het Europees Parlement, van de lidstaten dat ze bepaalde ondernemingen de verplichting opleggen dat "*zij in hun waardeketens – het begrip "waardeketen" is inmiddels vervangen door het engere begrip "activiteitenketen" – alomvattende processen (onze onderstreping) opzetten om nadelige gevolgen voor de mensenrechten en het milieu te beperken, duurzaamheid in corporate governance en de beheersystemen integreren en zakelijke beslissingen afstemmen op de gevolgen voor de mensenrechten, het klimaat en het milieu, alsook op de veerkracht van de onderneming*

sur le long terme »³⁶. En d'autres mots, une obligation qui, dans de nombreux cas, pourrait conduire à devoir changer le modèle de gestion d'une entité.

La directive traite de deux, et seulement deux, des nombreuses composantes de la durabilité couvertes dans la problématique ESG (*Environment, Social, Governance*), à savoir, d'une part, les droits de l'homme – droits humains dans la terminologie actuellement en vogue –, et, d'autre part, l'environnement.

Il ne s'agit donc plus uniquement pour les entités concernées de communiquer des informations, mais bien d'apporter des modifications aux pratiques de gestion, et ce, afin d'identifier les risques, de prévenir et d'atténuer les effets négatifs réels et potentiels à tous les niveaux de la chaîne d'activités, de modifier, le cas échéant, des contrats existants et de préparer de nouvelles dispositions contractuelles afin de respecter les exigences de la directive. Plus particulièrement, certaines entreprises devront :

- intégrer le devoir de vigilance dans leur politique d'entreprise, ce qui comprend une description de l'approche de l'entreprise en matière de vigilance, l'adoption d'un code de conduite et une description des procédures mises en place ;
- recenser et évaluer les incidences négatives réelles ou potentielles de leurs propres activités, celles de leurs filiales et celles des relations commerciales établies dans leur chaîne d'activités ;
- prévenir et supprimer les incidences négatives, en adoptant notamment un plan d'action adapté à leurs activités et à leur chaîne d'activités, s'efforcer

op langere termijn"³⁶. Met andere woorden, een verplichting die er in veel gevallen toe zou kunnen leiden dat het managementmodel van een entiteit moet worden gewijzigd.

De richtlijn behandelt twee, en slechts twee, van de vele componenten van duurzaamheid die onder de ESG-kwestie (*Environment, Social, Governance*) vallen, namelijk enerzijds de mensenrechten – menselijke rechten in de momenteel populaire terminologie – en anderzijds het milieu.

Voor de betrokken entiteiten is het dus niet langer alleen een kwestie van het verstrekken van informatie, maar ook van het aanbrengen van wijzigingen in managementpraktijken om risico's te identificeren, feitelijke en potentiële negatieve effecten op alle niveaus van de activiteitenketen te voorkomen en te beperken, bestaande contracten waar nodig te wijzigen en nieuwe contractuele bepalingen op te stellen om aan de vereisten van de richtlijn te voldoen. Meer in het bijzonder zullen bepaalde ondernemingen de volgende maatregelen moeten uitvoeren:

- het integreren van passende zorgvuldigheid in hun beleidslijnen, hetgeen een beschrijving van de aanpak van de onderneming op het gebied van passende zorgvuldigheid, de vaststelling van een gedragscode en een beschrijving van de ingevoerde processen bevat;
- het vaststellen en beoordelen van feitelijke of potentiële negatieve effecten van hun eigen activiteiten, van die van hun dochterondernemingen en van die van de gevestigde zakelijke relaties in hun waardeketen;
- het voorkomen en beëindigen van negatieve effecten, meer bepaald door een actieplan vast te stellen dat is afgestemd op hun activiteiten en waardeketen, contractuele

³⁶ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937. Exposé des motifs. 1. Contexte de la proposition. Justification et objectifs de la proposition.

³⁶ Voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid en tot wijziging van Richtlijn (EU) 2019/1937. Toelichting. 1. Achtergrond van het voorstel. Motivering en doel van het voorstel.

d'obtenir des garanties contractuelles des partenaires commerciaux, réaliser les investissements nécessaires, fournir un soutien ciblé et proportionné aux petites et moyennes entreprises avec lesquelles elles entretiennent une relation commerciale bien établie et collaborer avec d'autres entités ;

- établir un système d'alerte professionnel interne ;
- contrôler et vérifier l'efficacité des mesures de vigilance ; et
- communiquer publiquement sur le devoir de vigilance.

Dans sa version ayant fait l'objet d'un accord provisoire au sein du Parlement européen et du Conseil le 14 décembre 2023, les limites de taille décrites dans la directive étaient les suivantes :

- Pour les entreprises constituées en conformité avec la législation d'un Etat membre :
 - Plus de 500 salariés
 - Un chiffre d'affaires net de plus de 150.000.000 d'euros au niveau mondial
- Pour les entreprises constituées en conformité avec la législation d'un Etat membre n'atteignant pas les seuils susmentionnés :
 - Plus de 250 salariés
 - Un chiffre d'affaires net de plus de 40.000.000 d'euros au niveau mondial, si 50% du chiffre d'affaires net au niveau mondial est réalisé dans un des trois secteurs suivants :
 - o L'agriculture
 - o Le textile
 - o L'exploitation de ressources minérales
- Pour les entreprises constituées en conformité avec la législation d'un Etat tiers :
 - Un chiffre d'affaires net de plus de 150.000.000 d'euros dans l'Union européenne, ou :
 - Un chiffre d'affaires net de plus de 40.000.000 d'euros dans l'Union

garanties trachten te verkrijgen van zakenpartners, de nodige investeringen te doen, doelgerichte en evenredige steun te verlenen aan de kleine en middelgrote ondernemingen waarmee ze een gevestigde zakenrelatie hebben, en samen te werken met andere entiteiten;

- het instellen van een intern professioneel waarschuwingssysteem;
- het bewaken en nagaan van de doeltreffendheid van de maatregelen inzake passende zorgvuldigheid; en
- het openbaar maken van informatie over passende zorgvuldigheid.

In de versie van de richtlijn waarover in het Europees Parlement en de Raad op 14 december 2023 een voorlopig akkoord is bereikt, waren de in de richtlijn beschreven groottecriteria als volgt:

- Voor ondernemingen die zijn opgericht in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat:
 - Meer dan 500 werknemers
 - Een netto-omzet wereldwijd van meer dan 150 miljoen euro
- Voor ondernemingen die zijn opgericht in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat en die de bovenstaande drempelwaarden niet bereiken:
 - Meer dan 250 werknemers
 - Een netto-omzet wereldwijd van meer dan 40 miljoen euro, indien 50 % van de netto-omzet wereldwijd wordt behaald in één van de volgende drie sectoren:
 - o Landbouw
 - o Textiel
 - o Ontginning van minerale hulpbronnen
- Voor ondernemingen die zijn opgericht in overeenstemming met de wetgeving van een derde Staat:
 - Een netto-omzet van meer dan 150 miljoen euro in de Europese Unie, of
 - Een netto-omzet van meer dan 40 miljoen euro in de Europese Unie,

européenne, si au moins 50% du chiffre d'affaires net au niveau mondial est réalisé dans un des trois secteurs suivants :

- o L'agriculture
- o Le textile
- o L'exploitation de ressources minérales.

Les entreprises du secteur financier (les banques, les assureurs et les gestionnaires d'actifs) sont exclues du champ d'application de la directive.

Les seuils précités, du moins ceux portant sur le chiffre d'affaires net (150 millions et 40 millions d'euros), sont en toute logique nettement supérieurs à ceux fixés dans les directives européennes et dans la législation des Etats membres qui traitent des obligations de communication d'informations financières et de durabilité. En effet, quoique le recueil, le traitement et la communication de ces informations peuvent générer des coûts importants, ceux-ci sont toutefois sans commune mesure avec les charges qui découleront de la mise en œuvre de la directive sur le devoir de vigilance, puisque celle-ci imposera des changements de substance dans la gestion de nombreuses entreprises.

Il est à noter qu'un Etat membre, la France, avait déjà, avant la proposition de directive européenne, adopté une législation sur le devoir de vigilance des entreprises, en fixant toutefois le seuil minimal de la taille des entreprises concernées à un niveau nettement supérieur à celui de la proposition de directive européenne, à savoir 5.000 salariés pour les entreprises établies en France et 10.000 salariés pour les entreprises étrangères ayant une activité en France³⁷.

indien ten minste 50 % van de netto-omzet wereldwijd wordt behaald in één van de volgende drie sectoren:

- o Landbouw
- o Textiel
- o Ontginning van minerale hulpbronnen.

Ondernemingen uit de financiële sector (banken, verzekeraars en vermogensbeheerders) zijn uitgesloten van het toepassingsgebied van de richtlijn.

Voormelde drempelwaarden, althans die met betrekking tot de netto-omzet (150 miljoen en 40 miljoen euro), zijn logischerwijs aanzienlijk hoger dan die welke zijn vastgesteld in de Europese richtlijnen en in de wetgeving van de lidstaten die betrekking hebben op financiële en duurzaamheidsrapporteringseisen. Hoewel het verkrijgen, verwerken en rapporteren van deze informatie aanzienlijke kosten met zich mee kan brengen, staan deze kosten echter in geen verhouding tot de lasten die zullen voortvloeien uit de implementatie van de richtlijn inzake passende zorgvuldigheid, aangezien deze richtlijn inhoudelijke wijzigingen in het management van veel ondernemingen zal oplegen.

Opgemerkt moet worden dat één lidstaat, Frankrijk, al vóór het voorstel voor een Europese richtlijn een wetgeving inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven had aangenomen, maar de minimumdrempel voor de omvang van de betrokken ondernemingen had vastgesteld op een niveau dat aanzienlijk hoger was dan dat van het voorstel voor een Europese richtlijn, namelijk 5.000 werknemers voor in Frankrijk gevestigde ondernemingen en 10.000 werknemers voor buitenlandse ondernemingen die in Frankrijk actief zijn³⁷.

37 Hoche Avocats. Lettre d'information. 09.01.2024. Proposition de directive européenne sur le devoir de vigilance : vers un renforcement du régime juridique de la responsabilité sociale et environnementale des entreprises. <https://www.hoche-avocats.com>.

37 Hoche Avocats. Lettre d'information. 09.01.2024. Proposal for a European directive on corporate sustainability due diligence: towards a strengthening of the legal regime for corporate social and environmental behavior. <https://www.hoche-avocats.com>.

Ceci expliquant peut-être cela, la version provisoire de la directive, qui avait été approuvée par le Parlement européen et le Conseil le 14 décembre 2023, a entre-temps été fortement diluée, en raison de l'opposition de plusieurs Etats membres. Dans la version de la directive approuvée par le Conseil le 15 mars 2024 et par le Parlement européen le 24 avril 2024, les seuils sont désormais les suivants :

- Pour les entreprises constituées en conformité avec la législation d'un Etat membre :
 - Plus de 1.000 salariés
 - Un chiffre d'affaires net de plus de 450.000.000 d'euros au niveau mondial
- Pour les entreprises constituées en conformité avec la législation d'un Etat tiers : un chiffre d'affaires net de plus de 450.000.000 d'euros dans l'Union européenne

Par ailleurs, les seuils dérogatoires applicables aux entreprises dans certains secteurs (agriculture, textile, exploitation de ressources minérales) ont été supprimés.

Dans sa version du 14 décembre 2023 ayant fait l'objet d'un accord provisoire, la directive aurait dû concerner environ 12.000 sociétés européennes et 6.000 sociétés non européennes³⁸. Le chiffre est désormais réduit à 5.000, en ce qui concerne les sociétés européennes³⁹.

Conclusion

Le relèvement des limites de taille des sociétés et des groupes est un sujet critique, en raison de ses incidences multiples, tant sur le plan comptable que sur ceux de l'audit et de la

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ EU Council waters down corporate sustainability directive (CS3D). Shearman & Sterling. March 18, 2024. <https://www.shearman.com/en/perspectives/2024/03/eu-council-waters-down-corporate-sustainability-due-diligence-directive>.

Dit kan verklaren waarom de voorlopige versie van de richtlijn, die op 14 december 2023 door het Europees Parlement en de Raad was goedgekeurd, inmiddels aanzienlijk is afgezwakt, als gevolg van de tegenkating van meerdere lidstaten. In de door de Raad op 15 maart 2024 en de door het Europees Parlement op 24 april 2024 goedgekeurde versie van de richtlijn zijn de drempelwaarden nu als volgt vastgesteld:

- Voor ondernemingen die zijn opgericht in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat:
 - Meer dan 1.000 werknemers
 - Een netto-omzet wereldwijd van meer dan 450 miljoen euro
- Voor ondernemingen die zijn opgericht in overeenstemming met de wetgeving van een derde Staat: een netto-omzet van meer dan 450 miljoen euro in de Europese Unie

Daarnaast zijn de afwijkingsdrempels voor ondernemingen in bepaalde sectoren (landbouw, textiel, ontginning van minerale hulpbronnen) afgeschaft.

In de versie van 14 december 2023 waarover een voorlopig akkoord is bereikt, had de richtlijn betrekking moeten hebben op ongeveer 12.000 Europese vennootschappen en 6.000 niet-Europese vennootschappen³⁸. Voor Europese vennootschappen is dat aantal nu teruggebracht tot 5.000³⁹.

Conclusie

Het verhogen van de groottecriteria voor vennootschappen en groepen is een kritieke kwestie vanwege de vele gevolgen ervan voor zowel boekhouding, als audit en

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ EU Council waters down corporate sustainability directive (CS3D). Shearman & Sterling. March 18, 2024. <https://www.shearman.com/en/perspectives/2024/03/eu-council-waters-down-corporate-sustainability-due-diligence-directive>.

LA QUESTION DES CRITERES
DE TAILLE EST DÉLICATE, CAR
ELLE EXIGE D'ARBITRER LES
INTÉRÊTS EN GRANDE PARTIE
OPPOSÉS DES UTILISATEURS
ET DES PRÉPARATEURS DE
L'INFORMATION FINANCIÈRE ET
NON FINANCIÈRE.

fiscalité. La question est appelée à connaître un intérêt croissant lié à l'introduction imminente des obligations de communication et d'audit des informations sur la durabilité imposées par la directive CSRD, et, à terme, des dispositions de la directive sur le devoir de vigilance. L'échéancier de l'introduction et l'étendue des obligations prescrites par ces directives diffèrent en fonction de la taille des sociétés et des groupes.

La question est délicate, car elle exige d'arbitrer les intérêts en grande partie opposés des utilisateurs et des préparateurs de l'information financière et non financière. Les utilisateurs des états financiers et du rapport de gestion sont toujours demandeurs de plus d'informations, puisqu'ils ne supportent pas, du moins directement, le coût de leur préparation et de leur communication, tandis que les préparateurs exigent toujours un allègement des obligations d'information en raison des coûts qu'elles induisent. Et ceci apparaît clairement des commentaires adressés à la Commission lors de la consultation publique préalable à la directive déléguée (UE) 2023/2775.

Le ministre français de l'Economie et des Finances a récemment déclaré⁴⁰ :

40 <https://uimm.vimeu.fr/wp-content/uploads/2023/09/Jeudi-4-Septembre>.

DE KWESTIE VAN DE GROOTTE-
CRITERIA LIGT GEVOELIG
OMDAT HET VEREIST DAT DE
GROTENDEELS TEGENGESTELDE
BELANGEN VAN GEBRUIKERS EN
OPSTELLERS VAN FINANCIËLE
EN NIET-FINANCIËLE
INFORMATIE WORDEN
AFGEWOGEN.

fiscaliteit. De kwestie zal naar verwachting steeds meer belangstelling krijgen in verband met de op handen zijnde invoering van de door de CSRD-richtlijn opgelegde duurzaamheidsrapporterings- en auditvereisten en, uiteindelijk, de bepalingen van de richtlijn inzake passende zorgvuldigheid. Het tijdschema voor de invoering en de omvang van de door deze richtlijnen voorgeschreven verplichtingen verschillen naargelang de grootte van de vennootschappen en groepen.

De kwestie ligt gevoelig omdat het vereist dat de grotendeels tegengestelde belangen van gebruikers en opstellers van financiële en niet-financiële informatie worden afgewogen. Gebruikers van financiële overzichten en van het jaarverslag vragen altijd om meer informatie, omdat zij niet, althans rechtstreeks, de kosten van het opstellen en openbaar maken ervan dragen, terwijl opstellers altijd een versoepeling van de rapporteringsvereisten eisen vanwege de kosten die deze vereisten met zich meebrengen. Dit blijkt duidelijk uit de bij de Commissie ingediende feedback tijdens de openbare raadpleging voorafgaand aan de Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775.

De Franse minister van Economie en Financiën verklaarde onlangs⁴⁰:

40 <https://uimm.vimeu.fr/wp-content/uploads/2023/09/Jeudi-4-Septembre>.

« Il faut mettre fin à la bureaucratie excessive de la Commission européenne et de l'Europe... Les entreprises sont étouffées par les normes et si ces dernières aboutissent à tuer les PME, il n'y aura bientôt plus de normes et plus d'entreprises ».

En Europe, le seuil du nombre moyen de salariés au-delà duquel une entreprise et un groupe sont considérés comme de grande taille est 250 - 1000 dans la proposition de directive sur le devoir de vigilance en matière de durabilité. Dans nombre de pays avec lesquels l'Union européenne est en concurrence, la Chine, l'Inde et d'autres pays émergents, ces chiffres qualifieraient l'entité en question de petite ou de moyenne entreprise.

"Il faut mettre fin à la bureaucratie excessive de la Commission européenne et de l'Europe... Les entreprises sont étouffées par les normes et si ces dernières aboutissent à tuer les PME, il n'y aura bientôt plus de normes et plus d'entreprises".

In Europa is de drempelwaarde voor het gemiddelde aantal werknemers waarboven een onderneming en een groep als groot worden beschouwd 250 – 1000 in het voorstel voor een richtlijn inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid. In veel landen waarmee de Europese Unie concurreert, China, India en andere opkomende landen, zouden deze cijfers de entiteit in kwestie kwalificeren als kleine of middelgrote onderneming.

Summary

In Europe and Belgium in particular, the size of a company or group determines the requirements for bookkeeping and presentation of financial statements, as well as financial – and soon, sustainability – reporting requirements.

The European Directive known as CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) distinguishes four categories of undertakings: micro, small, medium-sized and large, the last three also designating groups, while in Belgium the focus is on the characteristics of micro and small companies, and small-sized groups.

The terms of application of the size criteria do not go without creating difficulties of interpretation, as evidenced by a recent judgment of the Ghent Court of Appeal.

The size thresholds set in 2013 by European Directive 2013/34/EU had by 2023 become obsolete, due to strong inflationary surges over the past three years. A recent European directive has just increased the thresholds by 25 %.

Many stakeholders in the debate are calling for a greater increase in the thresholds, and, in particular, adjustments of the thresholds at more regular intervals than every five years.

The issue will be of further interest once a final agreement has been reached on the adoption of a European Directive on Corporate Sustainability Due Diligence.

Setting size thresholds requires balancing the largely competing interests of users and preparers of financial and non-financial information. The former are asking for more information, while the latter are calling for reduced reporting requirements because of the costs they entail.