

De heer Pierre-Yves DERMAGNE
Vice-eersteminister en Minister van Economie
en Werk
Hertogstraat 61

1000 BRUSSEL

Brussel, 7 maart 2022

Mijnheer de Vice-eersteminister,

Betreft: Goedkeuring van twee ontwerpen van norm van het IBR:

- ontwerp van “norm inzake de opdracht van de commissaris voorzien door de artikelen 5:142 en 6:115 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (Nettoactiefest)”
- ontwerp van “norm inzake de opdracht van de commissaris voorzien door de artikelen 5:143 en 6:116 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (Liquiditeitstest)”

In toepassing van artikel 31, §§ 1 en 2, van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, leggen wij u hierbij het dossier in verband met het ontwerp van “norm inzake de opdracht van de commissaris voorzien door de artikelen 5:142 en 6:115 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (Nettoactiefest)”, enerzijds, en het ontwerp van “norm inzake de opdracht van de commissaris voorzien door de artikelen 5:143 en 6:116 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (Liquiditeitstest)”, anderzijds, van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) voor.

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft deze ontwerpen van norm (zoals aangenomen door de Raad van het IBR op 28 januari 2022) in het kader van zijn vergadering van 11 februari 2022 goedgekeurd, gelet op de inhoud van de ontwerpen en rekening houdend met de geldende wettelijke voorschriften op het vlak van de procedure.

Opdat deze normen uitwerking kunnen krijgen, dienen de ontwerpen nog te worden goedgekeurd door de federale Minister, bevoegd voor Economie; vervolgens moet hieromtrent een bericht van goedkeuring in het *Belgisch Staatsblad* worden bekendgemaakt (artikel 31, §§ 2 en 6, tweede lid, van de wet van 2016).

*
* *

Zoals u kunt vaststellen op basis van het ingesloten dossier, is de goedkeuring van de ontwerpnormen door de Hoge Raad op 11 februari 2022 voorafgegaan door diverse etappes.

De Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft op 2 juni 2021 een eerste versie van de ontwerpnormen voor goedkeuring aan de Hoge Raad voorgelegd. Overeenkomstig artikel 31, § 1, tweede lid, van de wet van 2016, had het IBR voorafgaandelijk een openbare raadpleging omtrent deze twee ontwerpnormen georganiseerd, met name van 1 december 2020 tot 31 januari 2021.

Met het oog op de analyse van het verzoek om goedkeuring, heeft de Hoge Raad de volgende initiatieven genomen (zoals bepaald in artikel 31, § 1, derde lid, van de wet van 2016):

- Raadpleging op 25 juni 2021 van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren (CTR) over de ontwerpnormen, voorgelegd ter goedkeuring;
- Raadpleging op 25 juni 2021 van de Nationale Bank van België (NBB) over de ontwerpnormen, voorgelegd ter goedkeuring;
- Raadpleging op 25 juni 2021 van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) over de ontwerpnormen, voorgelegd ter goedkeuring;
- (Eerste) hoorzitting met de vertegenwoordigers van het IBR in het kader van de vergadering van de Hoge Raad van 27 augustus 2021.

Ingevolge de (eerste) hoorzitting met de vertegenwoordigers van het IBR op 27 augustus 2021, heeft de Hoge Raad het IBR verzocht om de ontwerpnormen op een aantal punten te herformuleren en/of te verduidelijken, in toepassing van artikel 31, § 1, vijfde lid, van de wet van 2016.

Aansluitend op dit verzoek om herformulering vanwege de Hoge Raad - naar aanleiding van de (eerste) hoorzitting op 27 augustus 2021 en de schriftelijke weergave ervan via het schrijven van 3 september 2021 vanwege de Hoge Raad - heeft de Voorzitter van het IBR op 1 oktober 2021 een aangepaste versie van de ontwerpnormen voor goedkeuring aan de Hoge Raad voorgelegd.

Na analyse van de aangepaste versie van de ontwerpen, voorgelegd door het IBR op 1 oktober 2021, heeft de Hoge Raad moeten vaststellen dat er nog een aantal bemerkingen overbleven waaraan het IBR geen gevolg had gegeven. De Hoge Raad heeft dan ook het initiatief genomen om de resterende opmerkingen aan het IBR over te maken via een schrijven van 14 december 2021, met het verzoek om de ontwerpen van norm op een aantal punten nogmaals te herformuleren, in toepassing van artikel 31, § 1, vijfde lid, van de wet van 2016.

Aansluitend op dit (tweede) verzoek om herformulering, heeft het IBR op 20 december 2021 de Hoge Raad verzocht om gehoord te worden.

De Hoge Raad heeft op 11 februari 2022 een (tweede) hoorzitting met de vertegenwoordigers van het IBR georganiseerd. Voorafgaandelijk aan deze hoorzitting, heeft de Voorzitter van het IBR op 1 februari 2022 een (geherformuleerde) versie van de ontwerpnormen voor goedkeuring aan de Hoge Raad voorgelegd; in dit schrijven van 1 februari 2022 heeft het IBR tevens toelichting verstrekt omtrent een aantal doorgevoerde wijzigingen. Deze versie van de ontwerpnormen is uiteindelijk door de Hoge Raad goedgekeurd, na afloop van de hoorzitting ter gelegenheid van zijn vergadering van 11 februari 2022.

*

* *

In bijlage aan onderhavig schrijven vindt u de volgende documenten:

- Nederlandstalige en Franstalige versie van de twee ontwerpen van norm, aangenomen door de Raad van het IBR op 28 mei 2021 en voor goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (**bijlage 1**);
- Begeleidend schrijven van 2 juni 2021 vanwege de Voorzitter van het IBR, met het verzoek om goedkeuring van de twee ontwerpen van norm (zoals aangenomen op 28 mei 2021), alsook de reacties op de openbare raadpleging en de technische fiche, opgesteld door het IBR op verzoek van de Hoge Raad, waarbij wordt aangetoond welk gevolg is gegeven aan de diverse opmerkingen die werden geformuleerd naar aanleiding van de openbare raadpleging (**bijlage 2**);
- Raadpleging vanwege de Hoge Raad van 25 juni 2021 van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren (zonder de bijlagen) (**bijlage 3**);
- Raadpleging vanwege de Hoge Raad van 25 juni 2021 van de NBB (zonder de bijlagen) (**bijlage 4**);
- Raadpleging vanwege de Hoge Raad van 25 juni 2021 van FSMA (zonder de bijlagen) (**bijlage 5**);
- (Eerste) Verzoek om herformulering vanwege de Hoge Raad van 3 september 2021 aan het IBR, aansluitend op de (eerste) hoorzitting met de vertegenwoordigers van het IBR op 27 augustus 2021 (**bijlage 6**);
- Nederlandstalige en Franstalige versie van de geherformuleerde ontwerpen van norm, aangenomen door de Raad van het IBR op 24 september 2021 en voor goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (met revisies) (**bijlage 7**);
- Begeleidend schrijven van 1 oktober 2021 vanwege de Voorzitter van het IBR, met het verzoek om goedkeuring van de aangepaste ontwerpen van norm (zoals aangenomen op 24 september 2021) (**bijlage 8**);
- (Tweede) Verzoek om herformulering vanwege de Hoge Raad van 14 december 2021 aan het IBR (**bijlage 9**);
- Verzoek vanwege het IBR van 20 december 2021 aan de Hoge Raad om een hoorzitting (**bijlage 10**);

- Nederlandstalige en Franstalige versie van de geherformuleerde ontwerpen van norm, aangenomen door de Raad van het IBR op 28 januari 2022 en voor goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad (**bijlage 11**);
- Begeleidend schrijven van 1 februari 2022 vanwege de Voorzitter van het IBR, met het verzoek om goedkeuring van de aangepaste ontwerpen van norm (zoals aangenomen op 28 januari 2022) (**bijlage 12**).

*

* *

Volledigheidshalve wenst de Hoge Raad u te informeren omtrent een specifiek aspect dat in het kader van de goedkeuringsprocedure van de voorliggende ontwerpen van norm, aanleiding heeft gegeven tot enige discussie met de IBR-vertegenwoordigers. Zoals u kan vaststellen in het dossier in bijlage, heeft de Hoge Raad immers opgemerkt dat - volgens de modelverslagen, opgenomen in bijlage 2 van de twee ontwerpnormen - de commissaris in zijn conclusie de zinsnede "*in alle van materieel belang zijnde opzichten*" toevoegt.

De tussenkomst van de commissaris in de voorliggende opdrachten betreft inderdaad "slechts" een beoordelingsopdracht (type "beperkt nazicht"), maar **noch uit het WVV, noch uit de parlementaire voorbereidende werkzaamheden kan worden afgeleid dat van de commissaris verwacht wordt dat hij in de conclusie van zijn verslag de verwijzing naar het begrip "*in alle van materieel belang zijnde opzichten*" zou toevoegen.** De wetgever heeft dergelijke precisering in de conclusie van de beroepsbeoefenaar bij andere opdrachten wél uitdrukkelijk voorgeschreven (bijvoorbeeld in artikel 5:102 WVV), dit in tegenstelling tot de conclusie voor de opdrachten bedoeld in de voorliggende ontwerpnormen; vandaar dat de Hoge Raad zich veroorlooft om geen uitspraak te doen over de gepastheid van de toevoeging "*in alle van materieel belang zijnde opzichten*" in de conclusie van het model van commissarisverslag in bijlage 2 van de ontwerpnormen.

De Hoge Raad houdt eraan te benadrukken dat hij met deze bemerking omtrent de conclusie opgenomen in de modelverslagen van de ontwerpnormen, geenszins de bedoeling heeft om het zogenaamde materialiteitsprincipe, dat inherent verbonden is aan de methodologie van de commissaris bij het uitvoeren van zijn opdracht, en dat ook voortvloeit uit de toepassing van het internationaal normatief kader voor de betrokken opdrachten, in vraag te stellen. Tegelijk heeft de Hoge Raad oog voor de betrachting van het IBR ter zake, onder meer wat betreft de nodige transparantie omtrent de draagwijdte van de tussenkomst van de commissaris. **Bijgevolg heeft de Hoge Raad dan ook geoordeeld dat dit gebrek aan precisering in de wetgeving de goedkeuring van de voorgelegde ontwerpnormen niet in de weg mag staan.**

Ingaand op het uitdrukkelijk verzoek vanwege het IBR om zijn zienswijze omtrent de bekommernis van de Hoge Raad publiek te maken, zal de Hoge Raad de motivering van het IBR (zoals toegelicht ter gelegenheid van de hoorzitting op 11 februari 2022 en weergegeven in het schrijven vanwege het IBR van 1 februari 2022 aan de Hoge Raad) ook op zijn website publiceren.

We houden ons uiteraard graag ter beschikking voor elke bijkomende informatie die u omtrent dit dossier wenst te bekomen.

Met voorname hoogachting,



Jean-Marc DELPORTE
Voorzitter

Monsieur Jean-Marc DELPORTE,
Président
Conseil supérieur des Professions économiques
City ATRIUM - 8° étage
Rue du Progrès 50
1210 BRUXELLES

Correspondant sg@ibr-ire.be	Notre référence MB/IVB/edw	Votre référence	Date 01.02.2022
---	-------------------------------	-----------------	--------------------

Monsieur le Président,
Cher Monsieur DELPORTE,
Cher Jean-Marc,

Concerne : Votre seconde demande de reformulation des deux projets de normes relatives à la mission du commissaire dans le cadre, d'une part du test d'actif net, et d'autre part du test de liquidité

Nous avons bien reçu votre courrier du 14 décembre 2021, rédigé à la suite de notre demande d'approbation des deux projets de normes reformulés après votre demande du 3 septembre 2021, tel que prévu par l'article 31, § 1^{er}, 5^{ème} alinéa de la loi du 7 décembre 2016. Lors de sa réunion du 28 janvier dernier, le Conseil de l'IRE a apporté de nouvelles adaptations importantes aux projets de normes et souhaite informer le Conseil supérieur des Professions économiques de quelques considérations à cet égard.

Par ailleurs, nous avons constaté que le Conseil supérieur des Professions économiques a décidé, pour la première fois, de publier le courrier du 14 décembre 2021 sur son site internet. Dès lors, nous vous invitons à également rendre public la présente lettre en réponse audit courrier.

Le caractère significatif et l'insertion des mots « dans tous ses aspects significatifs »

Le Conseil de l'IRE souhaite revenir en premier lieu sur la remarque du Conseil supérieur concernant l'application d'un seuil de signification, ce point étant d'une importance cruciale pour les réviseurs d'entreprises et leurs travaux.

Nous avons bien noté que le Conseil supérieur ne remet pas en cause l'application d'un seuil de signification dans le cadre des travaux à effectuer et les responsabilités du commissaire.

Toutefois, nous regrettons que le Conseil supérieur s'interroge quant au fait de savoir si l'approche retenue par le législateur lorsqu'il a inséré ces mesures dans le Code des sociétés et des associations est (ou non) conforme pour ce qui concerne la proposition de conclusion du rapport du commissaire. Le Conseil supérieur n'a pas pris position en la

matière mais a souhaité souligner que le CSA ne prévoit pas une telle limitation reprise dans la conclusion du rapport à l'issue de la mission et en attirant l'attention du ministre en charge de l'Economie à ce propos.

Dès lors, le Conseil de l'IRE a souhaité souligner l'importance tant de l'application d'un seuil de signification dans le cadre d'une mission d'assurance, que de la mention de cette application dans le rapport du commissaire.

Tout d'abord, nous souhaitons rappeler que le législateur a délibérément opté pour l'utilisation d'une terminologie bien connue des réviseurs d'entreprises et des utilisateurs de leurs rapports, et a décidé dans le cas présent d'opter pour une mission d'évaluation.

À cet égard, nous nous référons à nouveau à la contribution de H. DE WULF dans le TAA de mars 2019 suite à l'introduction du Code des sociétés et des associations, que nous reproduisons ci-dessous pour le bon ordre :

“Verder is de formulering van de “nazichtstaak” van de revisor hier en daar in het Wetboek anders geformuleerd dan onder het W. Venn. het geval was. Deze formuleringwijzigingen werden voor een groot stuk in overleg met het IBR doorgevoerd. De bedoeling is telkens geweest om de formulering van de Belgische wet preciezer en consistenter te maken, en daardoor meer te doen aansluiten bij de toepasselijke internationale normen (ISA's en aanverwanten).” (p. 9)

“Het WVV heeft geprobeerd daarin verandering te brengen, bv. door een poging tot consistent gebruik van de woorden “beoordeling” en “beoordelen” waar die passend waren om de aard en intensiteit van de opdracht van de commissaris te beschrijven. Zo kunnen uit het internationaal kader drie grote categorieën van dienstverlening door revisoren worden afgeleid: assurance-opdrachten, aanverwante diensten, en andere opdrachten of diensten, welke laatste categorie neerkomt op allerlei adviesopdrachten die een revisor aanvaardt maar die veeleer commercieel van aard zijn, zonder dat een wet of ander regelgevend instrument de revisor opdraagt tussen te komen bij een verrichting. Bij de voor een vennootschapswetgever belangrijkste categorie, de assurance-opdrachten, kan men een onderscheid maken tussen controle (audit) en beoordeling (review) van historische financiële informatie en overige assurance-opdrachten, met name assurance-opdrachten die betrekking hebben op niet-financiële informatie of die niet op historische financiële informatie slaan. Revisoren vervullen ook “non-assurance”-taken, zoals samenstellingsopdrachten. Bij een assurance-opdracht verleent de revisor een zekere mate van zekerheid (vandaar trouwens het woord “assurance”). De in het WVV bedoelde commissaris heeft in de eerste plaats een controleopdracht (audit) van de jaarrekening of bepaalde andere financiële stukken. Soms zal een revisor – de commissaris of een andere revisor als er geen commissaris is – evenwel een “beoordelingsopdracht”, nl. een review engagement hebben. Voorbeelden zijn de tussenkomst van de commissaris bij het nazicht van de staat waarop de uitkering van interimdividenden is gebaseerd, of het nazicht bij de nieuwe liquiditeitstest (zie verder).” (p. 10-11)

En d'autres termes, le caractère significatif fait partie inhérente de la mission que le législateur a confiée au commissaire.

Deuxièmement, le législateur permet la prise en compte d'une certaine matérialité du point de vue de l'organe d'administration lorsqu'il stipule à l'article 5:143, premier alinéa, CSA : « La décision de distribution prise par l'assemblée générale ne produit ses effets qu'après que l'organe d'administration aura constaté qu'à la suite de la distribution, la société pourra, en fonction des développements auxquels on peut *raisonnablement* s'attendre, continuer à s'acquitter de ses dettes au fur et à mesure de leur échéance pendant une période d'au moins douze mois à compter de la date de la distribution. ». Il serait impraticable et excessif que le législateur impose au commissaire de ne pas pouvoir appliquer ou communiquer le caractère significatif, alors que c'est le cas pour l'organe d'administration.

Troisièmement, dans le cadre du test de liquidité, le commissaire doit également évaluer les données financières prospectives. Il est impossible pour le commissaire de ne pas appliquer le caractère significatif à cet égard. Une telle approche n'est autorisée par aucune norme (internationale ou nationale) sur les informations financières prospectives car impossible à mettre en œuvre vu l'incertitude inhérente aux données prospectives.

Une mission qui exige du commissaire de fournir une assurance absolue c'est-à-dire sans appliquer le principe du caractère significatif comporte des risques déraisonnables et une augmentation excessive de la responsabilité du commissaire. Ces missions ne sont en pratique pas assurables et le commissaire sera contraint de ne pas les accepter.

Enfin, et notamment en ce qui concerne la question de savoir si le commissaire, utilisant le caractère significatif dans l'exécution de ses travaux, peut le mentionner dans son rapport et sa conclusion, nous tenons à rappeler qu'il est de l'intérêt général que les utilisateurs du rapport soient informés en termes suffisants et clairs des travaux effectués par le commissaire qui sous-tendent sa conclusion. Ne pas mentionner la matérialité appliquée serait donc trompeur et contraire à l'intérêt général.

Définition de données comptables et financières

Le Conseil supérieur propose d'insérer l'idée développée dans notre lettre du 1^{er} octobre 2021, à savoir que les données financières prospectives s'appuient sur les règles d'évaluation applicables ou, si celles-ci ne découlent pas des données comptables, ne sont pas en contradiction avec celles-ci.

Le Conseil de l'IRE a noté qu'une définition des données comptables et financières est également prévue dans le projet de norme titres, qui est également soumis à l'approbation du Conseil supérieur et du ministre de l'Economie. Le Conseil de l'IRE s'efforce d'assurer la plus grande cohérence possible dans la définition des termes et choisit donc d'aligner les définitions. Toutefois, dans le contexte spécifique du test de liquidité, le Conseil de l'IRE a souhaité ajouter la proposition faite par le Conseil supérieur. Le modèle de rapport a été adapté en conséquence.

Principes déontologiques – art. 3:69 CSA

Le Conseil supérieur apprécie l'insertion du renvoi à l'article 3:69 du CSA tout en ayant un problème de compréhension avec le morceau de phrase « en particulier si la marge entre la distribution et la liquidité est faible » dont la portée n'est pas évidente. Le Conseil supérieur propose un libellé alternatif.

Le Conseil de l'IRE a également proposé une formulation alternative.

Lettres de mission

Le Conseil supérieur demande de clarifier les circonstances permettant la combinaison de la lettre de mission relative à la mission dans le cadre du test d'actif net et celle relative à la mission dans le cadre du test de liquidité.

Le Conseil de l'IRE a clarifié le paragraphe concerné, en spécifiant que ces deux lettres de mission peuvent être combinées lorsque l'organe d'administration établit un état résumant la situation active et passive plus récent et dans la mesure où cela est possible et souhaitable, par exemple lorsqu'il est certain que les deux missions seront effectuées par le même commissaire. L'annexe 1 de la norme relative à la mission « test d'actif net » a été complétée avec une partie sur la mission « test de liquidité ».

Champ d'application de la norme relative à la mission « test d'actif net »

Le Conseil supérieur demande de compléter le §1^{er} et le considérant (3) pour spécifier que cette norme ne trouve à s'appliquer que si un état plus récent résumant la situation active et passive est établi.

Le Conseil de l'IRE a complété le champ d'application du projet de norme. Nous rappelons que la décision d'utiliser les derniers comptes annuels approuvés ou un état plus récent résumant la situation active et passive revient à l'organe d'administration.

Référence aux normes de l'IRE

Le Conseil supérieur a rappelé que les normes formulées par l'IRE doivent, conformément à l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016, être approuvées par tant le Conseil supérieur que le ministre de l'Economie et qu'un avis d'approbation est publié au Moniteur belge. Dès lors, le Conseil supérieur demande d'ajouter cette clarification chaque fois qu'il est fait référence à des normes de l'IRE.

Le Conseil de l'IRE a ajouté cette clarification.

Corrections textuelles

Le Conseil supérieur a soulevé deux erreurs textuelles, à savoir l'utilisation du terme « informations prévisionnelles » au lieu de « informations prospectives » dans le projet de norme relative à la mission « test de liquidité » et une référence erronée à l'annexe dans la norme relative à la mission « test d'actif net ».

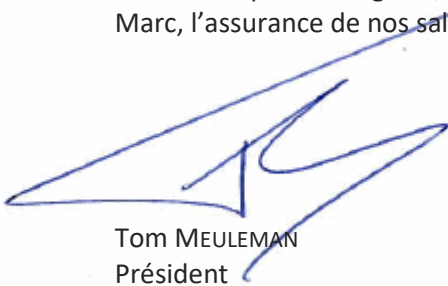
Le Conseil de l'IRE a corrigé ces deux erreurs.

Ces modifications apportées résultent de la demande de reformulation adressée à l'IRE comme prévu à l'article 31, § 1^{er}, 5^{ème} alinéa de la loi du 7 décembre 2016. Nous avons bien pris note de la date de la seconde audition, fixée le 11 février 2022 à 10h30, au cours de laquelle nous pourrions vous fournir des précisions supplémentaires sur les propositions de modification des projets de norme.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises réitère son souhait d'obtenir l'approbation du projet de norme dans les meilleurs délais.

Une copie de cette lettre est adressée au Ministre en charge de l'Economie.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, Cher Monsieur DELPORTE, Cher Jean-Marc, l'assurance de nos salutations distinguées.



Tom MEULEMAN
Président