

Sommaire / Inhoud

Editoriaal

Voor een meer stabiele en transparante wetgeving inzake belastingzaken

Editorial

Pour davantage de stabilité et de transparence législatives dans le domaine fiscal

01

The financial crisis: a new role for the auditor? Prospect for the National Bank of Belgium as a prudential supervisor

03

Nieuwe wijzigingen inzake BTW in 2013 en de gevolgen voor de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor

09

L'IASB à la croisée des chemins

18

De impact van de Wet van 8 januari 2012 wat de verslaggeving- en documentatieverplichtingen in geval van fusies en splitsingen betreft – Problemen en vraagstukken met betrekking tot de revisorale verslagplicht bij (binnenlandse) fusies en splitsingen

29

Mesures fiscales des budgets 2012 et 2013 (suite et pas fin)

34

Belangrijkste samenvattingen van op de ICCI website gepubliceerde adviezen van april en mei 2013

Principaux résumés des avis publiés sur le site internet de l'ICCI en avril et mai 2013

42

IBR-Berichten
info IRE

47

Editoriaal nieuwe voorzitter IBR

Editorial du nouveau président de l'IRE

47

Werkzaamheden van de Raad

Travaux du Conseil

51

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

55

Wijzigingen in het register april en mei 2013

Modifications apportées au registre avril et mai 2013

56

IBR-Evenementen

Événements IRE

57

Nieuws in het kort

Actualités en bref

63

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue bimensuelle du Centre d'Information du

Révisorat d'entreprises (ICCI)

Abréviation recommandée : TAA

Bureau de dépôt : Bruges

Tweemaandelijks tijdschrift van het Informatiecentrum voor

het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)

Aanbevolen afkorting: TAA

Afgiftekantoor: Brugge

COMITE DE REDACTION

REDACTIECOMITÉ

P.P. Berger

D. Breesch

Th. Carlier

M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)

P. Minne

D. Schockaert

D. Smets

Y. Stempniewsky

C. Van der Elst

SECRETARIAT DE REDACTION

REDACTIESECRETARIAAT

ICCI

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

Bd. E. Jacquainlaan 135

1000 Brussel - Bruxelles

EDITEUR RESPONSABLE

VERANTWOORDELIJKE UITGEVER

P.P. Berger

Bd. E. Jacquainlaan 135

1000 Bruxelles - Brussel

IMPRIME PAR

GEDRUKT DOOR

die Keure/la Charte

Business & Economics

Brugge



Voor een meer stabiele en transparante wetgeving inzake belastingzaken Pour davantage de stabilité et de transparence législatives dans le domaine fiscal

In dit nummer kunt u een artikel lezen van Pascal MINNE, toepasselijk getiteld: “*Mesures fiscales des budgets 2012 et 2013 : suite et pas fin*”. Het toelichten van wijzigingen in de belastingwetgeving wordt immers al gauw een eindeloze kroniek.

De laatste tijd werd echter een recordniveau van instabiliteit bereikt.

Denken wij bijvoorbeeld eens aan de kwestie van de roerende voorheffing. In minder dan 365 dagen werd het belastingstelsel inzake de roerende inkomsten van natuurlijke personen niet minder dan *vijf keer* herzien: wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, programmawet van 29 maart 2012, programmawet van 22 juni 2012, wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen en programmawet van 27 december 2012. En het vervolgverhaal is des te ongelooflijker daar wij aan het eind van de rit met betrekking tot een aantal punten terug bij af zijn, meer bepaald door het terugkeren naar het systeem van de bevrijdende roerende voorheffing en het intrekken van de bijkomende heffing van 4 %, die slechts voor een jaar van kracht zal zijn geweest. Er moet ook nog worden opgemerkt dat de kwestie, aan het eind van het jaar, door twee verschillende wetten werd herzien, nl. de wetten van 13 en 27 december 2012, die gelijktijdig werden besproken door dezelfde parlementsleden.

De schuldenaars van dividenden en interesten hebben echter minder reden om te klagen dan andere betrokkenen. Zij kunnen op zijn minst in wezen nog rekenen op echte in het Staatsblad gepubliceerde wetten.

Het lot van de ondernemingen die voordelen van alle aard in de vorm van de terbeschikkingstelling van een voertuig toekennen is erger. Ook hier moest de bij de wet van 28 december 2011 in allerijl ingevoerde nieuwe regeling snel opnieuw worden aangepast door de wetgever zelf. Vooral worden een aantal berekeningswijzen voor het voordeel van alle aard gewoon op de website van de Federale Overheidsdienst Financiën bekendgemaakt en dit via voor verandering vatbare berichten! Wat voor nut heeft het om de Koning opnieuw lastig te vallen met het ondertekenen van wetten of besluiten? Is het niet eenvoudiger om op het internet “Nieuwe berekeningsregels en FAQ’s” – dit is de titel van het *document* dat eind 2012 reeds 41 pagina’s en 59 “veel gestelde vragen” (FAQ) bevatte – te publiceren? De “normen” opgelegd door deze bijna-wet – nog veranderlijker dan een administratieve zendbrief – zijn evenwel niet gering. Hierin deelt *men* de bijdragen van de gebruiker

Dans ce numéro, vous pourrez lire un article de Pascal MINNE, justement intitulé: « *Mesures fiscales des budgets 2012 et 2013 : suite et pas fin* ». Commenter les changements de la législation fiscale relève, en effet, facilement d’une chronique sans fin.

On a toutefois atteint ces derniers temps des records d’instabilité.

Considérons par exemple la matière du précompte mobilier. En moins de 365 jours, le régime des revenus mobiliers des personnes physiques a été revu pas moins de *cinq fois* : loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, loi-programme du 29 mars 2012, loi-programme du 22 juin 2012, loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières, et loi-programme du 27 décembre 2012. Et le feuilleton est d’autant plus rocambolesque qu’au terme du périple, l’on est, sur certains points, revenu à la case-départ, notamment en restaurant le caractère libérateur du précompte et en abrogeant la cotisation supplémentaire de 4 %, laquelle n’aura valu que pour un an. Observons aussi que la matière a, en fin d’année, été labourée par deux lois différentes, celles des 13 et 27 décembre 2012, soumises à l’examen parallèle des mêmes parlementaires.

Mais que les débiteurs de dividendes et d’intérêts ne se plaignent pas trop. Au moins bénéficient-ils encore, pour l’essentiel, de véritables lois, publiées au Moniteur.

Le sort des entreprises qui attribuent des avantages de toute nature sous la forme d’une mise à disposition d’un véhicule est pire. Ici aussi, le nouveau régime mis en place à la hâte par la loi du 28 décembre 2011 a dû être rapidement remis sur le métier par le législateur lui-même. Mais surtout, nombre de modalités de calcul de l’avantage de toute nature font tout simplement l’objet d’avis, eux-mêmes évolutifs, publiés sur le site du service public fédéral des finances ! A quoi bon encore déranger le Roi pour aller lui faire signer des lois ou des arrêtés ? N’est-il pas plus simple de publier sur internet des « Nouvelles règles de calcul et FAQ » – ainsi que s’intitule le « document » qui à la fin de l’année 2012 comportait déjà 46 pages et 59 « *frequently asked questions* » ? Pourtant, les « normes » imposées par cette quasi législation, plus mouvante encore qu’une circulaire administrative, ne sont pas petites. On y classe notamment les interventions de l’utilisateur du véhicule en

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

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



Michel DE WOLF
Hoofdredacteur/
Rédacteur en chef

van het voertuig meer bepaald in aftrekbare en niet-aftrekbare bijdragen van het voordeel in. *Men* beveelt ook een berekening dag per dag en niet maand per maand aan – hetgeen praktisch is met een kalender waarvan de maanden niet allemaal evenveel dagen tellen.

Laten wij elkaar goed verstaan. Niemand betwist het feit dat elke wet *tijdelijk* is en dat de fiscale bepalingen sowieso een kortere levensverwachting hebben dan de regels inzake het statuut van personen of het eigendomsrecht. Zo zal ook geen enkele redelijke persoon aan de Staat het recht ontzeggen om de belastingdruk te verhogen indien de situatie dit rechtvaardigt of althans indien er in die zin een politieke meerderheid bestaat.

Daarentegen kunnen de burgers en de ondernemingen hopen dat in geval van een wijziging van de belastingwetgeving, dit *op correcte wijze* gebeurt, rekening houdend met de tekst en de geest van de Grondwet. Meer bepaald artikel 170 dat bepaalt: “*Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.*” En brengt het in artikel 171 van de Grondwet verwoord beginsel, volgens hetwelk over die belastingen jaarlijks wordt gestemd, niet met zich mee dat de wetgever alles in het werk stelt om *éénzelfde* belasting goed te keuren voor een volledig jaar? De gerechtelijke en grondwettelijke rechtspraak kan weliswaar wijzigingen toelaten zolang het aanslagjaar niet werd afgesloten. De wetgever is natuurlijk bevoegd om de belastingwetgeving te wijzigen, maar hij hoeft hier geen misbruik van te maken.

Wedden dat onder leiding van de Minister van Financiën professor Koen GEENS (ook voormalig Voorzitter van wat nu de Hoge Raad voor de Economische Beroepen is), een stabiele en transparante wetgeving weer ingeburgerd geraakt.

PROF. DR. MICHEL DE WOLF
Hoofdredacteur

interventions déductibles et non déductibles de l'avantage. *On y prône aussi un calcul jour par jour et non mois par mois* – ce qui est pratique avec un calendrier dont les mois ne comptent pas tous le même nombre de jours.

Comprenons-nous bien. Nul ne conteste que toute loi est *temporaire*, et que l'espérance de vie des dispositions fiscales est par nature plus faible que les règles en matière de statut des personnes ou de droit des biens. Nulle personne censée ne dénierait non plus à l'Etat le droit d'augmenter la pression fiscale si la situation le justifie, ou du moins si une majorité politique existe en ce sens.

Par contre, les citoyens et les entreprises peuvent espérer que lorsque la législation fiscale est modifiée, elle le soit *de manière propre*, dans le respect du texte et de l'esprit de la Constitution. L'article 170, notamment: « *Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi.* ». Et le principe déposé à l'article 171, selon lequel les impôts sont votés annuellement, n'appelle-t-il pas que le législateur fasse ses meilleurs efforts pour ne voter que le *même* impôt pour toute la durée d'une année? Certes, la jurisprudence judiciaire et constitutionnelle va jusqu'à admettre des modifications tant que l'exercice d'imposition n'est pas clos. Mais si le législateur dispose incontestablement du pouvoir de modifier les lois fiscales, il n'est point besoin qu'il en abuse.

Gageons que sous la houlette, à la barre des finances, du professeur Koen GEENS (par ailleurs ancien président de ce qui est devenu le Conseil supérieur des professions économiques), la stabilité et la transparence législatives retrouveront droit de cité.

PROF. DR. MICHEL DE WOLF
Rédacteur en chef

The financial crisis: a new role for the auditor? Prospect for the National Bank of Belgium as a prudential supervisor



Introduction

In November 2011, the European Commission formulated far-reaching proposals aimed at restoring confidence in financial reporting and at remedying the shortcomings in the European audit system¹. The competent Commissioner observed that the audit reports on a number of large financial institutions shortly before, during and after the crisis, were not modified whatsoever by the external auditors, while the institutions' financial situation was in fact quite precarious². The Commission's proposals aim to clarify the role of the auditors as well as to tighten the rules for the sector³. The European proposals received a lot of attention.

During its meeting of January 2012, the Financial Stability Board (FSB) emphasized the importance of external audits in supplying information to the prudential supervisors of financial institutions, including systemically important institutions⁴. The FSB also strongly focuses on the effectiveness of external auditing standards, especially for the audit of financial institutions, to improve the quality of external audits.

The FSB calls on the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) to draw lessons from the recent financial crisis and to adjust its standards. The FSB refers to the activities of the Basel Committee on Banking Supervision (BCBS)

and of the International Association of Insurance Supervisors (IAIS)⁵. Both international organisations are working on recommendations regarding the external auditing of banks and insurance companies respectively⁶.

In its capacity of Belgian prudential supervisor for banks and insurance companies, the National Bank of Belgium (the Bank) is represented in both organisations, and closely monitors their activities in this area. Since the Bank was made responsible for prudential supervision in 2011, it has taken several measures aimed at strengthening its collaboration with the auditors. This is explained below.

The role of auditing in the prudential supervision exercised by the Bank

The supervisory laws stipulate that the mandate of auditor in an institution governed by Belgian law which is supervised by the Bank, may only be assigned to one or several auditors or to one or several audit firms accredited by the Bank. The accreditation is given in conformity with a Bank regulation approved by the Minister of Finance and the Minister of Economic Affairs⁷.

Belgium has a long-standing tradition of a body of auditors specialized in the financial sector, and of a collaboration between this body and the prudential



MATHIAS DEWATRIPONT

Director of the National Bank of Belgium

Part-time professor at the Université Libre de Bruxelles

Member of the Basel Committee on Banking Supervision

Member of the Board of Supervisors of the European Banking Authority

Alternate Member of the Board of Supervisors of the European Insurance and Professional Pensions Authority

- 1 The proposals include a proposal for a Directive amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, and a proposal for a Regulation on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities. The proposals are available on the European Commission's website http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm.
- 2 EUROPEAN COMMISSION, *Annual accounts: European commission wants a higher quality, dynamic and open audit market in order to restore confidence in annual accounts*, press release 30 November 2011, available on the European Commission's website http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1480_en.htm.
- 3 The term 'auditor' is used in the meaning of external auditor (in an international context) or statutory auditor (in a Belgian context).
- 4 The Financial Stability Board has succeeded the Financial Stability Forum. The FSB has been established to co-ordinate the work of national financial authorities and international standard setting bodies, for the purpose of promoting the stability of the international financial system. The members of the FSB include the monetary authorities of the G20, international organizations such as the Bank for International Settlements, the IMF and the World Bank, and international standard setting bodies such as the Basel Committee, the IAIS and the International Account-

ing Standards Board. The European Commission and the European Central Bank are also members.

- 5 FINANCIAL STABILITY BOARD, *Enhancing the contribution of external audit to financial stability*, press release of 15 March 2012, available on the FSB's website http://www.financialstabilityboard.org/press/pr_120315.pdf.
- 6 The Basel Committee on Banking Supervision is a forum of banking supervisors from 27 countries, representing all important economies. The Committee is best known for its standards related to the own funds of banks, and for the principles for effective banking supervision. However, it also publishes recommendations to national supervisors with regard to the monitoring of banking risks, the principles for a bank's sound corporate governance, and the development and implementation of international accounting and auditing principles. The International Association of Insurance Supervisors is the Basel Committee's equivalent for the insurance sector. However, the IAIS includes supervisors from more than 200 countries. Both organizations are hosted by the Bank for International Settlements, Basel, Switzerland.
- 7 See articles 50 and 52 of the law of 22 March 1993 on the legal status and supervision of credit institutions and similar provisions in other supervisory laws. The supervisory laws are available on the Bank's website http://www.nbb.be/pub/cp/domains/ki/ki_wg.htm?l=en.



MARC PICKEUR

Senior advisor at the National Bank of Belgium, Prudential policy and financial stability
Member of the Basel Committee's Accounting Task Force
Member of the International Auditing and Assurance Standards Board

Since the Bank was made responsible for prudential supervision in 2011, it has taken several measures aimed at strengthening its collaboration with the auditors.

supervisor. Since 1935, an audit mandate in a bank can indeed only be assigned to an auditor accredited by the supervisor⁸.

The supervisory laws state that auditors in institutions supervised by the Bank should co-operate with the prudential supervisor, under their own and exclusive responsibility and in accordance with the supervisory laws, professional standards and the Bank's guidelines⁹.

The auditors' co-operation with the supervisor can be summarized as follows:

- The auditors assess the internal control measures and report their findings to the Bank;
- The auditors confirm that the semi-annual and annual periodic reports which the supervised institutions transmit to the Bank, are complete (i.e. contain all data) and correct (i.e. correctly represent the data) and use the same accounting and valuation rules as those used for drawing up the annual accounts, and that the statements have been drawn up in conformity with the Bank's prevailing guidelines¹⁰;
- On their own initiative, the auditors' report to the Bank whenever any decision, fact or development occurs which significantly affects the supervised institution's financial position, any decision or fact that comes to their attention that may be a violation of the law, regulation or statute, and when any decision or fact come to their attention that may lead to a refusal to certify the annual accounts. This function is sometimes referred to as the signalling function;
- The auditors' report to the Bank on the adequacy of the measures taken to preserve the clients' assets; and
- At the Bank's request, the auditors draw up a special report on the organisation, activities and financial structure of the supervised institutions.

The duty of the auditor to collaborate with the supervisor is formulated identically in the different supervisory laws.

No civil, criminal or disciplinary action can be taken nor any professional penalty be ordered against the auditors who have communicated in good faith to the Bank any information as described above.

The role of the auditors in prudential supervision was reviewed between 2005-2008, in consultation with the profession and the supervised institutions, and paying attention to the international developments at the time. An approach was chosen which makes a clear distinction between the role of the internal audit function, the contribution of statutory auditors, and the own inspections carried out by the former CBFA itself.

This approach has resulted in:

- An amendment to article 20 of the banking law (and to similar articles in other supervisory laws), whereby the principles from the former CBFA circulars on internal auditing and compliance relating to the role of senior management were shifted to the law itself. In addition, the new article provided that, on one hand, senior management should report to the CBFA and, on the other hand, the auditors should report on the effectiveness of the internal control system, including the internal controls on the reliability of the financial reporting process and the state of affairs regarding integrity (compliance). This amendment fitted within the transposition of the capital directive, the so-called CRD II;
- An amendment to article 44 of the banking law (and to similar articles in other supervisory laws), by which senior management confirms that the periodic reports comply with the legal requirements;
- An amendment to article 55 of the banking law (and to similar articles in other supervisory laws), adjusting the role of auditors to the new model as explained above.

These amendments were inspired by the US Sarbanes-Oxley Act which states, on the one hand, that senior management provides statements on the effectiveness of internal control and on the periodic reports (articles 20 and 44 respectively of the banking law and similar provisions in other supervisory laws) and, on the other hand, that the auditor expresses his professional opinion on these statements (article 55 of the banking law and similar provisions in other supervisory laws). A similar development has been observed in France, with the law of 2002 on *Sécurité financière*.

After the amendments to the supervisory laws, the former CBFA has detailed the role of both senior management and the auditors in two circulars, one circular for the financial institutions, and one circular for the insurance companies.

The legal framework was supplemented with a '*Specific standard regarding the collaboration on prudential supervision*'. This professional standard was drafted by the Belgian Institute of Auditors, and after a proper due process approved by the High Council for the Economic Professions, and ratified by the Minister in charge of Economic Affairs on 24 December 2010. This complies with the requirement of the supervisory laws that auditors should collaborate with the Bank in accordance with their proper professional standards.

After the Bank was charged with prudential supervision in April 2011, it revised the circulars explaining the collaboration between the auditor and the supervisor.

The new circular of December 2012 reflects the new supervisory architecture¹¹. At the request of auditors, the structure was changed, and all elements of the mandate relating to a specific type of supervised institution, were merged in one single

8 Prof. Dr. H. DE SMEDT, "Terugblik op de oorsprong en evolutie van de rol en de functie van erkende revisoren en op de bijdrage van hun Instituut aan het prudentieel toezicht in België", Brussel, Daneels, 2010. Published by the Belgian Institute of Auditors accredited by the Banking, Finance and Insurance Commission.

9 See article 55 of the law of 22 March 1993 on the legal status and supervision of credit institutions and similar provisions in other supervisory laws.

10 The periodic reports include standardized tables containing figures which the supervised institutions periodically transmit to the Bank. The data is used by the Bank for the purpose of its prudential supervision and to comply with its national and international statistical obligations.

11 Circular NBB_2012_16 of 21 December 2012. The architecture implies that the Bank is responsible for prudential supervision and the Financial Services and Markets Authorities (FSMA) is responsible, among others, for the rules of conduct.

chapter. As a result, the circular has become longer but easier to consult.

A new element is the reference to the *International Auditing Practice Note (IAPN) 1000 - Special Considerations in auditing financial instruments*¹² and the inclusion in the circular of a chapter on the dialogue between auditors and the Bank.

The reference to the IAASB's international document implies that the Bank takes the view that auditors should comply with the important, application-oriented guidance for auditing financial instruments as mentioned in the document, within the framework of their mandate.

The circular states that the collaboration between the auditor and the Bank is based on periodic meetings during which information is exchanged about the institution's risk areas and about the way these are dealt with. Important findings and recommendations are also reported, as well as the institution's response to them. The Bank will report in time any possible shortcomings it sees in the collaboration with the auditor. The frequency of the periodic meetings depends on the institution's importance. For systemically relevant institutions it will occur on a quarterly basis, for the others at least once a year.

The circular meets the requirement of the law that auditors should collaborate with the Bank in accordance with the Bank's guidelines.

There is also a new Bank regulation on the accreditation of auditors and audit firms. The Bank has approved the draft regulation at the end of 2012, and it has been submitted to the Minister of Finance and the Minister of Economic Affairs for approval. As soon as the ministerial approval has been given, the accreditation regulation will be published.

The new regulation shifts the focus of the accreditation. First of all, an effort is made to simplify the access to the body of accredited auditors. This is done by dropping the upper limit to the number of accreditations for both banks and insurance companies. Furthermore, the condition of a useful experience in the relevant sector has also been dropped. More attention will be paid to the candidate's required technical knowledge and the knowledge of the legal and regulatory framework within which the supervised institutions function. It is expected that this will lead to a higher number of potential candidates.

A more innovative element is the accreditation's limitation in time to six years. This limitation will be combined with the creation within the Bank of a permanent quality control system relating to the mandate of collaboration on prudential supervision. This system will be developed in 2013.

The financial crisis: a new role for the auditor?

European developments

The European Commission's proposals, to which reference is made in the introduction, are of ut-

most importance to the Bank as all institutions supervised by the Bank fall within the scope of the European proposals.

A number of European proposals are discussed below. These are directly related to prudential supervision. Within the scope of this article, it is impossible to deal with all of the Commission's proposals, even though several of them are also relevant to supervision.

The European Commission's proposals aim at strengthening the auditor's independence. In this connection, one of the Commission's proposals is to strongly restrict the auditors' non-audit activities.

It is important that the auditors' work relating to the periodic reports and to the assessment of the internal controls, falls within the proposed category of "related financial control services" and is not limited in extent. This service rendered by an auditor on behalf of the supervisory authority is obviously in the public interest, and will by no means affect the auditor's independence nor objectivity with regard to the institution in which he has been appointed. There is no conflict of interest at all between the auditor's mandate in a public-interest entity and the service rendered to the supervisor.

In this connection, it should be stipulated that an auditor can provide in certain circumstances actuarial services to avoid a lack of actuarial knowledge on his part. This knowledge is necessary for auditing the annual accounts of a (re)insurance company.

Another Commission proposal is that audit firms of significant size should focus their professional activities on performing statutory audits of annual accounts, and should therefore not provide any non-audit services. Such a firm is sometimes referred to as an *audit-only* firm. Although auditors must be able to rely on the support of qualified experts in other matters than auditing and accounting law, such as actuaries and experts in the valuation of financial instruments, one should keep in mind that important conflicts of interest may exist between performing an audit and providing additional services.

Other Commission proposals deal with the way in which the auditor carries out his auditing activities. It is stated, for instance, that an auditor should inform the audited entity when he suspects or has reasonable grounds to suspect that facts or behaviour indicating irregularities, including fraud with regard to the financial statements of the audited entity is being or has been committed, or that attempts thereto have been made. If the entity fails to examine the facts or to take measures, the auditor informs the competent authorities supervising the public-interest entity of such irregularities. The question can be asked whether the competent authority should not be notified by the auditor at the moment he informs the entity. It should indeed not be excluded that such a notification has an immediate relevance for the supervisor, and can be placed within a broader context by the supervisor. Such a procedure is also better in line with the existing so-called signalling function of auditors.

A more innovative element is for the auditors the accreditation's limitation in time to six years. This limitation will be combined with the creation within the Bank of a permanent quality control system relating to the mandate of collaboration on prudential supervision.

¹² IAPN 1000 can be consulted on the IAASB's website: <http://www.ifac.org/auditing-assurance>.

A good solution would consist in having a mandatory rotation which reinforces the auditor's independence with regard to the entity, while the rotation period would not be too short to mitigate the adverse effects of the learning process.

The Commission proposes that the authorities supervising credit institutions and insurance companies set up a regular dialogue with the auditors carrying out the annual accounts of these institutions. The European Commission explains in the considerations preceding the draft Regulation that the dialogue aims at facilitating the supervisors' tasks. It is provided that the competent European authorities¹³ should issue guidelines for the relevant sectors in order to put the dialogue on the right track.

As stated above, the dialogue between the auditor and the supervisor is part of the Bank's supervisory practice, and its terms and conditions were included in the recently revised circular which describes the collaboration between the accredited auditors and the Bank. The purpose is to exchange information about the supervised institutions' risk areas and about the way they are dealt with. Other important findings and recommendations are also communicated, as well as the institution's response to them. The Bank, for its part, informs the auditor when the institution deviates from its peer institutions (is a so-called *outlier*), of possible measures it has imposed on the institution insofar as these are relevant to the auditor's mandate, and of other issues which may be of importance to the auditor.

The European texts contain proposals relating to the appointment of auditors in public-interest entities. The Commission's proposal regarding the term of the audit assignment has given rise to many reactions. The proposal implies that a public-interest entity should replace its audit firm after a period of six years¹⁴. After that period, a cooling-off period of four years for the original auditor follows. The proposal is known as the mandatory rotation of audit firms.

The Commission justifies the mandatory rotation by referring to the threat resulting from the close links which are formed after a number of years between the firm and the entity, also known as the *familiarity threat*. It is feared that the audit of the annual accounts will become less severe and meticulous as the firm and the entity get to know each other for a longer period of time. The purpose of the mandatory rotation is to reinforce the auditor's independence. Advocates of mandatory rotation also point out that a long-standing relationship between the audit firm and the audited entity adversely affects the auditor's professional scepticism.

Opponents argue that the firm rotation will lead to a significant loss of audit quality, to changeover costs and to a loss of audit quality during the first years of the audit as a result of the inevitable learning process. They also refer to the existing rotation of the engagement partner.

There are indications in academic literature that both the advocates and the opponents of the rotation obligation have good arguments. There are indications that a long-lasting relationship between the audit firm and the audited entity gives rise to a loss of audit quality, because the auditor and his firm become less independent from the audited entity. On the other hand, there are also indications

that a fast rotation of audit firm drives up audit costs and is not beneficial to the audit quality in the period immediately before and after the rotation takes place.

A good solution would consist in having a mandatory rotation which reinforces the auditor's independence with regard to the entity, while the rotation period would not be too short to mitigate the adverse effects of the learning process. However, it is likely that the specialized knowledge which is available within the audit firms as well as the use of an adequate auditing methodology will mitigate the adverse effects of a mandatory rotation. In addition, procedures can be drawn up with regard to the transfer of a mandate from one firm to another, which would reduce the adverse effects of the learning process even further.

The existing rotation of the engagement partner is a sound measure, but does not provide a decisive response to the dangers of a long-lasting commercial relationship between the firm and the audited entity.

The anticipated increase of the audit costs should be put into perspective. The increase will be mainly apparent at the start of the new firm's activities. The additional costs should also be balanced against the new audit approach and the use of a different auditing methodology.

It should not be excluded that the mandatory rotation has an impact on the concentration of the audit market. This market shows signs of an oligopoly, and a positive effect on the competitive conditions should certainly not be ruled out. An improvement of competition in the audit market would definitively have a beneficial effect on the market functioning.

International developments

At the request of the FSB and others, the Basel Committee is currently reviewing its existing documents on external audits¹⁵. The starting point for the activities is that collaboration and dialogue between auditors and supervisors should contribute to a timely detection of systemic risks, since these can have an important impact on the supervised institutions. In the future, auditors should make a substantial contribution to avoiding financial crises. This is in the general interest and particularly relevant, both to the auditors and to the supervisors.

Next spring, the Committee is expected to publish a document on a bank's external audit for consultation.

The Bank monitors the activities of the Basel task force which is in charge of these activities. This task force examines various possibilities aimed at increasing the added value of an audit in banks.

First of all, there are expectations with regard to the auditors. These expectations include, among others, the required competence and knowledge, both on an individual and on a firm level. The use of experts in certain circumstances is also considered to be very valuable, e.g. when valuating complex

13 These include the European Banking Authority and the European Insurance and Occupational Pensions Authority.

14 The period becomes nine years in case of a so-called *joint audit*, i.e. when two audit firms join forces. In exceptional cases, a deviation to 11 or 12 years is possible.

15 In the meantime, the IAIS has started with similar activities.

financial instruments or when assessing the losses on a credit portfolio. Especially when auditing a complex institution such as a bank, it is imperative for the auditor to apply professional scepticism. It would, for instance, be useful to ask questions about the accounting treatment of certain financial instruments, especially those for which a certain outcome is convenient for the bank, e.g. for the purposes of the regulatory own funds.

The task force examines whether it would be advisable to modify the international auditing standards approved and published by the IAASB to take into account the lessons to be drawn from the financial crisis. One typical example is ISA 315¹⁶ which requires that the auditor should identify and assess any risks of material misstatement through understanding the entity and its environment. It could be advisable for the international standard to focus more strongly on the risks of the bank's business model instead of only looking at these risks through the eyes of the bank's senior management, but also with the indispensable professional scepticism. It would also be appropriate for the auditor to have an exchange of views with the supervisor about the risks run by the institution.

The Basel task force also examines how the relationship between the auditor and the audit committee should preferably be structured, and what can be expected from the audit committee. It is perhaps advisable that the audit committee would be involved in the auditor's appointment and in the assessment of the auditor's independence. It could also be advisable that the audit committee would verify the audit's effectiveness.

This is a governance issue. In general, expectations on the part of audit committees have become higher in recent years, and it would be useful to pay more attention to the expectations on the part of audit committees and their practical functioning¹⁷. Hopefully, the Basel Committee will also look into this aspect.

Needless to say that the Basel task force examines the relationship between the external auditor and the supervisor, and will formulate concrete proposals on this subject.

Finally, and this is new, it is examined how and to what extent the authorities responsible for the

public supervision of auditors and prudential supervisors can collaborate and exchange information for the purpose of protecting the depositors and improving the audit. The European Commission's draft texts even provide for the possibility that member states can put all or part of the responsibility for the supervision of auditors in the hands of the supervisors of public-interest entities.

Conclusion

In the aftermath of the financial crisis, the role of auditors in banks and other financial institutions has been questioned. The European Commission, the FSB and the Basel Committee seek to upgrade the role of auditors and raise their involvement in supervision.

It is remarkable that various objectives of the Belgian model of statutory auditing, in which the auditor takes part in prudential supervision from his own perspective, are found both in the European texts and in the activities of the Basel task force which looks into the issue. However, the events of the past few years have shown that collaboration between auditors and the supervisor in our country should become stricter. This will be achieved, amongst others, by focusing the consultation on the risks run by the supervised institutions and by organizing bilateral meetings at regular intervals. The introduction of the accreditation's limitation in time to six years as well as the implementation of a permanent quality control system should also be seen in this light.

In the future, consultations between auditors and supervisors will not only focus on individual institutions, but also on the sector as a whole. The purpose is the timely detection of systemic risks. In line with the European Commission's expectations, auditors should contribute to avoiding financial crises.

The future European regulation stipulates that the prudential supervisor and the authority in charge of public supervision of auditors will have to collaborate on the auditing of public-interest entities. The European Commission even provides for the possibility that member states can put the supervision of auditors in public-interest entities in the hands of the supervisors of these entities.

In the future, auditors should make a substantial contribution to avoiding financial crises.

16 ISA 315: Risks of material misstatement through understanding the entity and its environment.

17 See e.g. the publication of the Basel Committee on *The internal audit function in banks*, June 2012. The document explains the role of audit committees in internal audit, and contains an annex which gives a detailed description of the audit committee's relevant responsibilities. The document is available on the Bank for International Settlements' website <http://www.bis.org/publ/bcbs223.pdf>.

Samenvatting

Zowel de Europese Commissie als de *Financial Stability Board* (FSB) hebben lessen getrokken uit de recente financiële crisis en voorstellen geformuleerd die tot doel hebben de rol van de revisoren bij financiële instellingen te versterken en de regels aan te scherpen. Beide hechten veel belang aan een geregelde dialoog tussen de revisoren en de toezichthouder.

België kent een lange traditie van een korps van revisoren gespecialiseerd in de financiële sector en van een samenwerking tussen dit korps en de toezichthouder.

De laatste jaren werd de revisorale medewerkingsopdracht op dezelfde manier geformuleerd in alle toezichtwetten en werd een duidelijk onderscheid gemaakt tussen de rol van de interne auditfunctie, de bijdrage van de erkende revisoren en de eigen inspecties van de toezichthouder. De hervorming leidde tot verklaringen van de effectieve leiding over de doelmatigheid van de interne controle en de rapportering, enerzijds, en een professioneel oordeel van de revisor over deze verklaringen.

De Europese voorstellen inzake de revisorale opdracht bij ondernemingen van openbaar belang zijn van bijzonder belang voor de Bank. Ze betreffen immers alle instellingen onder haar toezicht. Verschillende Europese voorstellen roepen technische bedenkingen op. Ze worden toegelicht in het artikel.

De voorstellen van de FSB hebben tot doel dat de revisoren een substantiële bijdrage leveren aan het tijdig opsporen van systeemrisico's. Het Baselcomité werkt aan een hervorming van zijn documenten over de audit van banken en de relatie tussen de revisor en de toezichthouder.

De doelstellingen van het Belgisch samenwerkingsmodel blijven overeind maar de samenwerking dient meer te worden geformaliseerd met specifieke aandacht voor de risico's van individuele instellingen en het bijdragen aan de opsporing van systeemrisico's.

Résumé

Tant la Commission européenne que le Conseil de stabilité financière (CSF) ont tiré des leçons de la récente crise financière et formulé des propositions visant à renforcer le rôle des réviseurs auprès des établissements financiers et à prévoir des règles plus strictes en la matière. Les deux institutions attachent une grande importance au maintien d'un dialogue régulier entre les réviseurs et les autorités de contrôle.

Il est de longue tradition en Belgique de disposer d'un corps de réviseurs spécialisés dans le secteur financier et d'assurer une collaboration entre ces spécialistes et les autorités de contrôle.

Ces dernières années, la mission de collaboration des réviseurs a été définie en termes identiques dans l'ensemble des lois de contrôle, et une distinction claire a été établie entre le rôle de la fonction d'audit interne, la contribution des réviseurs agréés et les inspections propres aux autorités. La réforme a instauré l'établissement de déclarations de la direction sur l'efficacité du contrôle interne et du *reporting*, d'une part, et une évaluation professionnelle du réviseur quant à ces déclarations.

Les propositions européennes en matière de mission des réviseurs auprès des entreprises d'intérêt public revêtent une importance particulière pour la Banque. Elles concernent en effet l'ensemble des établissements soumis à son contrôle. Plusieurs propositions européennes suscitent des questions de nature technique, qui sont exposées dans l'article.

La finalité des propositions du CSF est que les réviseurs apportent une contribution substantielle à la détection précoce des risques systémiques. Le Comité de Bâle s'attelle à une réforme de ses documents sur l'audit des banques et la relation entre le réviseur et les autorités de contrôle.

Les objectifs du modèle belge de collaboration restent les mêmes, mais la collaboration doit être davantage formalisée, et une attention particulière doit être consacrée aux risques des établissements individuels ainsi qu'à la contribution à la détection des risques systémiques.

Nieuwe wijzigingen inzake BTW in 2013 en de gevolgen voor de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor



Inleiding

Met ingang van 1 januari 2013 zijn een aantal wijzigingen op het vlak van BTW in werking getreden waarmee bedrijfsrevisoren geconfronteerd zullen worden bij het uitvoeren van hun werkzaamheden. Zo werd de Belgische BTW-wetgeving in lijn gebracht met de bepalingen van de Tweede Facturatierichtlijn 2010/45/EU. Deze wijzigingen hebben als doel om elektronische facturatie en *self-billing* aantrekkelijker te maken en de facturatieregels van de verschillende lidstaten meer op elkaar af te stemmen en eenduidiger te maken. De Belgische BTW-wetgever heeft de implementatie van de Tweede Facturatierichtlijn bovendien ook aangegrepen om de opeisbaarheidsregels voor BTW te wijzigen. De voornaamste wijziging bestaat erin dat de uitreiking van de factuur niet langer als moment van opeisbaarheid wordt beschouwd. Deze verandering bracht onmiddellijk veel praktische vragen met zich mee over de impact op de BTW-rapportering, boekhoud- en ERP-systemen, waardoor de BTW-administratie voor het jaar 2013 een overgangperiode heeft ingevoerd en heeft aangekondigd ook nog te sleutelen aan de concrete toepassing van de definitieve regeling die van toepassing zal zijn vanaf 2014. Meer verduidelijking wordt dus nog verwacht in de loop van 2013. In ieder geval beïnvloeden deze nieuwe regels de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor.

Verder werd eind december 2012 de langverwachte toelichting gepubliceerd omtrent de nieuwe regels die van toepassing zijn vanaf 1 januari 2013 inzake de BTW-af trek voor bedrijfswagens en andere bedrijfsmiddelen die zowel voor professionele als privédoeleinden worden gebruikt. Deze nieuwe regels vormen een aardverschuiving ten opzichte van de oude regels die reeds jaren van toepassing waren.

Nieuwe facturatieregels

In 2010 vaardigde de Raad van de Europese Unie de zogenaamde Tweede Facturatierichtlijn 2010/45/EU uit tot wijziging van BTW-richtlijn 2006/112/EG wat de facturatieregels betreft. Deze richtlijn bevat voornamelijk nieuwe regels waarbinnen de EU-lidstaten elektronische facturatie moeten toelaten in hun BTW-wetgeving en een aantal andere wijzigingen die de regels in de verschillende lidstaten dichter bij elkaar moeten brengen. De EU-lidstaten, waaronder België, dienden uiterlijk op 31 december 2012 alle maatregelen genomen te hebben om aan deze richtlijn te voldoen, zodat de nieuwe bepalingen met ingang van 1 januari 2013 effectief konden worden toegepast.

De Belgische wetgever is met de wet van 17 december 2012 (B.S. 21 december 2012) echter verder gegaan dan de omzetting van de bepalingen van de richtlijn en heeft eveneens de regels op het vlak van het tijdstip van de opeisbaarheid van de BTW gewijzigd. Zo wordt de uitreiking van de factuur als moment van opeisbaarheid geschrapt. Deze opeisbaarheidsregels definiëren de wijze waarop bedrijven de BTW op hun aan- en verkoopfacturen verwerken naar de BTW-aangifte toe. De toepassing van de nieuwe opeisbaarheidsregels werd ondertussen – als gevolg van vele praktische vragen die op de aankondiging ervan volgden – opgeschort tot 1 januari 2014, behalve dan voor intracommunautaire handelingen.

Wat betreft de factuurverplichtingen moet het in eerste instantie duidelijk zijn van welke lidstaat de facturatieregels van toepassing zijn. De hoofdregel bestaat erin dat toepassing gemaakt moet worden van de facturatieregels van het land waar de handeling voor BTW wordt geacht plaats te vinden. Vindt de levering of de dienst daarentegen plaats in een lidstaat waar de leverancier of dienstverrichter niet gevestigd is en is bovendien de afnemer gehouden tot voldoening van de BTW, dan zijn de facturatieregels van de lidstaat van de leverancier of dienstverrichter van toepassing, behalve indien *self-billing* wordt toegepast. Deze laatste uitzondering is niet van toepassing voor niet-EU leveranciers en dienstverrichters. Een Amerikaanse consultant die diensten verstrekt aan een Belgische onderneming dient dus de Belgische facturatieregels toe te passen. De Belgische klant zal erover moeten waken dat de correcte gegevens vermeld zijn op de factuur aangezien hij in bezit moet zijn van een conforme factuur om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen. Ook in het geval de handeling voor BTW-doeleinden wordt gelokaliseerd buiten de Europese Unie, zijn de facturatieregels van de lidstaat van de leverancier of dienstverrichter van toepassing.

Het hoofddoel van de Tweede Facturatierichtlijn bestaat erin om de verzending van facturen langs elektronische weg volledig gelijk te stellen met papieren facturen en zo het gebruik van elektronische facturen aan te moedigen. In die gedachte willen onder andere *e-invoicing* en *self-billing* vereenvoudigen, de ondernemingen meer bewegingsvrijheid geven bij het bewaren van de facturen en de factuurvermeldingen vereenvoudigen.

Er was immers gebleken dat als gevolg van de formalistische en ingewikkelde technologische voorwaarden verbonden aan elektronische facturatie, tot op heden nog maar weinig ondernemingen de stap naar elektronische facturatie zetten. Bovendien belemmerden ook de complexe en vaak onduidelijke wetgeving en de grote diversiteit tussen



ROB VAN DEN PLAS
Partner Indirect Taxes / VAT
Deloitte Belastingconsulenten



KATRIEN VERMOOTE
Senior Consultant Indirect
Taxes / VAT Deloitte
Belastingconsulenten

Elektronische factuur op gelijke voet als papieren factuur.

de standpunten van de verschillende lidstaten de overstap van papieren naar elektronische facturen.

Sinds de facturatie-richtlijn bestaat nu voor BTW-doeleinden ook een officiële definitie van een elektronische factuur. Onder “elektronische factuur” wordt verstaan “een factuur die de bij deze richtlijn voorgeschreven gegevens bevat, welke in elektronisch formaat is verstrekt en ontvangen” (art. 217 van Richtlijn 2006/112/EG). Niet het formaat waarin de factuur wordt opgemaakt, maar wel het formaat waarin de factuur wordt verzonden en ontvangen is van belang om te bepalen of het al dan niet om een elektronische factuur gaat. Van belang is dat de gegevens die de factuur dient te bevatten, elektronisch worden toegestuurd of ter beschikking worden gesteld, ongeacht de gebruikte werkwijze (telegeleidingstechnieken, USB-sleutel, streepjescode, elektronische chip enz.). Voorbeelden zijn: een email met bijlage, een niet op papier ontvangen fax, het downloaden via een website.

Met ingang van 1 januari 2013 moet in elke EU lidstaat de elektronische factuur volledig gelijkgesteld zijn met een papieren versie voor BTW-doeleinden.

België heeft in dit opzicht een pioniersrol gespeeld. Reeds met ingang van 1 januari 2010 voorziet de Belgische wetgeving immers in de gelijkschakeling van papieren en elektronische facturen en is de procedure tot elektronische facturatie aanzienlijk vereenvoudigd. Waar elektronische facturen voordien nog moesten voldoen aan specifieke vormvereisten, zoals een beveiligde elektronische handtekening of de toepassing van EDI, kunnen ondernemingen volgens de Belgische wetgeving sinds 1 januari 2010 vrij bepalen welke methode voor hen het meest geschikt is met het oog op de uitwisseling van elektronische facturen. Zo kan bijvoorbeeld de verzending van een e-mail met in bijlage een factuur in de vorm van een pdf-bestand beschouwd worden als een geldige elektronische factuur. Ondanks de principiële gelijkschakeling moet het elektronisch karakter van de factuur wel nog altijd worden aanvaard door de afnemer, zij het dat een impliciete aanvaarding volstaat (bv. betaling zonder meer).

De (elektronische) factuur mag daarenboven worden bewaard op een manier die de belastingplichtige zelf verkiest (digitaal of op papier), op voorwaarde dat de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud en de (digitale) leesbaarheid ervan gedurende de hele bewaringsperiode worden gegarandeerd. Ook moet er een duidelijke link kunnen worden gelegd tussen de transactie en de factuur. Elke bedrijfscontrole die deze waarborgen biedt en een betrouwbaar controlespoor (*audit trail*) tussen een factuur en een levering aantoonst, kan worden gebruikt. De Belgische BTW-administratie haalt de volgende voorbeelden aan: de vergelijking van verschillende bewijsstukken, zoals de factuur, bestelbon, betalingsdocumenten, het gebruik van een geavanceerde elektronische handtekening of EDI bij elektronische facturatie.

De keuzemogelijkheid op het vlak van archivering werkt in beide richtingen. Niet alleen een elektronische factuur mag dus zowel op papier als digitaal worden bewaard, ook papieren facturen mogen ofwel op papier of louter digitaal worden bewaard.

De belastingplichtige mag tijdens de archiveringsperiode de methode zelfs wijzigen. De waarborgen van authenticiteit en integriteit moeten behouden blijven gedurende de ganse archiveringsperiode. Het komt de belastingplichtige toe om te bepalen hoe hij aan deze verplichting voldoet. Bij de overschakeling van papieren naar elektronische bewaring, zal de belastingplichtige er dus moeten over waken dat de elektronische apparatuur die hij voor deze omzetting gebruikt, de onveranderlijkheid van de facturen kan waarborgen.

Naast *e-invoicing* heeft de Tweede Facturatie-richtlijn ook tot doel om *self-billing* te vereenvoudigen en te stimuleren. Artikel 53 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (WBTW) voorziet reeds de mogelijkheid om de klant of afnemer te laten instaan voor het uitreiken van de facturen (*self-billing*). Deze mogelijkheid om *self-billing* toe te passen was wel afhankelijk van het bestaan van een voorafgaandelijk akkoord tussen de partijen alsook moest iedere individuele *self-bill* het voorwerp uitmaken van een aanvaardingsprocedure. Onder de nieuwe regelgeving blijven beide vereisten bestaan, maar worden soepeler. Beide akkoorden kunnen nu immers impliciet worden afgesloten. Zo volstaat bijvoorbeeld de betaling als impliciet akkoord voor *self-bill*. Omdat de belastingplichtige telkens nog het “voorafgaandelijk” karakter van de overeenkomst moet kunnen aantonen, blijft het toch raadzaam om de voorwaarden en modaliteiten waaronder hij aan *self-billing* zal doen, op papier te zetten.

Een andere wijziging bestaat erin dat het voortaan ook mogelijk is om kredietnota's uit te reiken onder de vorm van een *self-bill*, ook in het geval geen *self-billing* werd toegepast voor de initiële factuur.

De Tweede Factureringsrichtlijn heeft ook grondig gesleuteld aan de factuurvermeldingen. De wijzigingen die in dit opzicht aan het Koninklijk Besluit nr. 1 werden aangebracht, zijn zo goed als letterlijk overgenomen van de richtlijn. Waar de belastingplichtige in België voordien moest verwijzen naar de toepasselijke bepaling van het wetboek of de richtlijn indien de factuur geen BTW-bedrag vermeldde, volstaat het vanaf 1 januari 2013 om in enkele termen het BTW-regime van de transactie te verduidelijken ingeval van verlegging, margeregeling of *self-billing*. Zo volstaat nu de vermelding “BTW verlegd” (of “*reverse charge*” of “*auto liquidation*”) indien de BTW verschuldigd is door de afnemer, bijvoorbeeld bij intracommunautaire diensten, werk in onroerende staat, leveringen van beleggingsgoud en de overdrachten van emissierechten. De vermelding “*reverse charge*” volstaat bovendien ook wanneer de dienst is vrijgesteld van BTW in het land van de belastingplichtige klant. Ook in het geval van een vrijgestelde handeling hoeft niet langer per se verwezen te worden naar de betreffende bepaling van de richtlijn of een van de overeenkomstige nationale bepaling, maar kan de vermelding dat de handeling is vrijgesteld volstaan. Zo volstaat bij een vrijgestelde uitvoer de vermelding “vrijgestelde handeling – uitvoer van goederen”.

In het geval van *self-billing* volstaat de vermelding “factuur uitgereikt door de afnemer” (of “*auto facturation*” of “*self-billing*”). In het geval van een

bijzondere regeling (zoals reisbureaus, kunstvoorwerpen) ten slotte volstaat de vermelding “Bijzondere regeling” (of “*régime particulier*” of “*margin scheme*”).

Voortaan moet het totaalbedrag van de te betalen of herziene BTW uitgedrukt worden in de nationale munteenheid van de lidstaat die de toe te passen regels bepaalt voor de uitreiking van de factuur, terwijl dit vroeger de lidstaat was waar de levering of dienstverrichting plaats vond.

De mogelijkheid tot het uitreiken van vereenvoudigde facturen werd reeds voorzien in artikel 13 van het Koninklijk Besluit nr. 1. Deze mogelijkheid is voorzien “wanneer de handels- of administratieve praktijken van de betrokken bedrijfssector of de technische voorwaarden waaronder facturen uitgereikt worden de naleving van alle bedoelde verplichtingen bemoeilijken” of “wanneer het bedrag van de factuur onbeduidend is”. Dit laatste geval wordt nu geconcretiseerd. Een factuurbedrag is onbeduidend wanneer het bedrag niet hoger is dan 100 euro (exclusief BTW). De lijst met de verplichte vermeldingen in het geval van een vereenvoudigde factuur blijft echter vrij omvangrijk en wordt zelfs uitgebreid onder de nieuwe regeling. België maakt immers gebruik van de mogelijkheid die de richtlijn de lidstaten biedt om de vermelding te eisen van het BTW-identificatienummer van de klant. Ook het toepassingsgebied wordt vernauwd. In artikel 13 van KB nr. 1 is nu expliciet toegevoegd dat de uitreiking van een vereenvoudigde factuur niet toegelaten is voor handelingen waarvoor de BTW verschuldigd is door de afnemer krachtens artikel 51, § 2 of 4 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, zoals intracommunautaire diensten en werk in onroerende staat.

Een andere belangrijke wijziging betreft de uitreikingstermijn van facturen.

Onder de oude regeling moest een factuur worden uitgereikt uiterlijk de vijfde werkdag van de maand volgend op de maand waarin de belasting opeisbaar werd. Dit was ook het geval voor intracommunautaire leveringen hoewel de BTW pas opeisbaar wordt de 15de van de maand volgend op de maand waarin de levering werd verricht. De Tweede Facturatierichtlijn schrijft voor dat voor de intracommunautaire leveringen de factuur moet worden uitgereikt uiterlijk de vijftiende van de maand volgend op die waarin het belastbaar feit zich heeft voorgedaan. Doel hiervan is een gelijklopende rapportering in de lidstaat van vertrek en aankomst te garanderen. Voor andere goederenleveringen en diensten kunnen de lidstaten zelf de termijn voor de uitreiking van facturen bepalen. België heeft ervoor geopteerd om de termijn voor het uitreiken van een factuur voor alle handelingen gelijk te stellen. Onder de nieuwe regeling moet een factuur, ongeacht op welke handeling de factuur betrekking heeft, worden uitgereikt uiterlijk de 15de van de maand volgend op die waarin het belastbaar feit zich heeft voorgedaan (artikel 4 van het Koninklijk Besluit nr. 1).

Ook de uitreikingstermijn voor het wachtdocument – dit is het document dat de afnemer moet opstellen voor een intracommunautaire verwerving of een handeling waarop de verlegging van heffing

van toepassing is wanneer hij niet in het bezit is van een factuur, wordt verlengd naar de 15de van de volgende maand.

Voor financiële diensten ten slotte dient door de gemengde belastingplichtigen, in het bijzonder banken, wettelijk geen factuur meer te worden uitgereikt, ook al genereren deze handelingen recht op aftrek van BTW omdat bijvoorbeeld de afnemer buiten de EU is gevestigd. Dit is een vereenvoudiging omdat het uitreiken van facturen voor bijvoorbeeld interesten, verzekeringspremies etc. zeer ongebruikelijk is.

Nieuwe regels inzake opeisbaarheid van de BTW

Zoals reeds in de inleiding weergegeven, is de Belgische wetgever verder gegaan dan de omzetting van de bepalingen van de Facturatierichtlijn. Hij heeft niet alleen de regels rond elektronische facturatie geïntegreerd in het BTW-wetboek maar heeft de implementatie van de Tweede Facturatierichtlijn tevens aangegrepen om de opeisbaarheidsregels te wijzigen. Zo wordt de uitreiking van een factuur als moment van opeisbaarheid geschrapt.

Onder de oude Belgische regelgeving wordt de BTW in principe verschuldigd op het tijdstip waarop de levering van een goed plaats vindt of de dienst wordt voltooid. In afwijking van deze algemene regel vormt ook de uitreiking van de factuur een moment van opeisbaarheid, indien (een deel van) de prijs wordt gefactureerd vooraleer een dienst of goed is geleverd (art. 17, § 1 en 22, § 2 WBTW) of vooraleer de betaling heeft plaatsgevonden. De BTW op het gefactureerde bedrag moet in dergelijk geval opgenomen worden in de BTW-aangifte van de leverancier voor de maand of het kwartaal van de uitreiking van de factuur. De BTW-plichtige klant kan de BTW vermeld op die factuur aftrekken in zijn BTW-aangifte voor de betreffende periode. Artikel 2, 1° van KB nr. 3 voorziet immers dat de BTW kan worden afgetrokken op het tijdstip waarop hij volgens artikelen 17 en 22 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde verschuldigd werd. Ook de ontvangst door de leverancier of dienstverrichter van de prijs of een deel ervan voorafgaandelijk aan de levering van het goed of de voltooiing van de dienst is een subsidiaire oorzaak van opeisbaarheid.

Door ook het uitreiken van de factuur als moment van opeisbaarheid te voorzien, liet het systeem een gelijktijdige betaling en aftrek toe van de BTW bij respectievelijk de leverancier en diens klant, ongeacht de betalingsmodaliteiten die zij onderling vastleggen. Het biedt tevens een volledige aansluiting tussen het verwerken van verkoop- en aankoopfacturen in de boekhouding en de BTW-verwerking ervan.

Onder de nieuwe regelgeving wordt de uitreiking van de factuur niet langer als een moment van opeisbaarheid van de BTW beschouwd (nieuw art. 17, § 1 en 22bis WBTW). Dit betekent dat de BTW-boekhouding dus niet langer voornamelijk gestuurd wordt op factuurbasis, maar eerder op basis van incassering van de prijs. De Belgische wetgever

Factuur niet langer moment van opeisbaarheid van de btw – wel overgangperiode voor 2013.

verantwoordt deze wijziging door te verwijzen naar rechtspraak van het Europese Hof van Justitie.

Op praktisch vlak betekent de nieuwe regel dat de BTW niet langer verschuldigd is door de leverancier en aftrekbaar door de afnemer bij het uitreiken van de factuur, maar enkel in de mate dat de levering of dienst is voltooid of dat de klant de factuur heeft betaald. Dit leidt tot een belangrijke vertraging van de BTW-recuperatie door bedrijven (cash flow impact) en verplicht bedrijven tot een aanpassing van boekhoudsystemen om de facturen waarvoor noch een betaling noch een prestatie heeft plaatsgevonden in het belastbaar tijdperk buiten de BTW-aangifte te houden.

De impact van deze technische BTW-wijziging overstijgt dus duidelijk de grenzen van de fiscale wetgeving en dreigt een invloed te hebben op handelsrechtelijke documenten en processen. De wijziging vereist aanpassingen aan de boekhoud- en ERP-systemen van bedrijven, die met zowel de factuurdatum, de betaaldatum en de datum van de levering moeten rekening houden om de nieuwe BTW-regels te respecteren. De loskoppeling van de BTW-rapportering van de boekhoudkundige verwerking, bemoeilijkt bovendien de reconciliatie tussen de BTW-aangiftes en de boekhoudkundige cijfers. Situaties kunnen zich immers voordoen waar één factuur in verschillende periodes moet worden gerapporteerd voor BTW vs. boekhouding. Bij gespreide betaling van facturen zal bovendien eenzelfde factuur mogelijks in twee aangiftes verwerkt moeten worden. Wegens de praktische vragen die de nieuwe regeling veroorzaakte, onder andere met betrekking tot de aanpassing van ERP-systemen, etc., heeft de BTW-administratie in haar administratieve beslissing van 19 december 2012 (beslissing nr. E.T. 123.563) aangekondigd dat voor de nieuwe regels inzake de opeisbaarheid van de BTW voorzien wordt in een overgangsperiode van één jaar, namelijk tot 31 december 2013, behalve voor intracommunautaire handelingen. Meer verduidelijking omtrent de concrete toepassing van de nieuwe regelgeving vanaf 1 januari 2014 wordt bovendien nog verwacht in de loop van 2013.

Bedrijven hebben dus voor de handelingen, andere dan intracommunautaire handelingen, een bijkomende periode van één jaar gekregen om zich aan te passen aan de nieuwe regelgeving.

Tijdens het jaar 2013 kunnen leveranciers en dienstverrichters bijgevolg nog de oude regels toepassen wat betreft voorschotten. Dit houdt in dat zij een voorschotfactuur mogen uitreiken met alle vermeldingen, waaronder de aangerekende BTW maar zonder de datum van de opeisbaarheid van de BTW, die op dat moment normaal nog niet gekend is. De BTW op de voorschotfactuur wordt onmiddellijk opeisbaar wat inhoudt dat de leverancier / dienstverrichter de op de voorschotfactuur aangerekende BTW moet opnemen in zijn BTW-aangifte over de periode waarin de factuur is uitgereikt, ook al is de betaling in die periode nog niet ontvangen. De afnemer kan bovendien ook vanaf de ontvangst van de voorschotfactuur de BTW recupereren. Op die manier loopt de BTW-rapportering en de boekhoudkundige verwerking nog steeds parallel en is er een aansluiting tussen

de verwerking van de verkoop- en aankoopfacturen in hoofde van de leverancier / dienstverrichter en afnemer. Wel is er voorfinanciering van de betaling van de BTW aan de Schatkist door de leverancier / dienstverrichter.

Vanaf 2014 zou onder toepassing van de nieuwe regels de betaling van een voorschot niet langer mogen gevraagd worden door middel van een voorschotfactuur, maar zou dit moet gebeuren via een "uitnodiging tot betaling". Dit document vermeldt geen BTW, geen BTW-tarief, geen reden waarom er geen BTW wordt aangerekend (geen verwijzingen naar schuldenaar van de BTW of vrijstellingen, geen vermelding BTW inclusief). Uiterlijk de 15e van de maand volgend op het ontvangen van de betaling van de BTW of het belastbaar feit moet dan de factuur worden uitgereikt. De BTW moet worden voldaan via de aangifte met betrekking tot de periode waarin de BTW opeisbaar is geworden ingevolge het ontvangen van de betaling of de effectieve levering.

Uit het antwoord van de minister van Financiën op een mondelinge vraag (Mond. Vr. nr. 17099 Veerle Wouters, 24 april 2013, Kamercommissie Financiën) blijkt echter dat in de praktische uitwerking van de nieuwe regels – die vanaf 2014 van toepassing zou zijn – toch opnieuw wordt afgestapt van deze "uitnodiging tot betaling". De minister heeft immers geantwoord dat om praktische moeilijkheden te vermijden en om de inspanningen inzake administratieve vereenvoudiging niet teniet te doen, de definitieve regeling voor 2014 een tolerantie zal bevatten waarbij «de voorschotfactuur als een volledige factuur geldt en bijgevolg voorkomen wordt dat een tweede document moet worden uitgereikt». Op basis van dit antwoord kan men besluiten dat vanaf 2014 het betalingsverzoek toch niet langer vereist zal zijn.

Bovendien zou de leverancier / dienstverrichter die in 2014 voor de toepassing van deze tolerantie kiest, de BTW pas aan de Staat moeten afdragen in de periode waarin deze opeisbaar wordt door het belastbaar feit of door de betaling door de afnemer. Hij mag de BTW ook vrijwillig te vroeg voldoen in de periode waarin hij de voorschotfactuur heeft uitgereikt. Dit is een wijziging in vergelijking met de overgangsperiode die voor 2013 van toepassing is waarbij de BTW op een voorschotfactuur wel onmiddellijk opeisbaar wordt.

Dit verschil heeft als oorzaak dat vanaf 2014 de afnemer de aangerekende BTW slechts kan recupereren wanneer hij deze aan de leverancier of de dienstverrichter heeft betaald, of wanneer het belastbaar feit zich heeft voorgedaan (goederenlevering of voltooiing van de dienst). Onder de overgangsregeling voor het jaar 2013 kan de afnemer daarentegen wel reeds de BTW op een voorschotfactuur in aftrek brengen zelfs wanneer de betaling of het belastbaar feit nog niet heeft plaats gevonden. Als de afnemer zelf de BTW moet voldoen via verlegging van heffing, zal hij de BTW kunnen recupereren wanneer hij de verschuldigde BTW opneemt in zijn periodieke aangifte (uiterlijk in de periode waarin het goed is geleverd of de dienst voltooid).

Op basis van deze toelichting van de minister, zal de leverancier / dienstverrichter vanaf 2014 bijgevolg de keuze hebben om de BTW op een voorschotfactuur al dan niet onmiddellijk te voldoen dan wel de betaling van de BTW uit te stellen tot het moment van de betaling door zijn afnemer of het moment dat de goederenlevering / dienstverrichting effectief plaats heeft. Beide methoden hebben voor- en nadelen. Het uitstellen van de betaling heeft een cash voordeel, maar bemoeilijkt anderzijds de BTW-rapportering en de reconciliatie tussen de BTW-aangiftes en boekhoudkundige cijfers. Het intern gebruikte reconciliatiesysteem zal moeten garanderen dat de transacties zowel voor BTW als boekhoudkundig in de juiste periode worden geboekt, dat er geen dubbele boekingen zijn en dat de BTW niet tweemaal wordt voldaan. In de praktijk komt dit erop neer dat op het moment dat de leverancier de voorschotfactuur boekt, de verschuldigde BTW nog niet mag geboekt worden. Deze verschuldigde BTW mag dan pas geboekt worden bij de boeking van de betaling van de voorschotfactuur of op het moment dat de goederenlevering / dienstverrichting effectief plaats vindt (indien op dat moment de voorschotfactuur nog niet betaald werd). Het onmiddellijk voldoen van de BTW op een voorschotfactuur heeft daarentegen als voordeel dat de BTW-rapportering niet losgekoppeld wordt van de boekhoudkundige verwerking. In dergelijk geval blijven de rapportering in de BTW-aangifte en de boekhoudkundige verwerking bij het oude.

De afnemer zal daarentegen in ieder geval de BTW pas in aftrek kunnen brengen op het moment van betaling ervan of bij de goederenlevering / dienstverrichting. Het intern gebruikte reconciliatiesysteem zal moeten garanderen dat de transacties zowel voor BTW als boekhoudkundig in de juiste periode worden geboekt, dat er geen dubbele boekingen zijn en dat BTW niet tweemaal in aftrek wordt gebracht. In de praktijk komt dit erop neer dat de afnemer bij de ontvangst van de voorschotfactuur nog geen terug te vorderen BTW mag boeken. Deze terug te vorderen BTW mag pas opgenomen worden in de boekhouding vanaf het moment van de betaling van de voorschotfactuur of op het moment dat de goederenlevering / dienstverrichting effectief plaats vindt, indien de betaling van de voorschotfactuur nog niet werd verricht.

Werken met voorschotfactuur zal dus voor de afnemer (en voor de leverancier indien deze opteert om de BTW nog niet af te dragen aan de Schatkist op het moment van de uitreiking van de voorschotfactuur) een impact hebben op de reconciliatie tussen de BTW-aangifte en de boekhouding. De BTW-administratie bepaalt niet welke mechanisme moet worden toegepast om de reconciliatie tussen de BTW-aangifte en de boekhouding te garanderen. Het komt toe aan de belastingplichtige zelf om te bepalen hoe hij dit oplost. Duidelijk is dat waar voordien het aankoop- en verkoopdagboek doorslaggevend waren, nu ook het financieel dagboek een belangrijke rol zal spelen om het tijdstip te bepalen wanneer de BTW kan worden teruggevorderd of verschuldigd wordt.

De impact kunnen we aan de hand van volgend voorbeeld weergeven. Wanneer een Belgische leverancier een lokale levering in België verricht voor een belastingplichtige klant op 20 februari 2014

en hij voor deze transactie een voorschotfactuur met BTW uitreikt op 18 januari 2014, dan heeft de leverancier de keuze om de BTW af te dragen op het moment van de voorschotfactuur dan wel de afdracht van de BTW uit te stellen tot het moment van het belastbaar feit (levering of betaling). In het eerste geval moet de BTW dus voldaan worden via de BTW-aangifte van de maand januari, in het tweede geval moet de BTW voldaan worden via de aangifte van februari. De afnemer zal daarentegen in elk geval de hem aangerekende BTW pas in aftrek kunnen brengen in de BTW-aangifte met betrekking tot de maand februari. In zijn boekhouding zal de afnemer dus in de maand januari de ontvangen voorschotfactuur boeken zonder een bedrag aan terug te vorderen BTW te rapporteren. Wanneer hij de betaling van de voorschotfactuur boekt, zal hij dan ook het bedrag aan terug te vorderen BTW mogen opnemen.

De nieuwe regels hebben ook een impact op de facturering van een bedrijfsrevisor voor zijn verrichte werkzaamheden.

Voor deze werkzaamheden vindt het belastbaar feit plaats en wordt de belasting in principe opeisbaar op het tijdstip waarop de werkzaamheden zijn voltooid. In het geval van controle en attestering van de jaarrekening kan aangenomen worden dat de diensten als voltooid beschouwd worden bij de toelichting tijdens de algemene vergadering, aangezien dit in principe de laatste te verrichten handeling van de revisor is. Bij andere diensten dan diensten inzake de controle van de jaarrekening, zoals diensten inzake fusies, inbrengen enzoverder vindt het belastbaar feit plaats op het moment dat deze diensten verricht zijn. Wordt de prijs of een deel ervan ontvangen vóór het tijdstip waarop de werkzaamheden zijn voltooid, dan wordt de belasting reeds opeisbaar op het tijdstip van de ontvangst ten belope van het ontvangen bedrag. Onder de oude regels gaf ook de uitreiking van een voorschotfactuur aanleiding tot de afdracht van de BTW.

Onder het overgangsregime voor het jaar 2013 kunnen nog steeds de oude regels worden toegepast. De revisor kan dus nog steeds voorschotfacturen uitreiken waarop BTW vermeld wordt. Hij moet de op de voorschotfactuur aangerekende BTW opnemen in zijn BTW-aangifte over de periode waarin de voorschotfactuur is uitgereikt, ook al heeft de klant in die periode de factuur nog niet betaald of zijn de prestaties nog niet verricht. De onderneming waarvoor de revisor zijn opdracht verricht kan de BTW aangerekend op een voorschotfactuur in aftrek brengen bij ontvangst van de voorschotfactuur.

In 2013 blijft alles dus in principe bij het oude voor zowel de revisor als de onderneming waarvoor de revisor zijn opdracht verricht.

Vanaf 2014 zal de revisor de keuze hebben om ofwel op het moment van de uitreiking van de voorschotfactuur de BTW af te dragen dan wel de betaling door zijn klant af te wachten alvorens de BTW af te dragen aan de Schatkist. Indien de revisor de voldoening van de BTW aan de Schatkist uitstelt tot de ontvangst van de betaling van zijn klant, vermijdt hij de voorfinanciering van BTW. Anderzijds kan het uitstellen van de voldoening van

Bedrijfswagens – drie methodes voor BTW-aftrek.

de BTW tot het moment van de betaling door de klant de reconciliatie tussen de BTW-aangiften en de boekhouding wel bemoeilijken.

De klant daarentegen kan deze BTW niet langer in aftrek brengen op het moment van ontvangst van de voorschotfactuur, maar kan dit pas wanneer hij de factuur betaald heeft of wanneer de diensten effectief verricht zijn, indien op dat moment de betaling nog niet werd verricht.

Voor de handelingen met particulieren moet een onderscheid gemaakt worden tussen de handelingen waarvoor er geen verplichting is een factuur uit te reiken en de handelingen waarvoor er op basis van artikel 53 Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde en het KB nr. 1 wel een factuur moet uitgereikt worden. Indien er geen factuurverplichting is, wordt de belasting volgens de algemene regel pas wettelijk opeisbaar bij incassering van de prijs. Dit is ook het geval indien voor dergelijke handelingen toch vrijwillig een factuur wordt uitgereikt. In dit laatste geval staat het de leverancier vrij om de BTW vrijwillig reeds te voldoen bij de uitreiking van de (voorschot)factuur of wanneer het goed geleverd of de dienst voltooid wordt. Wanneer er vrijwillig een factuur wordt uitgereikt, heeft de leverancier dus de mogelijkheid om de betaling van de BTW te plannen en kan hij de voorfinanciering vermijden door de betaling van de klant af te wachten alvorens zelf de BTW aan de Schatkist af te dragen. Ook bestaat de mogelijkheid om, bij niet-betaling door de klant, de BTW die eerder werd afgedragen bij het uitreiken van de factuur of belastbaar feit te recupereren van de Schatkist door middel van een teruggaaf wegens onverschuldigde betaling in plaats van een procedure voor verloren schuldvorderingen.

Indien er daarentegen wel een verplichting is een factuur uit te reiken, bijvoorbeeld voor bepaalde onroerende goed-transacties, zijn de regels zoals in een B2B relatie van toepassing.

Voor de intracommunautaire handelingen werd geen overgangperiode voorzien en zijn de nieuwe regels dus reeds in werking getreden. De reden voor de onmiddellijke invoering van de nieuwe regels voor intracommunautaire handelingen kan gevonden worden in doelstelling om de rapportering in de verschillende lidstaten door de leveranciers en afnemers in overeenstemming te brengen.

Dit brengt met zich mee dat bedrijven die intracommunautaire handelingen verrichten nu reeds hun boekhoud- en ERP-systemen in lijn moeten brengen met de nieuwe BTW-regels inzake opeisbaarheid.

Voor de *intracommunautaire diensten* waarvoor de in België gevestigde afnemer aangemerkt wordt als schuldenaar van de BTW volgens artikel 51, § 2, eerste lid, 1° Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde zijn de nieuwe regels trouwens reeds sinds 1 januari 2010 van toepassing. Tegelijk met de invoering van het BTW-pakket voor diensten werd de uitreiking van een factuur immers niet langer beschouwd als een subsidiaire oorzaak voor de opeisbaarheid van de BTW, maar wordt de BTW enkel opeisbaar op het moment waarop de dienst voltooid is of (wanneer een deel

van) de prijs wordt ontvangen vóór de voltooiing van de dienst.

Bij wijze van tolerantie heeft de BTW-administratie wel expliciet bevestigd dat indien een factuur zou worden uitgereikt enkele dagen vóór het verrichten van de betaling of vóór het belastbaar feit, deze factuur beschouwd kan worden als een conforme factuur. Dit betekent dat de afnemer op basis van deze factuur de verlegging van de BTW kan rapporteren, zonder een extra document uit te reiken op basis van artikel 9 van KB nr. 1. Zowel dienstverrichter als afnemer moeten de handeling wel opnemen in de BTW-aangifte die betrekking heeft op de periode waarin de betaling of het belastbaar feit zich voordeed, dit om de overeenstemming tussen de listings van de dienstverrichter en de afnemer te garanderen. De BTW-administratie specificeert wel niet hoe strikt de notie “enkele dagen” moet geïnterpreteerd worden.

Ook voor de *intracommunautaire leveringen* is er geen overgangperiode en zijn de nieuwe regels reeds in werking getreden.

In tegenstelling tot de andere belastbare transacties speelt de factuur wel nog een rol voor de bepaling van het moment van opeisbaarheid voor intracommunautaire leveringen van goederen. De BTW wordt in principe opeisbaar op het tijdstip van uitreiking van de factuur. Werd op de vijftiende van de maand volgend op die waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden geen factuur uitgereikt, dan wordt de BTW opeisbaar op die datum. Met facturen die worden uitgereikt vóór de effectieve aankomst van de goederen wordt geen rekening gehouden. Concreet betekent dit dat zich drie situaties kunnen voordoen:

- 1) De factuur wordt uitgereikt voor de levering van de goederen: de BTW wordt opeisbaar op datum van het belastbaar feit.
- 2) De factuur wordt uitgereikt tussen de levering van de goederen en de 15de van de volgende maand: de BTW wordt opeisbaar op factuurdatum.
- 3) De factuur wordt uitgereikt na de 15de van de maand volgend op de levering van de goederen: de BTW wordt opeisbaar op de 15de van de volgende maand.

Nieuwe regels voor de BTW-aftrek van bedrijfswagens en andere bedrijfsmiddelen die zowel voor professionele als privédoeleinden worden gebruikt

Reeds eind 2011 werden nieuwe BTW-regels gepubliceerd inzake de BTW-aftrek van bedrijfswagens en andere goederen die door de werkgever aan een werknemer ter beschikking worden gesteld voor zowel professionele als privédoeleinden. Deze nieuwe regels riepen onmiddellijk veel praktische vragen op vanuit de wereld van de bedrijven en werden daarom opgeschort. Eind 2012 kwam de BTW-administratie dan uiteindelijk met meer verduidelijking via een addendum bij haar beslissing van 20 oktober 2011.

Deze nieuwe BTW-regels zijn op 1 januari 2013 in werking getreden (met uitzondering van de onroerende goederen waarvoor de nieuwe BTW-

regels al gelden vanaf 1 januari 2011). Voor het jaar 2012 kunnen bedrijven ervoor opteren om reeds de nieuwe regels toe te passen of nog het oude regime voor bedrijfswagens, namelijk de combinatie van de 50 % aftrekbeperking en de berekening van de BTW op het voordeel van alle aard, toe te passen. Mogelijke regularisaties voor het jaar 2012, moeten ten laatste gebeuren in de BTW-aangifte met betrekking tot het eerste kwartaal 2013 of de maand maart 2013, in te dienen uiterlijk 20 april 2013.

In het nieuwe regime wordt op het vlak van bedrijfswagens afgestapt van de taxatie van het privégebruik aan de hand van het voordeel van alle aard, maar moet het recht op aftrek onmiddellijk beperkt worden in functie van het reëel privégebruik. Daarbij wordt het privégebruik vastgesteld op basis van een raming van het aantal kilometers, waaronder ook de kilometers woon-werkverkeer vallen.

Hierbij moet een onderscheid gemaakt tussen de situatie waarbij de werknemer geen bijdrage betaalt en die waarbij de werknemer wel een bijdrage betaalt voor de bedrijfswagen.

Indien de werknemer geen bijdrage betaalt voor het privégebruik van de bedrijfswagen, voorziet de BTW-administratie drie methodes om de BTW-aftrek vast te stellen. Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen de aankoop of de leasing van bedrijfswagens. De nieuwe regeling is ook van toepassing op diensten en leveringen van goederen die betrekking hebben op de wagen zoals onderhoudskosten, brandstofkosten enzovoort.

De eerste methode bestaat in het bijhouden van een rittenadministratie (manueel of geautomatiseerd). Deze methode impliceert dat per wagen de gegevens met betrekking tot de dagelijkse verplaatsingen alsmede de begin- en eindstand van de kilometerteller op jaarbasis worden bijgehouden. *A rato* van de werkelijk gereden kilometers voor bedrijfsdoeleinden kan BTW-aftrek worden genoten. Het percentage van BTW-aftrek mag in elk geval niet hoger zijn dan 50 %.

De tweede methode bestaat uit de berekening van het privégebruik op basis van een formule met een aantal vaste factoren: % privé = $[(\text{afstand woon-werk} \times 2 \times 200 \text{ werkdagen}) + 6000] \times 100 / \text{totale jaarlijkse afstand}$

Het percentage dat als resultaat van deze breuk wordt bekomen betreft het gedeelte niet-aftrekbare BTW. Dit percentage mag in elk geval niet lager zijn dan 50 %.

De derde methode is de toepassing van een algemeen forfait van 35 % BTW-aftrek. Deze methode kan enkel worden toegepast door ondernemingen met een wagenpark van minimaal 4 auto's en moet worden toegepast op alle wagens die in het bedrijf worden gebruikt, voor een periode van 3 jaar volgend op het jaar van eerste toepassing van deze methode.

De eerste en tweede methode kunnen met elkaar gecombineerd worden voor de verschillende wagens van eenzelfde onderneming. Hoewel voor de eerste en tweede methode het percentage

beroeps- vs. privégebruik per wagen moet worden berekend, mag de aftrek van het geheel van de autokosten gebeuren op basis van het gemiddelde percentage van het gehele wagenpark, namelijk de som van de percentages gedeeld door het aantal auto's. Op die manier moeten niet alle kosten gealloceerd worden per wagen.

Na afloop van het eerste jaar moet er elk jaar een herziening gebeuren als blijkt dat het effectieve beroepsaandeel voor het voorbije jaar afweek van het aanvankelijk geraamde beroepsaandeel. Bij de derde methode is een herziening uiteraard niet aan de orde.

De niet-aftrekbare BTW die hieruit resulteert is de enige BTW-kost voor de onderneming. De BTW-heffing op het voordeel van alle aard voor de inkomstenbelasting wordt volledig verlaten.

Voor de lichte vrachtwagens gelden er specifieke regels. Voor de lichte vrachtwagens beoogd door artikel 45, § 2, tweede lid, f) van het Wetboek van de met de inkomsten gelijkgestelde belastingen (bijvoorbeeld type pick-up met enkele cabine) moet het beroepsgebruik worden vastgesteld aan de hand van één van de drie hierboven beschreven methoden, maar wordt de BTW-aftrek niet beperkt tot 50 %. Het percentage BTW-aftrek is dus gelijk aan het percentage dat weerhouden wordt voor het beroepsgebruik. Ook voor de overige lichte vrachtwagens (bijvoorbeeld type monovolume) is het vereist het beroepsgebruik vast te stellen middels één van de drie methoden. Net zoals bij de gewone bedrijfswagens is het recht op aftrek voor deze overige lichte vrachtwagens in ieder geval beperkt tot 50 %, zelfs al bedraagt het beroepsgebruik meer dan 50 %.

In het geval de werknemer voor het privégebruik van de wagen een nettobijdrage betaalt, gelden de voorgaande drie methodes niet. Dan moet over de werknemersbijdrage BTW, tegen het tarief van 21 %, worden toegepast. De BTW-administratie blijft op het standpunt dat in dat geval de werkgever niet kan worden geacht een economische activiteit die bestaat in de verhuur van autovoertuigen uit te oefenen. Dit zorgt ervoor dat de 50 %-aftrek beperking op de autokosten blijft gelden.

Dit leidt tot een gecombineerde BTW-heffing, namelijk 50 %-aftrek op de kosten en BTW-heffing op de betaalde bijdrage, die gevoelig hoger kan liggen dan deze voor gratis ter beschikking gestelde wagens met eenzelfde privégebruik.

De BTW-administratie legt bovendien een minimum maatstaf voor BTW vast voor de werknemersbijdrage, waardoor er een bijtelling komt van BTW ingeval de werknemersbijdrage lager zou zijn dan die minimumwaarde. Deze minimumwaarde wordt vastgesteld op basis van de jaarlijkse autokosten, aan de hand van een formule die enkel het gedeelte van de kosten bevat voor het privégebruik dat 50 % overstijgt. In het geval een wagen voor 50 % of minder privématig wordt gebruikt, bedraagt de minimumwaarde dus nul. Wanneer het exacte privégebruik niet kan worden vastgesteld, zal doorgaans de 35 %-formule gaan gelden wat ertoe zal leiden dat de werkgeversbijdrage ten minste 15 % van de autokosten moet bedragen. De persoonlijke

bijdrage kan bijgevolg zo worden vastgesteld dat de BTW-heffing gelijk is als bij een terbeschikkingstelling om niet. Ligt de werknemersbijdrage daarentegen hoger dan de normale waarde, dan zal dit wel tot een hogere BTW-heffing leiden dan bij een terbeschikkingstelling om niet.

De BTW-afgrekbeperking tot belope van het gedeelte dat beroepsmatig gebruikt wordt, is ook van toepassing op roerende zaken, andere dan bedrijfsauto's, zoals laptops en mobiele telefoons.

Bovendien geldt de afgrekbeperking niet enkel voor roerende goederen die voor BTW-doeleinden kwalificeren als bedrijfsmiddelen (met een waarde van meer dan 250 euro) maar voor alle roerende goederen ongeacht de waarde en zelfs voor geleasede roerende goederen.

Ook voor deze kosten moet dus een opsplitsing worden gemaakt om tot een percentage niet-afgrekbare BTW te komen. In dit geval aanvaardt de administratie dat de belastingplichtige het werkelijk beroepsgebruik van deze goederen middels een algemeen forfait vaststelt op 75 %. De belastingplichtige kan daarentegen ook een eigen methodiek uitwerken onder toezicht van de BTW-administratie.

Hoewel de publicatie voor het addendum reeds meer verduidelijking verschaft bij de nieuwe regels, blijven nog veel vragen, voornamelijk over de praktische toepassing ervan, onbeantwoord. Daarom werden bepaalde markspelers uitgenodigd om vragen te formuleren waarop de BTW-administratie dan in de komende maanden een verder antwoord zal publiceren.

Duidelijk is dat over alle hier aangehaalde wijzigingen, zowel voor de bedrijfswagens als de opeisbaarheidsregels, het laatste woord nog niet gezegd of geschreven is.

Conclusie

Met ingang van 1 januari 2013 zijn een aantal wijzigingen op het vlak van BTW in werking getreden waarmee bedrijfsrevisoren geconfronteerd zullen worden bij het uitvoeren van hun werkzaamheden. Zo werd de Belgische BTW-wetgeving in lijn gebracht met de bepalingen van de Tweede Facturatie richtlijn 2010/45/EU. Deze wijzigingen hebben als doel om elektronische facturatie en *self-billing* aantrekkelijker te maken en de facturatieregels van de verschillende lidstaten meer op

elkaar af te stemmen en eenduidiger te maken. De Belgische BTW-wetgever heeft de implementatie van de Tweede Facturatie richtlijn bovendien ook aangegrepen om de opeisbaarheidsregels voor BTW te wijzigen. Zo wordt de uitreiking van een factuur als moment van opeisbaarheid geschrapt. De impact van deze technische BTW-wijziging overstijgt de grenzen van de fiscale wetgeving en dreigt een invloed te hebben op handelsrechtelijke documenten en processen. De wijziging vereist aanpassingen aan de boekhoud- en ERP-systemen van bedrijven. Deze regels hebben niet alleen een impact op de controletaken van de revisor maar eveneens op de facturatie van de door de revisor verrichte prestaties. Wegens de praktische vragen die de nieuwe regeling veroorzaakte heeft de BTW-administratie een overgangperiode ingesteld voor het jaar 2013. Er werd reeds aangekondigd dat ook na 2013 bepaalde toleranties van toepassing zullen blijven voor voorschotfacturen.

Verder werd ook de langverwachte toelichting gepubliceerd omtrent de nieuwe regels die van toepassing zijn vanaf 1 januari 2013 inzake de BTW-afgrek voor bedrijfswagens en andere bedrijfsmiddelen die zowel voor professionele als privédoeleinden worden gebruikt. Deze nieuwe regels vormen een aardverschuiving ten opzichte van de oude regels die reeds jaren van toepassing waren. In het nieuwe regime wordt op het vlak van bedrijfswagens afgestapt van de taxatie van het privégebruik aan de hand van het voordeel van alle aard, maar moet het recht op afgrek onmiddellijk beperkt worden in functie van het reëel privégebruik. Daarbij wordt het privégebruik vastgesteld op basis van een raming van het aantal kilometers, waaronder ook de kilometers woon-werkverkeer vallen. Hierbij moet een onderscheid gemaakt tussen de situatie waarbij de werknemer geen bijdrage betaalt en die waarbij de werknemer wel een bijdrage betaalt voor de bedrijfswagen. Indien de werknemer geen bijdrage betaalt voor het privégebruik van de bedrijfswagen, voorziet de BTW-administratie drie methodes om de BTW-afgrek vast te stellen, namelijk via het bijhouden van een rittenadministratie, via de berekening van een speciale formule of via een algemeen forfait van 35 %. Voor de andere bedrijfsmiddelen, zoals laptops en gsm's, aanvaardt de administratie dat het werkelijk beroepsgebruik van deze goederen wordt vastgesteld middels een algemeen forfait van 75 %. Hoewel de publicatie voor het addendum reeds meer verduidelijking verschaft bij de nieuwe regels, blijven nog veel vragen, voornamelijk over de praktische toepassing ervan, onbeantwoord. Verdere toelichting van de BTW-administratie wordt nog verwacht.

Résumé

Le 1^{er} janvier 2013 a marqué l'entrée en vigueur d'un certain nombre de modifications sur le plan de la TVA, auxquelles seront confrontés les réviseurs d'entreprises lors de l'exécution de leurs travaux. En effet, la législation belge relative à la TVA a été alignée sur les dispositions de la seconde directive sur la facturation 2010/45/UE. Ces modifications

Summary

On 1 January 2013, a number of amendments to the VAT legislation came into effect, which registered auditors will face in carrying out their duties. Belgian VAT legislation has been aligned with the provisions of the second directive on VAT invoicing 2010/45/EU. The purpose of these amendments is to make electronic invoicing and self-billing more at-

ont pour but de rendre la facturation électronique et l'autofacturation plus attractives et d'harmoniser et uniformiser davantage les règles de facturation des différents Etats membres. De plus, le législateur belge a profité de la transposition de la seconde directive sur la facturation pour modifier les règles relatives à l'exigibilité de la TVA. Ainsi, la délivrance d'une facture n'est plus une cause d'exigibilité de la TVA. L'impact de cette modification technique de la législation relative à la TVA dépasse le cadre de la législation fiscale et risque d'atteindre les documents et procédures de droit commercial. Cette modification nécessite l'adaptation des systèmes de comptabilité et ERP des entreprises. Ces règles n'ont pas seulement une incidence sur les missions de contrôle du réviseur d'entreprises, mais également sur la facturation des prestations fournies par celui-ci. Vu les questions pratiques soulevées par ces nouvelles mesures, l'administration de la TVA a prévu une période de transition en 2013. Il a d'ores et déjà été annoncé que certaines tolérances resteront d'application pour les factures d'acompte après 2013.

En outre, l'addendum tant attendu relatif aux nouvelles règles qui sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2013 concernant la déduction de la TVA pour les véhicules d'entreprise et autres biens d'investissement utilisés tant à des fins professionnelles que privées, a été publié. Ces nouvelles règles représentent un bouleversement par rapport aux anciennes règles, qui étaient d'application depuis de nombreuses années. En ce qui concerne les véhicules d'entreprise, le nouveau régime prévoit l'abandon de la taxation de l'usage privé sur la base d'un avantage de toute nature, mais impose la limitation immédiate du droit à déduction en fonction de l'utilisation privée réelle. Qui plus est, l'usage privé est établi sur la base d'une estimation du nombre de kilomètres, trajets domicile-lieu de travail compris. Dans ce contexte, il convient de distinguer la situation où l'employé paie une contribution pour le véhicule d'entreprise, de celle où il n'en paie pas. Si l'employé ne paie pas de contribution pour l'usage privé du véhicule d'entreprise, l'administration de la TVA prévoit trois méthodes pour déterminer la déduction de la TVA, à savoir par le biais de la tenue d'un registre exhaustif des trajets, d'une formule spécifique ou d'un forfait général de 35 %. Pour les autres biens d'investissement, tels que les ordinateurs portables et les GSM, l'administration accepte qu'un forfait général de 75 % soit appliqué à l'utilisation professionnelle réelle de ces biens. Bien que l'addendum fournisse davantage de précisions quant à ces nouvelles règles, de nombreuses questions subsistent, en particulier en ce qui concerne leur application pratique. Des éclaircissements supplémentaires sont attendus de la part de l'administration de la TVA.

tractive and to improve the harmonisation and homogenisation of the invoicing rules of the different Member States. Besides, the Belgian VAT legislator took advantage of the implementation of the second directive on VAT invoicing to amend the rules concerning the chargeability of VAT. As a result, the invoice is no longer a cause for VAT chargeability. The impact of this technical amendment to the VAT legislation reaches beyond the confines of tax legislation and may extend to commercial law documents in processes. This modification requires adjustments to the companies' accountancy and ERP-systems. The impact of these rules is not limited to the audit engagements of the auditor, but also affects the billing of the services provided by the auditor. Due to the practical issues raised by these new measures, the administration of the VAT established a transition period in 2013. It has already been announced that some tolerances will still be granted for partial invoices after 2013.

In addition, the long-awaited addendum has been published, related to the new rules that came into force on 1 January 2013 with respect to VAT deduction for company cars and other business assets that are used for both business and personal purposes. These new rules amount to a complete overhaul of the old rules that were in place for many years. As regards company cars, the new VAT arrangements put an end to taxation of private use on the basis of a benefit in kind, but the right of deduction must be immediately limited according to the actual private use. What's more, private use is established based on an estimate of the number of kilometres, home/work commute included. In this context, a distinction must be drawn between the situation where the employee pays no contribution and the situation where the employee does pay a contribution for the company car. If the employee pays no contribution for the private use of the company car, the administration of the VAT proposes three methods for determining the VAT deduction, namely on the basis of the number of driven kilometres recorded in a log book, of a specific formula or of a general flat rate set at 35 %. For the other business assets, such as laptops and mobiles, the administration accepts that the actual business use of these goods is determined by applying a general flat rate of 75 %. Even though the addendum provides more details on the new rules, many questions remain unanswered, especially with regard to their practical application. The administration of the VAT is expected to provide further clarification.



L'IASB à la croisée des chemins



HENRI OLIVIER
Professeur émérite
HEC-Ecole de gestion de
l'Université de Liège

Sans doute la langue commune continuera-t-elle à être parlée avec des accents différents mais on ne doit pas confondre accent et dialecte.

Introduction

2012 marquait le dixième anniversaire du règlement sur l'application des normes comptables internationales¹. Les observateurs s'accordent pour conclure que l'objectif poursuivi par les autorités européennes est un succès. Pourtant, les controverses demeurent vives à propos de l'organisation qui promulgue ces normes.

Comme l'Union européenne a été rejointe par plus d'une centaine de pays dans sa décision d'appliquer les normes internationales, les équilibres dans la gouvernance de la Fondation IFRS et de l'IASB sont remis en cause. L'organisation institutionnelle et les processus de normalisation (*due process*) ont été l'objet de plusieurs modifications importantes au cours de l'année écoulée.

L'objectif est bien de créer un langage comptable mondial. Il ne suffit pas de promulguer des textes dans un grand nombre de pays pour atteindre le but. Encore faut-il que la pratique démontre l'absence d'écarts majeurs dans l'application de ces normes. Sans doute la langue commune continuera-t-elle à être parlée avec des accents différents mais on ne doit pas confondre accent et dialecte². Dans quelle mesure ceci portera-t-il préjudice à la compréhension des états financiers ? L'application uniforme des normes devient plus que jamais un défi. L'IASB ne peut se désintéresser des normes qu'il a produites mais il doit composer avec les superviseurs de marché et autorités prudentielles qui s'invitent à sa table.

La convergence entre les normes internationales et les US-GAAP fut une priorité depuis la création de l'IASB. Le programme arrive à son terme et il paraît clair que l'hésitation de la SEC sur l'application des IFRS aux entreprises domestiques pousse à l'abandon de cette priorité. Les temps ont changé.

La révision de la norme IAS39 relative aux instruments financiers reste le point inachevé le plus délicat dans le programme de convergence. On peut penser que l'IASB n'attendra pas un accord avec le FASB pour finaliser ce travail qui demeure une épine dans le pied du normalisateur international depuis bientôt vingt ans. Ceci pose la question du programme de travail des années à venir. Producteurs d'états financiers comme utilisateurs s'accordent sur la nécessité d'une pause dans la normalisation. Mais ensuite ? L'IASB est à la croisée de chemins dont dépend le succès de l'objectif

qui demeure l'adoption d'un référentiel à vocation mondiale.

Développons ces quatre aspects essentiels pour le futur de la normalisation comptable internationale.

La gouvernance

Par sa décision de 2002, l'Union européenne a renoncé à l'élaboration de normes comptables internes pour les sociétés cotées sur les marchés de capitaux réglementés des Etats-membres. Cette renonciation n'est pas sans condition. Les normes développées par l'IASB doivent être approuvées au terme d'un processus d'analyse démontrant le respect de conditions fixées par l'article 3, paragraphe 2 du règlement.

La procédure dite d'« *endorsement* » n'est pas vraiment originale. N'en déplaise à ceux qui souhaiteraient se passer de toute intervention des pouvoirs publics, elle est même plus souple que l'accord tacite entre la SEC et le FASB aux Etats-Unis³. Elle existe aussi sous des formes diverses dans d'autres pays tels que l'Australie, la Russie ou le Japon. La principale conséquence de ce mécanisme réside dans l'obligation pour l'IASB de démontrer en permanence sa crédibilité aux yeux des utilisateurs. Le cas échéant, ces derniers ne manqueraient pas de faire pression sur les autorités responsables de l'approbation des normes.

Dans ce contexte, la qualité de la gouvernance de l'IASB devient une condition essentielle de la pérennité du système. La rupture du cordon ombilical qui liait l'IASB à la profession comptable jusqu'à la fin des années nonante, fut une condition préalable fixée par l'Organisation internationale des Commissions de valeurs mobilières (nous utilisons ci-dessous son acronyme anglais : IOSCO) pour octroyer son soutien aux normes comptables internationales. La réforme de 2001 conduisant à la création du binôme Fondation IFRS/IASB n'a cependant pas convaincu en Europe. Par l'approbation du rapport du député RADWAN en 2008, le Parlement européen se faisait l'écho de ceux qui craignent que le principe d'indépendance du *Board* ne soit qu'un cheval de Troie pour assurer la dominance du modèle américain. Il mettait l'accent sur la nécessité d'une plus grande transparence, légitimité et responsabilité (*accountability*) vis-à-vis de ceux qui acceptent l'utilisation des IFRS dans leur circonscription⁴.

1 Règlement n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, JO. L. 243, 11/9/ 2002.
2 Michel PRADA, *chairman* de la Fondation IFRS déclarait: "If investors have to worry about which dialect of IFRS a jurisdiction has applied then we will be heading back to the old days of national standards." IOSCO conference 24.05.2012.

3 ZEFF Stephen A. (2010), A Comment on « Delegation », *European Accounting Review*, Vol. 7, p. 123.

4 Parlement européen, Rapport du 5 février 2008 sur les normes internationales d'information financière IFRS et la gouvernance du Conseil des normes comptables internationales (2006/2248(INI)) approuvé en séance plénière le 24.04.2008.

Dans un communiqué commun du 6 novembre 2007, le Commissaire européen MCCREEVY, et les dirigeants de la FSA Japonaise, de la US-SEC et de l'OICV-IOSCO allaient en partie dans le même sens : « *A natural step in the institutional development of the IASB and the IASC Foundation would be to establish a means of accountability to those governmental authorities charged with protecting investors and regulating capital markets.* »

C'est ainsi que fut ajouté, en avril 2009, un échelon supplémentaire à l'architecture normative sous la forme du « *Monitoring Board* ». Ses responsabilités principales sont d'approuver la nomination des trustees et de veiller à ce que lesdits trustees s'acquittent de leurs tâches en conformité avec les statuts de la Fondation IFRS. Le *Monitoring Board* a également décidé de faire des rapports réguliers sur la gouvernance de la Fondation IFRS, le premier rapport ayant été approuvé en février 2012⁵.

Au centre de ce rapport, se trouve la recherche d'un équilibre entre les deux objectifs mentionnés ci-dessus : l'indépendance et la responsabilité. L'*indépendance* est nécessaire car sans elle, on ne peut envisager sérieusement l'adoption de normes mondiales. Personne ne niera qu'une bonne connaissance des circonstances dans lesquelles la règle s'appliquera est souhaitable ; cet environnement varie de pays à pays. En revanche, en étant sous l'influence d'intérêts nationaux ou régionaux, l'IASB s'exposerait au rejet de ses décisions par ceux qui ont un intérêt opposé voire tout simplement différent.

Indépendance oui mais ce n'est pas suffisant. Le normalisateur ne peut s'isoler dans une tour d'ivoire. Il doit être prêt à rendre des comptes. Il doit être responsable (*accountable*). La responsabilité suscite des questions complexes. La principale difficulté consiste à savoir vis-à-vis de qui elle s'exerce. Le *Monitoring Board* évoque une « *Accountability to the Foundation's Objectives* ». Il ajoute aussitôt : « *the Foundation's mission with respect to financial reporting standards aligns with the mandate of authorities who serve as the guardians of investors' interests and the integrity of capital formation.* »

En revanche, le Rapport RADWAN va plus loin en déclarant que « *la légitimité politique* » doit garantir que les intérêts de toutes les parties intéressées soient dûment représentés et satisfaits au cours d'une procédure transparente et selon des règles équitables. En d'autres termes, le Parlement s'attend à ce que la Fondation IFRS garantisse la représentation des parties intéressées et le respect de règles de procédure (*due process*) au terme desquelles les utilisateurs savent que leurs arguments ont été étudiés quand bien même ils ne seraient pas accueillis. Les modifications structurelles découlant du rapport du *Monitoring Board* concernant la composition du *Board of Trustees* et la désignation des *Trustees*, ainsi que la révision en février 2012 du *Due Process Handbook* vont très largement dans le sens du Rapport RADWAN⁶.

Michel PRADA, *Chairman* de la Fondation IFRS, distinguant la responsabilité qui se traduit par le respect scrupuleux de procédures garantissant la transparence et la justification des décisions prises, et la légitimité politique de l'institution qui fut recherchée

par la constitution d'un *Monitoring Board* composé exclusivement d'autorités publiques⁷. Des mesures peuvent être prises, l'ont d'ailleurs été, pour imposer au *Board* de se comporter de façon responsable et transparente. En revanche la légitimité politique est rarement discutée. L'objectif de certains groupes de pression n'est pas tant d'être écouté et entendu que d'obtenir un résultat. Les débats autour de l'IFRS 9 et principalement l'utilisation de la juste valeur dans l'évaluation des instruments financiers ont démontré qu'il est difficile de plaire à tout le monde. Ils ont fait renaître, surtout en France, des tendances centripètes en faveur d'une renationalisation des normes comptables⁸.

Trois questions restent plus particulièrement controversées :

A. La composition des différents organes

Les reports successifs de la décision de la US-SEC et l'imprécision d'autres pays en matière d'application des IFRS font naître un nouvel argumentaire que la Commission européenne n'a pas manqué d'utiliser comme instrument de pression : la participation aux organes de gouvernance de la Fondation et du *Board* devrait être conditionnée à la reconnaissance et l'application des IFRS dans le pays concerné.

La question est évoquée dans le rapport du *Monitoring Board* en 2012. Il rappelle (p. 3) que sa raison d'être est d'établir un lien entre d'une part la Fondation et d'autre part les autorités compétentes pour déterminer la forme et le contenu de l'information financière à utiliser dans les marchés de capitaux sous leur juridiction. Le *Monitoring Board* envisage d'établir un critère pour être éligible à la qualité de membre, à savoir : imposer l'utilisation des IFRS dans la juridiction concernée et contribuer financièrement à l'établissement des IFRS.

Surveiller le fonctionnement des structures de gouvernance de la Fondation devrait aider les autorités de marché à remplir leur mission en matière d'information financière. Le *Monitoring Board* doit dès lors rester composé de représentants de ces autorités ; leur nombre pourrait être élargi pour inclure jusqu'à quatre représentants de pays émergents. Il existe une exception néanmoins : l'Union européenne est représentée par la Commission européenne et, à sa grande déception, l'agence européenne de surveillance des marchés financiers (ESMA) n'a pas reçu de siège à cette table⁹.

L'exigence d'une répartition géographique existe pour la sélection des *Trustees*. En revanche, elle a toujours été rejetée pour la composition de l'IASB. Le rapport confirme que même si la diversité géographique et dans l'expérience professionnelle est importante, la priorité doit être donnée comme par le passé, à la compétence et l'expérience dans l'utilisation des IFRS (p. 10).

B. Les moyens de financement

Des critiques sont émises sur le financement très largement privé de la Fondation IFRS et dès lors de l'IASB. La crainte est que cette situation diminue

L'application uniforme des normes devient plus que jamais un défi.

- 5 Le rapport est accessible à l'adresse suivante : http://www.iosco.org/monitoring_board/.
- 6 Le considérant 19 de la décision n° 716/2009/CE du Parlement européen et du Conseil, du 16 septembre 2009 établissant un programme communautaire de soutien à des activités spécifiques dans le domaine des services financiers, de l'information financière et du contrôle des comptes - *OJL 253*, 25.09.2009 note : « Concernant l'IASCF, les réformes devraient, entre autres, répondre aux attentes énoncées dans la résolution du Parlement européen du 24 avril 2008 sur les normes internationales d'information financière (IFRS) et la gouvernance du Conseil des normes comptables internationales (IASB) et dans les conclusions du Conseil du 8 juillet 2008, notamment en ce qui concerne la création du Conseil de surveillance, qui devrait être doté des pouvoirs appropriés et d'une composition adéquate, une plus grande transparence et une plus grande légitimité du processus d'établissement de normes de l'IASCF et du processus de fixation du programme de l'IASCF, l'accroissement de l'efficacité du comité consultatif de normalisation et la formalisation du rôle des analyses d'impact à réaliser dans le cadre d'un fonctionnement approprié de l'IASB. »
- 7 Michel PRADA (2012), *loc.cit.*
- 8 Par exemple MARTEAU D. et MORAND P., « Normes comptables et crise financière. » *La Documentation Française*, et BURLAUD A. et COLASSE B. (2011a), « International Accounting Standardisation : Is Politics Back? », *Accounting in Europe*, 2010, vol. 8, pp. 23-47 ; (On lira aussi la réplique de DANJOU P. et WALTON P. (2012), "The Legitimacy of the IASB", *Accounting in Europe*, vol. 9, pp. 1-15).
- 9 Voyez le courrier du 27/4/2011 du président de l'ESMA en réponse à la consultation du *Monitoring Board* sur la revue de la gouvernance de la Fondation IFRS : http://www.iosco.org/monitoring_board/governance_review/comments/cr78.pdf.

L'objectif de certains groupes de pression n'est pas tant d'être écouté et entendu que d'obtenir un résultat. Les débats autour de l'IFRS 9 et principalement l'utilisation de la juste valeur dans l'évaluation des instruments financiers ont démontré qu'il est difficile de plaire à tout le monde.

l'indépendance de l'IASB par rapport aux entreprises ou aux régions d'où proviennent les moyens financiers. En 2009, l'Union européenne a pris la décision de financer directement la Fondation¹⁰. Cette contribution temporaire (sa prolongation est aujourd'hui envisagée jusque 2020¹¹) mais substantielle ne sera cependant pas susceptible de faire taire les critiques.

Aux yeux d'observateurs habitant des pays qui ne connaissent pas l'usage des fondations privées pour financer certaines tâches que l'on range dans le domaine de l'intérêt général, deux problèmes paraissent fragiliser la Fondation IFRS : d'une part le manque de stabilité du financement et d'autre part son origine. On peut les comprendre mais leurs arguments resteront stériles jusqu'au moment où une alternative crédible pourra être avancée. Un financement public par une organisation internationale, comme par exemple l'IOSCO, n'est pas à l'ordre du jour. Un financement indirect au travers des *standard setters* nationaux présenterait des inconvénients certains, le moindre n'étant pas l'absence de statut équivalent des organismes nationaux et même leur inexistence dans de nombreux pays.

C. Le rôle des autorités publiques et notamment des autorités de contrôle prudentiel

Le *Monitoring Board* a confirmé que son rôle ne peut en aucune manière le conduire à s'immiscer dans le processus d'élaboration des normes (« *neither influence the decision-making process nor challenge the decisions* », p. 17). L'objectif est de veiller à ce que le processus d'élaboration des normes se fasse dans le respect de l'intérêt public et non de se substituer à l'IASB ou de le mettre sous pression pour obtenir une décision.

Lors de la crise financière de 2008, on s'est beaucoup interrogé sur les relations entre le normalisateur comptable et les autorités de contrôle prudentiel. Le secteur bancaire s'efforçait d'obtenir tous les relais possibles pour modifier les normes en vigueur. D'aucuns y voient une conséquence logique du principe de responsabilité. D'autres mettent en avant la nécessité de protéger l'indépendance de l'IASB ; elle ne serait plus garantie si des tiers venaient à s'immiscer dans son ordre du jour. Si une collaboration étroite est souhaitable, on ne peut confondre les genres. Le Comité de Bâle, qui fixe les normes prudentielles internationales pour le secteur bancaire, a un statut d'observateur dans le *Monitoring Board* et il n'est pas envisagé de modifier cette situation. Leurs responsabilités sont différentes.

La crise de 2008 a également suscité l'idée que les autorités publiques pourraient plus directement influencer le programme de travail de l'IASB. Le *Monitoring Board* avait déjà la possibilité de renvoyer certaines questions aux *Trustees* et au *Chairman* de l'IASB à charge pour ces derniers de veiller à ce qu'elles soient traitées sans délai et d'en faire rapport. Il n'y a pas lieu de modifier cette approche d'autant que lors de la révision du *Due Process Handbook* en février 2012, la consultation préalable avec le *IFRS Advisory Council* et la coopération avec

les *Accounting Standard Setting Bodies* (§ 24-26) ont été renforcées.

Application uniforme des normes internationales

La consultation publique sur le programme de travail de l'IASB a fait ressortir la préoccupation d'un grand nombre de parties prenantes à propos de l'application uniforme des normes comptables internationales. Cette préoccupation est partagée par les superviseurs des marchés financiers et par les milieux académiques qui ont effectué des études sur les premières années d'application des normes IFRS dans plusieurs pays.

Dans son rapport d'activités sur la surveillance de l'information financière sur l'exercice 2011 en Europe, l'ESMA observe que les autorités (*enforcers*) ont noté un accroissement général de la qualité des états financiers en IFRS et une augmentation de la capacité des émetteurs d'appliquer les principes IFRS à leur entreprise. Toutefois, l'ESMA ajoutait que des efforts supplémentaires sont attendus pour arriver à une conformité aux normes ; environ 600 actions ont été intentées par les autorités nationales contre des émetteurs en 2011¹².

Depuis 2007, tant les autorités de marché européennes que l'IOSCO ont d'ailleurs décidé de coopérer en vue de promouvoir l'application cohérente des normes IFRS dans le monde. Elles constituent une banque de données sur les cas d'application impliquant des questions d'application des normes. En ce qui concerne l'IOSCO cette banque de données n'est pas publique. En revanche, l'ESMA publie régulièrement des extraits des décisions des différentes autorités nationales en Europe.

Nombreux sont les motifs qui conduisent à des divergences. Citons, sans entrer dans le détail¹³ :

- Le mécanisme d'approbation (*endorsement*) des normes IFRS par les autorités nationales ; selon le cas, on pourra observer l'exclusion de certaines options, l'omission de certaines règles (par exemple le « *carve out* » européen dans IAS 39), ou plus simplement un retard dans l'application effective de nouvelles normes suite aux délais de la procédure d'adoption ;
- Les risques découlant de traductions plus ou moins fidèles. Même lorsque la traduction est de qualité, la lecture qui peut être faite d'un texte de cette nature peut faire apparaître des nuances¹⁴. Ne parlons pas d'interprétation, dans certains cas, il y va de la simple compréhension d'opérations inconcrètes dans la langue du pays de traduction¹⁵ ;
- La culture ou la tradition comptable nationale¹⁶ : il est des habitudes qu'on oublie de remettre en question lorsqu'on change de référentiel. Ce danger existe d'autant plus lorsque l'entreprise applique des normes nationales à ses comptes sociaux et les normes IFRS aux comptes consolidés. Des exemples ont été relevés à ce sujet à propos des réductions de valeur sur les dettes souveraines dans les états financiers d'établissements bancaires ;

10 Décision n° 716/2009/CE du 16 septembre 2009 précitée.
11 Proposition de règlement de la Commission européenne du 19 décembre 2012 : réf. 2012/0364 (COD).
12 *Activity Report on IFRS Enforcement in the European Economic Area in 2011*, ESMA/2012/412, 28 June 2012, p. 3.
13 Pour plus de détails, voyez nos réflexions sur l'application homogène des IFRS dans Accountancy tussen onderzoek en praktijk – Liber Amicorum Erik De LEMBRE, Kluwer, 2007, p. 201 ; NOBES C. & PARKER R. (2010), *Comparative International Accounting*, éd. Prentice Hall, 11 éd., pp. 155-166 ; « FEE – Seminar IFRS Convergence and Consistency, Panel Discussion : Consistent Application of IFRS », 1er décembre 2005 » www.fee.be.
14 DAHLGREN S. & NILSSEN S.-A. (2012), "Can Translation Achieve Comparability? The Case of Translating IFRSs into Swedish", *Accounting in Europe*, vol. 9,1, p. 39.
15 ZEFF S. (2007), "Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at a High Level of Quality", *The British Accounting Review* 39, p. 290.

- L'intervention d'organismes nationaux de surveillance des états financiers, par exemple les organismes de contrôle des marchés financiers ou les institutions de contrôle prudentiel. Dans certains pays, ces autorités acceptent de donner des avis préalables (*pre-clearance*) dans des cas individuels. Si on n'y prend garde ces avis pourraient conduire à des pratiques différentes selon la juridiction de l'émetteur ; et
- Dans des cas plus rares, on pourrait aussi connaître des controverses tranchées par des autorités judiciaires lorsqu'un litige fait apparaître une question d'ordre comptable.

Ces divergences portent préjudice à la comparabilité des états financiers, le principal avantage d'un référentiel mondial. Comment réduire leur portée, à défaut de pouvoir les éviter ou les éliminer totalement ? D'emblée, on peut souligner le rôle de l'IASB, des organismes de contrôle de marché et des auditeurs.

A. Le rôle de l'IASB et du Comité d'interprétation

L'organisme qui produit des normes est en première ligne lorsqu'il s'agit de savoir si les utilisateurs comprennent les textes dans le sens prévu. Depuis 2007, l'IASB a décidé d'effectuer des « *Post Implementation Reviews* » destinées à évaluer l'impact des normes et la façon dont elles ont été appliquées par les entreprises et reçues par les autres utilisateurs.

Lorsqu'un problème est identifié, il se peut que la seule solution soit une modification de la norme. La procédure est complexe et surtout, elle prendra du temps. Certes, l'IASB procède annuellement à certaines améliorations des normes en vigueur, mais il s'agit là d'une mise à jour sur des points de détail et la modification trop fréquente d'une norme nuit à sa bonne application. Elle fait naître des doutes sur son bien-fondé, voire sur la compétence de ceux qui l'on élaborée. Ceci met en évidence l'utilité d'un mécanisme d'interprétation officielle au sein de la Fondation IFRS.

Sous certains aspects, on pourrait faire une comparaison avec la situation de la Commission des Normes Comptables en Belgique. Elle a une compétence d'avis concernant les arrêtés royaux mais elle donne surtout des avis de portée générale sur leur application et ces avis font autorité. Leur multiplication au cours du temps complète utilement les textes de base.

Le Comité d'interprétation (IFRIC) est distinct de l'IASB ; ses membres nommés par les Trustees ne sont pas membres de l'IASB. Son but est double : d'une part conseiller des interprétations pour les questions qui ne sont pas spécifiquement traitées dans une norme et d'autre part traiter les cas où des interprétations insatisfaisantes ou contradictoires sont apparues en l'absence d'une doctrine officielle¹⁷. Pour éviter toute divergence de vues entre le *Board* et le Comité d'interprétation, la procédure réserve au *Board* le pouvoir de promulguer l'interprétation¹⁸. L'importance du Comité d'interprétation ne peut être sous-estimée. Preuve en est

que la Commission européenne publie les interprétations à l'issue d'une procédure d'*endorsement*, au même titre que les normes elles-mêmes.

Ce régime a pu susciter la crainte que si le Comité d'interprétation développe trop ses activités, la lecture et la compréhension des normes en deviennent plus complexes. La conséquence en est que le SIC puis l'IFRIC, dénominations successives du Comité d'interprétation, ont limité les cas dans lesquels leur intervention s'impose. Lorsque le nombre de sociétés publiant leurs états financiers en IFRS s'est élargi, et que le problème de la cohérence dans l'application s'est imposé, cette politique a mérité un nouvel examen.

A la suite de la Consultation sur son programme de travail, l'IASB annonçait que de nouveaux moyens devraient être donnés au Comité d'interprétation pour traiter les différentes questions qui lui sont transmises par les utilisateurs. Il pourra suggérer des amendements limités à certaines normes ou l'adjonction d'exemples¹⁹. La matière demeure néanmoins délicate. Quand faut-il procéder à une modification de la norme ? Quand faut-il recourir à une interprétation ? La multiplication des interprétations ne conduit-elle pas insensiblement à une multiplication de règles au détriment des principes énoncés dans la norme ?

B. Le rôle des organismes de contrôle de marché

La surveillance de la qualité de l'information financière diffusée par les émetteurs de valeurs mobilières est une compétence reconnue des organismes de contrôle des marchés. Cette surveillance s'opère dans des cas particuliers par l'évaluation des états financiers arrêtés par l'entreprise mais aussi, dans certains pays, par la réponse à des questions préalables. Ainsi, ces organismes contrôlent la bonne application des normes par les entreprises soumises à la surveillance de ces organismes.

En revanche, il en résulte aussi une doctrine, interne à l'institution, susceptible d'influencer ses décisions ultérieures et par là génératrice de pratiques locales dans sa juridiction. Le risque est évident que des particularismes locaux se développent en contradiction avec l'objectif de normes mondiales. La seule solution devient alors l'amendement des normes pour rétablir la comparabilité, avec pour conséquence l'apparition de textes de plus en plus détaillés. Percevant le danger, l'IOSCO et l'ESMA ont décidé de minimiser les risques d'incohérence entre la jurisprudence des organismes de contrôle de marché en constituant des banques de données de ces cas particuliers.

La banque de donnée de l'IOSCO n'est pas publique. Elle est constituée à l'usage exclusif de ses membres. Il en va de même pour l'ESMA bien que l'agence européenne publie des extraits de ces décisions. Le dernier rapport note prudemment : « *In taking enforcement decisions, European national enforcers apply their judgment, knowledge and experience to the particular circumstances of the cases that they consider. Relevant factors may include other areas of national law beyond the accounting requirements. Interested parties should therefore consider*

- 16 KVAAL E. & NOBES C. (2012), "IFRS Policy Changes and the Continuation of National Patterns of IFRS Practices", *European Accounting Review*, vol. 21, 2, p. 343; NOBES C. (2011), IFRS "Practices and the Persistence of Accounting Systems Classifications", *Abacus*, vol. 47, 3, p. 267.
- 17 Voyez le paragraphe 43 de la Constitution, complété par le paragraphe 6 du *Due Process Handbook for the IFRS Interpretation Committee* (Dec. 2010).
- 18 *Due Process Handbook for the IFRS IC*, paragraph 44.
- 19 IASB (2011), *Feedback Statement, Agenda Consultation*, p. 6.

carefully the individual circumstances when reading the cases. As IFRS are principles based, there can be no one particular way of dealing with numerous situations which may seem similar but in substance are different. Consistent application of IFRS means consistent with the principles and treatments permitted by the standards. Decisions taken by enforcers do not provide generally applicable interpretations of IFRS, which remains the role of the IFRS Interpretations Committee.²⁰

Sans remettre en cause une pratique utile, observons plusieurs défis. D'abord, les avis qui ne sont pas entrés dans la banque de données mondiale ou européenne, quelle qu'en soit la raison, continueront à causer un risque de pratiques divergentes. Ensuite, des avis qui restent occultes finiront par s'imposer aux entreprises. Enfin, comme on pourrait le déduire de l'extrait précité, les banques de données ont pour effet indirect de s'éloigner de normes basées sur des principes, phénomène notable par exemple aux Etats-Unis.

C. Le rôle des auditeurs

Appelés à émettre un jugement sur l'image fidèle des états financiers, les auditeurs doivent relever les écarts par rapport aux normes, susceptibles d'influencer de manière significative le jugement des utilisateurs. On a vu récemment des commentateurs reprocher aux associés d'un même réseau d'auditeur d'avoir attesté sans réserve les états financiers de sociétés de banques qui appliquaient des politiques fort différentes dans la réduction de valeur des dettes souveraines²¹.

Les cabinets d'audit sont d'ailleurs conscients du risque. Non seulement, les cabinets d'audit dont les clients établissent leurs états financiers en IFRS ont en général créé un service interne spécialisé dans les questions d'interprétation des IFRS mais les questions les plus délicates sont souvent renvoyées à une cellule commune à l'ensemble du réseau international. La procédure contribue à l'homogénéité des rapports de révision et, par ricochet, à l'homogénéité des pratiques comptables.

La convergence

Peu de temps après sa création, en septembre 2002, l'IASB a signé avec le FASB américain un *Memorandum of Understanding* connu sous le nom de « *Norwalk Agreement* ». L'objet de ce texte était d'organiser la suppression des différences entre les deux référentiels et de coordonner les programmes de travail respectifs. L'engagement fut renouvelé le 27 février 2006 par l'adoption d'une « *Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP* ».

Compte tenu des moyens dont disposait le FASB et de la réputation des US-GAAP, nombreux sont ceux qui ont interprété l'accord comme une convergence vers le modèle américain. D'un point de vue européen, ceci n'était d'ailleurs pas totalement dénué de sens car à l'époque, il était question d'obtenir que les entreprises européennes puissent être cotées sur les marchés américains sans être astreintes aux coûteuses exigences de réconciliation de leurs états financiers avec les normes amé-

ricaines imposées par la US-SEC. Une phrase de la *Roadmap* le reconnaît explicitement: « *The FASB and the IASB recognise the relevance of the roadmap for the removal of the need for the reconciliation requirement for non-US companies that use IFRSs and are registered in the United States.* »

La manœuvre fut couronnée de succès. En 2008, la US-SEC a levé l'exigence pour les émetteurs étrangers de préparer une réconciliation des états financiers en IFRS avec les US-GAAP. Dans sa décision, elle commente en détail le besoin de convergence et les risques que certaines différences pourraient faire courir aux investisseurs. Elle conclut que sa décision se base moins sur un niveau donné de convergence que sur la vigueur du programme de convergence²².

L'IASB et le FASB ont en effet poursuivi leur coopération en vue de réduire les divergences entre les deux référentiels. Ce programme a pris plus de temps que prévu. Il s'est heurté à des difficultés notamment par suite de la crise bancaire de 2008 et ses conséquences sur l'évaluation des instruments financiers et les contrats d'assurance. Les projets sur les contrats de location et la comptabilisation des revenus sont également difficiles et ont requis une consultation sur un projet modifié retardant d'autant l'adoption de nouvelles normes. Ces projets ne sont d'ailleurs pas terminés et le calendrier demeure incertain.

Entretemps, le principe même de la convergence commence à faire débat, notamment en Europe. Certains considèrent que l'IASB a montré trop de complaisance dans l'adoption des principes américains, par exemple dans les IFRS 8 (secteurs opérationnels) et 11 (*joint arrangements*). D'autres soulignent que l'adoption des IFRS dans un nombre croissant de pays ne permet plus de se focaliser sur l'élimination de différences de plus en plus limitées entre deux référentiels si importants soient-ils. En particulier, la Fédération européenne des experts-comptables FEE publiait en juillet 2009, un appel pour une nouvelle approche dans les travaux de normalisation. Elle invitait l'IASB à travailler avec les normalisateurs comptables du monde entier afin que toutes les parties prenantes soient impliquées et que la qualité des IFRS ne soit pas compromise²³.

La US-SEC avait annoncé qu'elle évaluerait la comparabilité des deux référentiels pour décider si les émetteurs américains pouvaient être autorisés à établir leurs états financiers en IFRS de la même manière que les émetteurs étrangers. Devant les débats suscités par cette question aux Etats-Unis, l'autorité de marché américaine a reculé de plus en plus l'échéance. Ceci fait perdre patience dans les rangs de ceux qui avaient accepté le programme de convergence dans l'espoir d'une décision imminente²⁴.

On note un changement dans le langage des dirigeants de l'IASB. S'adressant à la conférence de l'AICPA le 4 décembre 2012, le *Chairman* de l'IASB, Hans HOOGERVORST reconnaissait qu'on peut avoir des craintes sur le maintien de l'influence des Etats-Unis sur le travail de l'IASB si ce pays ne rejoint pas d'une manière ou d'une autre, le groupe de ceux qui appliquent les normes. Il ajoutait, sans cacher une réelle préoccupation: « *US influence will be*

20 ESMA (2011), *Activity Report on IFRS Enforcement 2011*, précité p. 3.

21 A la suite d'ailleurs d'un courrier du 4 août 2011 dans lequel le président de l'IASB s'en inquiétait auprès du président de l'ESMA. A ce sujet voir aussi le *Public Statement* de l'ESMA (2011/397) du 25/11/2011 « *Sovereign Debt in IFRS Financial Statements* ».

22 *Securities and Exchange Commission*, Release n° 33-8879; 34-57026 « *Acceptance from foreign private issuers of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards without reconciliation to US-GAAP* » Effective Date: 4 mars 2008. En particulier pages 17-21.

23 FEE Policy Statement, July 2009, « *Future Approach to Setting Global Financial Reporting Standards* ».

24 Voyez par exemple les déclarations de Steven MAIJOOR, Président de l'ESMA lors du 35th *Annual Congress* de la *European Accounting Association (EAA)* – Ljubljana, 9 May 2012.

commensurate with its commitment to our standards. (...) If we cannot achieve converged outcomes within a convergence programme, then how will we maintain convergence once the programme has ended? The risk of increasing divergence will be enormous."

Si les Etats-Unis devaient renoncer officiellement à permettre à leurs entreprises ou du moins une partie d'entre elles d'appliquer les IFRS, trois menaces planeraient sur la poursuite des objectifs de l'IASB. D'abord, ce signal serait perçu négativement par ceux qui n'ont pas pris une décision définitive. Nous pensons par exemple au Japon dont un certain nombre d'entreprises continuent à présenter leurs états financiers en appliquant les US-GAAP. La marche rapide vers un seul référentiel véritablement mondial pourrait en être freinée.

Ensuite, si les divergences devaient s'approfondir à nouveau, rien n'empêcherait les autorités américaines de faire marche arrière sur leur décision de 2008 acceptant les états financiers en IFRS des émetteurs étrangers. Si peu probable que soit cette éventualité, elle marquerait l'échec définitif de la tentative de créer un référentiel mondial. Elle donnerait corps aux arguments de ceux qui plaident pour un retour à des référentiels nationaux ou régionaux.

Enfin, on pourrait assister à la multiplication de divergences introduites à des fins compétitives. La défense de quelques pratiques comptables est parfois liée à l'obtention ou la sauvegarde d'avantages dans la concurrence. Certaines critiques sur la juste valeur et des lettres de commentaires sur les projets de l'IASB en matière de comptabilité de couverture sont édifiantes à cet égard. Le refus du FASB de rejeter certaines compensations (*offsetting*) en matière d'instruments financiers est un autre exemple. Les débats en matière de contrats d'assurance ne sont pas exempts de préoccupations similaires.

Ces arguments sur la concurrence, comme ceux découlant des contraintes imposées par les autorités publiques de supervision financière, ne devraient pas empêcher l'IASB de maintenir le cap en respectant l'objectif exprimé dans le paragraphe 2a de sa constitution : une information de haute qualité, transparente et comparable destinée à aider les investisseurs, les opérateurs sur les marchés financiers mondiaux et autres utilisateurs de cette information financière à prendre des décisions économiques. La référence aux marchés financiers mondiaux l'empêche de décider sur la base d'intérêts régionaux ou nationaux. On ne peut pas en dire autant de ceux qui fixent les normes dans un tel contexte national ou régional.

A. Coopération entre les « standard setters » nationaux ou régionaux

Le danger de ne pas aboutir dans l'immédiat à la création d'un référentiel unique explique la nécessité d'une coopération de plus en plus étroite entre l'IASB et les normalisateurs nationaux ou régionaux. Pendant longtemps, l'accent fut mis sur le besoin d'indépendance de l'IASB vis-à-vis de toute source de pression injustifiée²⁵. Seuls quelques *standard setters* bénéficiaient d'une position privilé-

giées. Lors de la désignation des membres du *Board* en 2001, sept membres permanents avaient pour tâche de faire la liaison avec les principaux *standard setters*: Allemagne, Australie/Nouvelle Zélande, Canada, France, Japon, UK et USA.

Cette situation a beaucoup évolué. La principale raison en est la contribution potentielle des acteurs nationaux ou régionaux de la normalisation comptable à la cohérence dans la mise en œuvre des IFRS. L'identification de problèmes éventuels au premier stade du développement d'une nouvelle norme sera aussi facilitée par cette collaboration. La révision du « *Due Process Handbook* » en 2012 souligne le besoin d'un contact plus étroit avec eux. Ceci justifie enfin le projet de constitution d'un « *Accounting Standards Advisory Forum* »²⁶.

L'ASAF serait composé de 12 membres choisis dans le respect d'une répartition géographique: Afrique – un siège; Amériques – 3 sièges; Asie-Océanie – 3 sièges; Europe – 3 membres (y compris hors UE); *World at large* – 2 sièges. La proposition souligne qu'une place sera réservée à certains organismes régionaux dont l'importance croît nonobstant le fait qu'ils n'aient pas le statut de « *standard setters* ». L'EFRAG est spécifiquement mentionné compte tenu de son rôle de coordination en Europe à travers le *Consultative Forum of Standard-Setters*, sans omettre ses responsabilités dans le processus européen d'*endorsement*. On citera également l'AOSSG (*Asian-Oceanian Standard-Setters Group*, créé en 2009) et le GLASS (*Group of Latin American Standard-Setters*, créé en 2011).

B. De nouveaux équilibres ?

Il est difficile de dire dans quelle mesure l'évolution des programmes de convergence et la structuration des relations avec les *standard setters* sur une base géographique modifiera de façon notable les choix techniques de l'IASB. Si des modifications de perspective doivent intervenir, ce sera dans le long terme. Personne n'a intérêt à une rupture. Sur certains points controversés, il est possible qu'une entière convergence ne soit pas atteinte. On pense par exemple à la réduction de valeur sur instruments financiers, ou aux contrats de location. On doit s'attendre cependant à ce que les acteurs continuent à mettre tout en œuvre pour réduire les écarts.

Le développement d'un référentiel mondial résulte de la mondialisation des marchés de capitaux. Les investisseurs ne limitent pas leurs opérations à une seule place financière et encore moins aux émetteurs d'une seule juridiction. Ils continueront à faire pression pour que les états financiers dont ils ont besoin pour prendre leurs décisions soient comparables. On se souviendra des appels du G-20 en faveur de cette solution, répétés chaque année depuis 2009²⁷.

Si plusieurs référentiels continuent à coexister, la question de leur équivalence continuera à se poser. Selon l'approche actuelle de la directive européenne 2004/109/CE sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information sur les émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé

25 Fondation IFRS (2012), « *Proposal to Establish an Accounting Standards Advisory Forum* », Nov. 2012, parag. 4.6.

26 *Ibidem*, Section 6.

27 Voyez notamment le paragraphe 34 de la déclaration finale du sommet de Cannes le 4 novembre 2011 : « *We reaffirm our objective to achieve a single set of high quality global accounting standards and meet the objectives set at the London summit in April 2009, notably as regards the improvement of standards for the valuation of financial instruments. We call on the IASB and the FASB to complete their convergence project.* » De même le paragraphe 43, plus succinct, de la déclaration finale de Los Cabos le 19 juin 2012 : « *We support continuing work to achieve convergence to a single set of high-quality accounting standards.* ».

et les mesures d'application retenues par la Commission européenne : les états financiers établis conformément à un autre référentiel doivent « permettre aux investisseurs d'évaluer le patrimoine, la situation financière, les résultats et les perspectives de l'émetteur de la même façon que les états financiers établis conformément aux IFRS, de sorte que les investisseurs sont susceptibles de prendre les mêmes décisions en ce qui concerne l'acquisition, la conservation ou la cession des valeurs mobilières d'un émetteur²⁸ ». La Commission exige l'existence d'un programme de convergence vers les IFRS mais, à défaut d'une perspective de réduction prochaine de ces divergences, il faudra au moins qu'elles soient limitées et identifiées.

La question est essentielle pour le pays qui choisit de rester en dehors du référentiel IFRS. Elle ne l'est pas moins pour l'IASB qui n'a aucun intérêt à ce que des référentiels significatifs, on songe évidemment aux US-GAAP, maintiennent, voire développent des principes comptables différents voire opposés, susceptibles de provoquer des doutes sur la solidité du modèle international.

Le programme de travail

La probabilité d'obtenir une décision dans les quelques projets qui restent inscrits au programme de convergence s'accroît, surtout si l'IASB et le FASB finissent par renoncer à un accord complet sur tous les points qui demeurent litigieux. Ceci signifie que l'IASB propose aux utilisateurs de comptes un référentiel complet et de grande qualité. Quel peut être alors son programme de travail pour les années à venir ? L'IASB a lancé une large consultation sur ce sujet en juillet 2011 et publié un « *Feedback Statement* » comprenant ses priorités pour les trois années à venir, en décembre 2012.

Ces priorités se rangent en trois groupes :

A. La maintenance des normes

Nous avons déjà souligné combien la cohérence dans l'application des normes conditionne le succès d'un référentiel mondial. Si chaque pays applique les normes à sa mode, les utilisateurs, investisseurs, analystes ou autres opérateurs sur les marchés financiers ne disposeront pas d'une information suffisamment comparable. L'IASB ne peut ignorer le risque. Son rôle premier n'est pas de surveiller l'application des normes, mais il doit s'interroger sur l'origine du problème. Parmi les sources d'incohérence, la faiblesse du texte original conduit à une mauvaise traduction, ou à une mauvaise interprétation. Parfois, le Comité d'interprétation dont la fonction a été quelque peu élargie, peut suggérer la rectification d'un problème. Le *Board* peut aussi arriver à la conclusion que la modification des textes s'impose sans pour autant introduire de nouvelles exigences. Ceci fait partie de la maintenance du portefeuille des normes en vigueur.

Depuis quelques années l'IASB a pris pour habitude d'adopter chaque année un texte dont l'objet est d'amender des normes existantes en vue d'y apporter des améliorations limitées. Les motifs d'amendement sont variés. Citons par exemple les

conséquences de l'adoption d'une nouvelle norme qui n'avaient pas été immédiatement identifiées, des améliorations terminologiques, l'existence d'un conflit entre plusieurs normes, etc. L'amélioration annuelle des IFRS est une pratique utile mais qui présente aussi des dangers. On pourrait faire une comparaison en Belgique avec les lois programmes dans laquelle de nombreux textes législatifs sont amendés sur des points qui ne sont pas toujours de détail.

Lors de la modification du *Due Process Handbook* en février 2012, un paragraphe 65A a été ajouté pour préciser les critères autorisant un amendement des normes par cette procédure. Ces amendements doivent être bien définis et suffisamment étroits pour que leurs conséquences puissent être mesurées. Avant de procéder à une consultation publique, il conviendra d'examiner si le *Board* a des chances raisonnables d'aboutir à une décision dans des délais raisonnables et de vérifier que la question ne fait pas partie d'un projet de norme plus complète inscrit au programme de travail de l'IASB.

Pour assurer la maintenance des normes existantes, l'évaluation des textes récemment introduits revêt une importance certaine. Les études d'impact des mesures législatives et réglementaires font partie des principes de bonne gouvernance recommandés par l'OCDE et appliqués dans de nombreux pays et organisations²⁹. Comme le souligne EFRAG, de telles études devraient couvrir les différentes phases de l'élaboration des normes, jusqu'à, et y compris l'évaluation des conséquences de leur mise en œuvre³⁰. Depuis 2007, les *Trustees* ont introduit une procédure de *Post Implementation Review (PIR)* pour toute nouvelle norme et toute modification importante à une norme existante. Après une première expérience sur l'application de l'IFRS 8, le programme de travail 2013-2015 en fait une priorité. La PIR se réalise en deux phases : la première consiste en une consultation avec les parties prenantes et le conseil consultatif pour déterminer les questions sur lesquelles portera la consultation publique effectuée dans la seconde phase. Selon le programme de travail la prochaine PIR sera effectuée sur la mise en œuvre de l'IFRS 3.

Une question reste ouverte cependant. Elle porte sur l'objectivité avec laquelle cette procédure sera réalisée. Vu qu'elle demeure sous l'autorité de l'IASB, le risque est évident que, pour toute ou partie des normes sous revue, la procédure devienne une manière de justification *a posteriori* des décisions adoptées par le *Board*. Il appartiendra aux *Trustees* de prêter une attention particulière à cette objectivité sans laquelle la PIR ne présente pas le moindre intérêt. Ici aussi la collaboration étroite avec les *standard setters* nationaux ou régionaux devrait se révéler utile pour le succès de la démarche.

B. Le cadre conceptuel

La notion de cadre conceptuel pour l'information financière n'est pas neuve. Bien que de nombreux normalisateurs comptables, y compris l'IASB et le FASB, aient initialement promulgué leurs standards sans disposer d'une vue globale sur l'ensemble de la tâche à mener à bien, le besoin de clarification

28 Article 2 du Règlement (CE) 1569/2007 de la Commission du 21 décembre 2007 établissant un mécanisme de détermination de l'équivalence des normes comptables appliquées par des émetteurs de valeurs mobilières de pays tiers.

29 OCDE, « *Regulatory Impact Analysis* » <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/ria.htm>.

30 EFRAG (2012), « *Considering the Effects of Accounting Standards* », Position Paper, June 2012, parag. 2.6.

des objectifs et le risque d'incohérence entre les normes ont rendu nécessaire une réflexion plus fondamentale. Le FASB a mené cette réflexion en publiant six « *Statements of Financial Accounting Concepts* » entre 1978 et 1985³¹. Trois ans plus tard, l'IASC publiait à son tour un document intitulé « *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* ». Ce document n'a pas été approuvé comme une norme. Son statut reste incertain même si l'IASB l'a repris à son compte en 2001. D'ailleurs, il n'a pas empêché un nombre croissant de contradictions entre les normes ou entre certaines normes et le cadre conceptuel lui-même.

En octobre 2004, FASB et IASB ont lancé un nouveau projet destiné à rapprocher leurs cadres conceptuels respectifs en support de leur action de convergence. Il y avait tout lieu de saluer l'initiative mais elle s'est avérée plus complexe que prévu. La première phase portant sur les objectifs de l'information financière et les caractéristiques qualitatives de cette information ne fut terminée qu'en 2010 et, la même année, les travaux ont été retardés pour concentrer les ressources sur la finalisation des normes faisant partie du projet de convergence.

L'EFRAG a publié en janvier 2013 un Bulletin exposant pourquoi l'adoption d'un nouveau cadre conceptuel est un objectif prioritaire. Il souligne : « *This is the most important development in financial reporting since the restructuring of the IASB and the adoption of IFRS for use in Europe. A new Framework is not merely an academic exercise: both the IASB and its constituents will expect it to be closely adhered to in the development of new standards and in the revision of current accounting standards.* »³²

Les résultats de la consultation publique de 2011 sur le programme de travail font apparaître que les parties prenantes sont demanderesse d'une reprise rapide des travaux relatifs au cadre conceptuel. L'IASB en a décidé ainsi en mai 2012 en ajoutant qu'il ne s'agissait plus d'une recherche de convergence avec le FASB mais d'un projet propre de l'IASB auquel bien entendu les principaux *standard setters* seraient associés.³³

Comme l'ont démontré les consultations publiques de l'IASB par le passé, les aspects controversés ne manquent pas. L'EFRAG en rappelle plusieurs dans son bulletin de 2013 : le rôle des états financiers en matière de responsabilité (*accountability* ou *stewardship*), la place de concepts tels que la prudence ou la fiabilité (*reliability*), la notion d'entité, etc. L'EFRAG estime aussi que la relance des discussions sur le cadre conceptuel devrait permettre d'inciter l'IASB à reconsidérer certaines décisions récentes en la matière (parag. 14). Par principe, on ne peut qu'être d'accord avec cette remarque. Elle peut cependant avoir de lourdes conséquences si l'objectif était de remettre en cause certains acquis des projets de convergence.

Bien que ceci ne fasse pas partie du projet initial de cadre conceptuel, un autre sujet de réflexion porte sur la place des notes annexes. La multiplication de notes dont l'utilité est parfois limitée pèse sur le coût de production de l'information. Ceci a suscité des réactions négatives de la part des préparateurs

d'états financiers, suivies par plusieurs propositions d'entamer un exercice de simplification³⁴. L'EFRAG suggérait de faire un pas de plus en fixant une méthodologie pour décider de la pertinence de toute exigence en matière de note annexe.³⁵

Sans aucun doute, le cadre conceptuel devrait permettre d'assurer une plus grande cohérence dans le processus d'élaboration des normes. Toutefois, l'autorité du document, sa force obligatoire, reste controversée. La question se posait déjà voici quarante ans lorsque le FASB a commencé la publication des SFAC. S'il s'agit d'assurer une simple guidance pour l'IASB et le comité d'interprétation, l'exercice est intéressant mais assez théorique ; l'IASB pourra s'en distancier moyennant justification comme cela s'est fait par le passé. S'il s'agit de donner au cadre conceptuel un rôle plus contraignant, ne risque-t-on pas d'introduire une grande rigidité dans le modèle ? On ne tardera pas à voir certaines parties prenantes s'insurger contre des aspects du cadre conceptuel qui seraient en contradiction avec leurs conceptions du modèle d'entreprise. L'ensemble du référentiel pourrait en être fragilisé.

C. De nouvelles normes ?

Plusieurs projets en cours dans le programme de convergence devraient être menés à terme dans les prochains mois, d'autant que des consultations publiques ont déjà eu lieu et parfois même sur un projet modifié. Dans la mesure où, après l'adoption de ces normes, le référentiel IFRS constituera un ensemble solide et cohérent, vers quels nouveaux horizons l'IASB doit-il se tourner ? La consultation sur le programme de travail démontre le vœu de toutes les parties prenantes qu'une pause soit observée dans la production de nouvelles normes. Une majorité de commentateurs soutient l'idée qu'avant le lancement d'un nouveau projet il faut apporter la preuve qu'il bénéficiera aux investisseurs. L'IASB s'est montré favorable à cette approche dite « *evidence-based standard setting* » (*Feedback Statement*, p. 23).

A l'issue de la consultation sur le programme de travail, l'IASB a conclu que neuf sujets techniques pourraient faire l'objet d'un projet de recherche destiné à déterminer s'ils sont susceptibles de déboucher à court terme sur une nouvelle norme :

- Systèmes d'échange des quotas d'émission ;
- Regroupement d'entreprises sous contrôle commun ;
- Taux d'actualisation ;
- Comptabilité de mise en équivalence ;
- Actifs incorporels ; industries extractives ; activités de recherche & développement ;
- Instruments financiers ayant les caractéristiques de fonds propres ;
- Transactions en devises ;
- Dettes non-financières (amendement de l'IAS 37) ;
- Economies hyper-inflationnistes ; et
- Dans le plus long terme, des projets pourraient être développés en matière de :
 - Impôts sur le résultat (révision d'IAS 12) ;

La multiplication de notes dont l'utilité est parfois limitée pèse sur le coût de production de l'information.

31 GORE P. (1992), « *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985: An Analysis* », Manchester University Press. Notons que deux autres SFAC ont été publiés ultérieurement en 2000 et 2010.

32 EFRAG (2013), « *Getting a Better Framework - Our Strategy* », Bulletin n° 1, parag. 1 et 2. Ce document est publié conjointement avec les *standard setters* d'Allemagne, France, Italie et Royaume Uni.

33 IASB (2011), *Feedback Statement, Agenda Consultation*, p. 8.

34 Voyez notamment : FRC-ASB (2011), « *Cutting clutter* », Financial Reporting Council, London; ICAS - NZICA (2011), « *Losing the Excess Baggage - reducing disclosures in financial statements to what's important* », ICAS, Edinburg.

35 EFRAG (2012), « *Towards a Disclosure Framework for the Notes - Discussion paper* ».

- Avantages du personnel (deuxième phase de la révision de l'IAS 19) ; et
- Paiements fondés sur des actions (révision de l'IFRS 2).

Le *Feedback Statement* mentionne d'autres projets relatifs notamment aux subsides des pouvoirs publics, aux activités agricoles, aux activités à taux réglementé, aux transactions respectueuses de la sharia, etc. qui pourraient également être étudiés le moment venu.

Sur le plan technique, on ne trouvera pas d'idées très originales dans cette liste. Certes, la table est déjà bien pleine et il n'eût pas été raisonnable de lancer des idées révolutionnaires à ce stade du développement d'un référentiel qui doit encore convaincre de nouveaux pays et non des moindres. Néanmoins, on peinerait à trouver une stratégie bien définie dans cette liste de projets. L'importance des modifications envisagées empêche de dire qu'il n'y a rien d'autre qu'une maintenance des normes existantes mais on en n'est pas très loin.

On observera à juste titre que l'essentiel du débat théorique doit d'abord être conduit dans le contexte de la révision du cadre conceptuel. Il est cependant difficile d'échapper à une évaluation globale de la manière dont le référentiel IFRS répond aux besoins des utilisateurs, non pas en théorie mais en pratique. Le produit final est formaté sur des modèles qui sont ceux du siècle dernier. L'apparition d'XBRL a été prise en compte à très juste titre par la Fondation IFRS et l'organisation a géré le développement de la nécessaire taxonomie. Est-ce cependant la réponse aux défis de l'information financière de demain ? S'agit-il de la réponse définitive au progrès de la société de communication dans laquelle nous sommes entrés ? Le programme de travail n'évoque pas la question.

Enfin, nous ne pouvons pas oublier l'existence de la norme *IFRS for SMEs*. Elle ne présente qu'un intérêt relatif pour un bon nombre de pays de l'Union européenne mais ce n'est pas le cas pour beaucoup d'autres pays de par le monde. Les IFRS servent aussi de modèle à l'élaboration des IPSAS, normes comptables du secteur public mais ces normes sont développées dans le cadre de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Le secteur public comme le secteur associatif ne font pas partie des priorités de l'IASB. Le programme de travail n'évoque pas non plus ces questions.

Conclusions

L'Union européenne a été la première région du monde à faire le choix des normes comptables internationales. Ce choix était motivé par le souci de faciliter la cotation des sociétés européennes sur des marchés financiers étrangers et surtout aux Etats-Unis. Ce fut un succès incontestable mais il eût été naïf de penser qu'il serait sans conséquence. Si l'objectif était de supprimer la réconciliation avec les US-GAAP, il fallait s'engager dans la voie de la convergence. Il est illogique de le regretter après coup et plus encore de le remettre en cause. De plus, dans une institution à vocation mondiale, le pouvoir est toujours partagé ; il le sera d'avantage au fur et à mesure que le nombre

de participants augmente. Peut-on s'étonner que des réactions se manifestent parmi ceux qui, opérant seulement sur des marchés domestiques, ne ressentent pas le besoin ou les avantages de la mondialisation ?

Les premières heures de la transition passées, les réactions se sont manifestées, moins pour regretter le choix qui avait été fait – les nostalgiques de la normalisation nationale existent mais ils sont minoritaires – que pour exiger des garanties pour l'avenir : garantie que les organes se comportent de manière responsable, garantie d'équilibre géographique et de transparence dans la gouvernance, garantie d'un cadre conceptuel fixant le contexte de la normalisation, priorité à la qualité des normes sur la convergence. Le régime a été progressivement adapté mais si les compromis sont parfois difficiles pour les européens qui ont fait le choix des IFRS, ils le sont tout autant pour ceux qui doivent encore en décider.

L'IASB est à la croisée des chemins parce que, à l'issue du programme de convergence, l'institution se transforme enfin en une organisation mondiale qui n'a pas pour but premier d'assurer la convergence vers un référentiel présumé de qualité supérieure. Elle l'est aussi parce que l'utilisation croissante des normes dans de nombreux pays fait grandir le risque de différentes déclinaisons dans la pratique des IFRS. Ce risque ne peut pas être géré par l'IASB seul. L'indépendance de l'IASB doit être protégée pour assurer que des intérêts sectoriels, locaux ou régionaux ne s'imposent. Toutefois, pour assurer l'application homogène des normes internationales, l'institution est contrainte de devenir plus ouverte et plus inclusive. Une collaboration s'impose avec les *standard setters* nationaux ou régionaux y compris l'EFRAG, ainsi qu'avec les autorités de contrôle des marchés de valeurs mobilières, y compris l'ESMA.

Enfin, il faut bien poser la question fondamentale de la résilience du modèle actuel d'états financiers. Le volume croissant des données requises par les IFRS (ou les US-GAAP d'ailleurs) et la rapidité dans la circulation de l'information appellent une réflexion fondamentale. De plus, l'information narrative (rapport de gestion et information non-financière) influence de plus en plus la décision des investisseurs³⁶. Pour des motifs de fond comme de forme, le régime d'information des investisseurs devra évoluer. Il appartiendra à l'IASB de démontrer qu'il peut faire les choix dont les préparateurs et utilisateurs des états financiers ont besoin.

Il faut bien poser la question fondamentale de la résilience du modèle actuel d'états financiers.

36 A cet égard, l'IASB a témoigné de l'intérêt pour l'initiative « Integrated Reporting » et annonçait en janvier 2013 sa volonté de signer un accord avec l'International Integrated Reporting Council www.theiirc.org. Si la consultation sur le programme de travail se référait à l'*integrated reporting* comme domaine stratégique possible, la proposition n'est pas reprise comme telle dans le *Feedback Statement* de 2012.

Glossaire des acronymes des institutions comptables et autres institutions mentionnées dans cette contribution (nous utilisons de préférence l'acronyme anglais comme entrée principale avec mention de la description française)

AICPA :	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i> – organisation professionnelle aux Etats-Unis ;	IASCF :	<i>International Accounting Standards Foundation</i> - Fondation IFRS ;
AOSSG :	<i>Asian-Oceanian Standard-Setters Group</i> ;	IFAC :	<i>International Federation of Accountants</i> – Fédération internationale des Experts-comptables ;
ARC :	<i>Accounting Regulatory Committee</i> – Comité de réglementation comptable chargé de donner des avis à la Commission européenne sur l'approbation des IFRS ;	IFRIC :	<i>International Financial Reporting Interpretation Committee</i> – identifié jusqu'en 2001 par l'acronyme SIC et connu aujourd'hui sous le nom Comité d'interprétation des IFRS ;
ASAF :	<i>Accounting Standards Advisory Forum</i> ;	IFRS :	<i>International Financial Reporting Standards</i> – Norme internationale d'information financière promulguée par l'IASB ;
GLASS :	<i>Group of Latin American Standard-Setters</i> ;	IOSCO :	<i>International Organization of Securities Commissions</i> – Organisation Internationale des Commissions de Valeurs mobilières (OICV) ;
EAA :	<i>European Accounting Association</i> – organisation européenne académique ;	IPSAS :	<i>International Public Sector Accounting Standards</i> – normes comptables du secteur public établi par un conseil fonctionnant dans le contexte de l'IFAC ;
EFRAG :	<i>European Financial Reporting Advisory Group</i> ;	NSS :	<i>National Standard Setter</i> ;
ESMA :	<i>European Securities and Markets Authority</i> – Autorité Européenne des Marchés Financiers ;	OECD :	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> – Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) ;
FASB :	<i>Financial Accounting Standards Board</i> – normalisateur comptable aux Etats-Unis ;	PIR :	<i>Post Implementation Review</i> – Evaluation postérieure à la mise en œuvre ;
FEE :	<i>Fédération des Experts-comptables Européens</i> ;	SARG :	<i>Standards Advice Review Group</i> – Groupe d'avis de la Commission européenne en matière de normes comptables ;
FRC :	<i>Financial Reporting Council</i> – Coudpole de l' <i>Accounting Standards Board</i> (ASB) qui est le normalisateur comptable au Royaume-Uni ;	SEC :	<i>Securities and Exchange Commission</i> : Commission des Valeurs mobilières aux Etats-Unis ;
IAS :	<i>International Accounting Standard</i> – norme comptable internationale promulguée par l'IASB ;	SFAC :	<i>Statements of Financial Accounting Concepts</i> – cadre conceptuel aux Etats-Unis ;
IASB :	<i>International Accounting Standards Board</i> ;	XBRL :	<i>Extensible Business Reporting Language</i> – standard électronique servant à communiquer des données financières.
IASC :	<i>International Accounting Standard Committee</i> – prédécesseur de l'IASB avant 2001 ;		

Samenvatting

In dit artikel wordt op vier punten nader ingegaan. (1) Het deugdelijk bestuur van de IFRS-stichting en de IASB: het Europees Parlement heeft het gebrek aan transparantie en legitimiteit van de internationale standard-setter bekritiseerd. Er dient onderscheid te worden gemaakt tussen accountability (verantwoording), waarbij de procedures die de transparantie en de verantwoording van de genomen beslissingen waarborgen, nageleefd worden, en de politieke legitimiteit van de instelling. De herziening van de *Handbook of due process* in 2012 biedt een antwoord op de kritiek op het eerste punt. Er wordt gestreefd naar legitimiteit door middel van de oprichting van een Monitoring Board uitsluitend samengesteld uit openbare overheden. Drie aangelegenheden blijven echter omstreden: de samenstelling van de organen, de financiering en de rol van de prudentiële controleautoriteiten. (2) De toezichthouders op financiële markten, de academische wereld en andere belanghebbenden hebben hun bezorgdheid geuit over de eenvormige toepassing van de IFRS. De IASB en de *Interpretations Committee* hebben hier een rol te spelen, net als de auditors en de effectentoezichthouders. (3) De overeenstemming met de US GAAP was de afgelopen tien jaar een prioriteit. Gezien de SEC aarzelt om de toepassing van de IFRS toe te laten voor de – nationale – uitgevende instellingen, kan deze overeenstemming geen hoofddoelstelling van de IASB blijven. Nieuwe evenwichten komen tot stand en veronderstellen een nauwere samenwerking met de standard-setters uit alle streken van de wereld waar de IFRS effectief van toepassing zijn. (4) Na de afronding van de afstemmingsprojecten heeft de IASB een nieuw werkprogramma vastgesteld waarin een belangrijke rol is weggelegd voor de instandhouding van de normen en de herziening van het conceptueel kader. Het is raadzaam om tijdelijk geen nieuwe normen meer aan te nemen. De IASB is voorstander van de zogenaamde “*evidence-based standard setting*”-aanpak, waarbij men voor het opstarten van een nieuw project eerst dient aan te tonen dat de beleggers er voordeel bij zullen hebben. Het werkprogramma spitst zich niet toe op belangrijke aangelegenheden zoals het gebruik van informatietechnologieën en geïntegreerde verslaggeving. De fundamentele vraag van het weerstandsvermogen van het huidige model van financiële overzichten zal echter weldra rijzen.

Summary

This article discusses four points. (1) The governance of the IFRS Foundation and the IASB: the European Parliament criticised the lack of transparency and legitimacy of the global standard-setter. A distinction must be made between accountability, that is characterised by strict compliance with procedures to ensure the transparency and rationale for the decisions made, and the political legitimacy of the organisation. The review of the *Handbook of due process* in 2012 responds to criticisms levelled at the first point. Legitimacy is searched through the establishment of a Monitoring Board entirely composed of public authorities. However, three matters remain controversial: the composition of the bodies, the funding and the role of the prudential supervisory authorities. (2) The supervisors of financial markets, the academic circles and other stakeholders have expressed concern about the consistent application of IFRS. The IASB and the *Interpretations Committee* have a role to play in this regard, as well as the auditors and securities supervisory bodies. (3) Convergence with the US GAAP has been a priority for the past decade. In the light of the SEC's concerns about allowing the implementation of the IFRS for the – domestic – issuers, this convergence cannot remain the major goal of the IASB. New balances are developing, involving enhanced cooperation with the standard-setters from all regions of the world where IFRS effectively apply. (4) After finalisation of the convergence projects, the IASB established a new agenda, with a focus on the maintenance of the standards and the review of the conceptual framework. It is advisable to put the adoption of new standards on hold. The IASB supports evidence-based standard setting, where it is necessary to demonstrate, before its launch, that a project will benefit investors. The agenda does not focus on issues as important as the use of information technologies and integrated reporting. However, the fundamental issue of the resilience of the current model for financial statements will soon arise.

De impact van de Wet van 8 januari 2012 wat de verslaggeving- en documentatieverplichtingen in geval van fusies en splitsingen betreft – Problemen en vraagstukken met betrekking tot de revisorale verslagplicht bij (binnenlandse) fusies en splitsingen

Inleiding

Op 18 januari 2012 werd de wet van 8 januari 2012 'tot wijziging van het Wetboek van Vennootschappen ingevolge Richtlijn 2009/109/EG wat de verslaggeving- en documentatieverplichtingen in geval van fusies en splitsingen betreft' gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad. Deze wijzigingswet voorzagt in een (laattijdige) omzetting van een Europese Richtlijn¹ die kadert in het vereenvoudigingsprogramma van de Europese Commissie uit 2006. Deze wetgevende initiatieven hebben voornamelijk tot doel om de informatieverplichtingen voor vennootschappen die betrokken zijn bij fusies of splitsingen te verlichten door in meer efficiënte en kostenbesparende procedureregels te voorzien, zonder daarbij afbreuk te doen aan de geboden rechtsbescherming.

De wet van 8 januari 2012 voert onder andere versoepelingsmaatregelen door die een impact hebben op de verslaggeving door commissarissen, bedrijfsrevisoren of externe accountants bij de verschillende fusie- en splitsingsprocedures². Zo is het sinds de wetwijziging mogelijk voor de aandeelhouders/vennoten (of houders van stemgerechtigde effecten zo die er zijn) van de betrokken vennootschappen om af te zien van het controleverslag dat door de commissaris/bedrijfsrevisor/externe accountant moet worden opgesteld in het kader van fusies.³ Bovendien werd verduidelijkt dat slechts één controleverslag vereist is; ofwel wordt door de commissaris/revisor/externe accountant een controleverslag voor het fusie- of splitsingsvoorstel opgesteld, ofwel wordt een controleverslag inbreng in natura opgesteld – behoudens de toepasselijke uitzonderingen.

Deze bijdrage geeft op beknopte wijze een overzicht van de verslaggevingsverplichtingen voor een commissaris/bedrijfsrevisor/externe accountant en in het bijzonder de situatie waarbij de deskundige een verslag moet opstellen zonder dat er een verslag van het bestuursorgaan moet worden opgesteld⁴.

Verzaking aan de verslaggevingsverplichtingen bij unaniem akkoord van de vennoten (en houders van stemgerechtigde effecten) van de bij de fusie of splitsing betrokken vennootschappen

Vóór de wet van 30 december 2009 moest in het kader van een bepaalde fusieverrichtingen een dubbele verslaggeving worden nageleefd. Er moest zowel een fusie- of splitsingsverslag door het

bestuursorgaan c.q. controleverslag van de commissaris/revisor/externe accountant, en een inbrengverslag door het bestuursorgaan in het kader van de oprichting dan wel de kapitaalsverhoging c.q. controleverslag van de commissaris/revisor/externe accountant over de inbreng in natura worden opgesteld⁵.

Hoewel beide type verslagen inherent een onderscheiden finaliteit beogen, de fusie- en splitsingsverslagen worden opgesteld ter bescherming van de belangen van de aandeelhouders/vennoten, terwijl de inbrengverslagen dienen ter bescherming van de belangen van derden-schuldeisers en als toezicht op de kapitaalvorming, werd het als overbodig ervaren beide verslagen op te stellen, gezien deze in de praktijk doorgaans een quasi volledig op elkaar afgestemde inhoud bleken te hebben.

Een eerste Europese Richtlijn⁶ kwam hieraan tegemoet door te voorzien in de mogelijkheid voor vennoten en houders van stemgerechtigde effecten om in elk van de bij de herstructurerings-transactie betrokken vennootschap, unaniem te verzaken aan de verplichting tot het opstellen van het revisoraal controleverslag bij fusies. Deze Richtlijn werd in België door de wet van 30 december 2009 omgezet. De wetwijziging implementeerde de door de Richtlijn voorziene mogelijkheid om te verzaken aan het revisoraal controleverslag en schafte de voordien bestaande dubbele verslagplicht uitdrukkelijk af. Indien gebruik werd gemaakt van het verzakingsrecht, betekende dit volgens de toenmalige Minister van Justitie echter niet dat de verslaggevingsverplichtingen inzake de inbreng in natura herleefden⁷. Er bestond echter nog steeds onduidelijkheid omtrent de verplichting tot de naleving van de verslaggeving inzake de inbreng in natura in het geval er van dit verzakingsrecht geen gebruik werd gemaakt (en er dus een fusie- of splitsingsverslag c.q. controleverslag werd opgesteld). In tegenstelling tot wat de Minister van Justitie had verklaard, was het sinds 30 juni 2011 op grond van een nieuwe Europese Richtlijn immers verplicht om een controleverslag over de inbreng in natura op



TIM BAART
Advocaat-vennoot
bij advocatenkantoor Laga



WOUTER D'HERDE
Advocaat bij
advocatenkantoor Laga

terzake. Zie o.m. J. VERMEYLEN en A. DAUWÉ, "De binnenlandse en de grensoverschrijdende fusie- en splitsingsprocedures na de wet van 8 januari 2012: een kritische analyse", *RW* 2012-13, 971; P. ERNST, "Herstructureren anno 2012: recente ontwikkelingen m.b.t. fusies en splitsingen" in F. HELLEMANS (ed.), *Vennootschapsrecht*, Brugge, die Keure, 2012, 169 en R. UZIEBLO en C. MICHIELS, "De wet van 8 januari 2012: een (luk)rake poging naar meer eenvoud bij fusies en splitsingen?", *TRV* 2012, afl. 5, 373-402.

- 5 Voor splitsingen waren enkel de inbrengverslagen door het bestuursorgaan c.q. het revisoraal controleverslag over de inbreng in natura vereist, en konden de vennoten en houders van andere stemgerechtigde effecten afstand doen van het splitsingsverslag c.q. controleverslag.
- 6 Richtlijn 2007/63/EG van 13 november 2007.
- 7 P. ERNST, "Herstructureren anno 2012: recente ontwikkelingen m.b.t. fusies en splitsingen" in F. HELLEMANS (ed.), *Vennootschapsrecht*, Brugge, die Keure, 2012, 162.

- 1 Richtlijn 2009/109/EG moest door de lidstaten in principe uiterlijk 30 juli 2011 worden omgezet.
- 2 Merk op dat voorafgaand aan de wet van 8 januari 2012 ook reeds de wet van 30 december 2009 (zgn. 'Justitielwet II'), eveneens in uitvoering van een eerdere richtlijn (2007/63/EG van 13 november 2007), de nodige versoepelingsmaatregelen doorvoerde.
- 3 Voor splitsingen was dit reeds mogelijk op grond van artikel 734 (vóór de wet van 30 december 2009) en artikel 746 W.Venn.
- 4 Voor een meer uitgebreide analyse van de doorgevoerde wijzigingen verwijzen wij naar de relevante rechtsleer

Het valt niet uit te sluiten dat een vennootschap verzaakt aan het fusie- of splitsingsverslag zonder evenwel te verzaken aan het controleverslag.

te stellen indien werd verzaakt aan het revisoraal verslag over de fusie/splitsing⁸.

Deze door de Europese wetgever gecreëerde band tussen het controleverslag inzake het fusie- of splitsingsvoorstel en het controleverslag inbreng in natura werd uiteindelijk in het Wetboek van vennootschappen ingevoerd door de wetwijziging van 8 januari 2012⁹.

De kroniek van de doorgevoerde wijzigingen komt er dan ook op neer dat de vennoten (alsook de houders van stemgerechtigde effecten – zo die er zijn) thans een keuzemogelijkheid hebben inzake het type van verslag dat dient te worden opgesteld. Ingeval er op heden een revisoraal controleverslag over de in het bijzonder fusie- of splitsingsverslag

besproken ruilverhouding wordt opgesteld (en er dus niet van het verzakingsrecht gebruik wordt gemaakt), wordt er uitdrukkelijk voorzien dat de bepalingen inzake de inbreng in natura (zij het bij oprichting, zij het bij kapitaalverhoging na overname) niet dienen te worden toegepast en deze verslagen aldus niet meer moeten worden opgesteld.

Er is met andere woorden ofwel een revisoraal verslag over de inbreng in natura ofwel een revisoraal verslag over de fusie/splitsing vereist. Hierop is nog wel één uitzondering. Er is geen enkel revisoraal verslag vereist in geval van een met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichting (vereniging van alle aandelen in één hand) aangezien er dan geen kapitaalverhoging is, en er geen te controleren ruilverhouding moet worden bepaald.

Schematisch kan de huidige situatie als volgt worden samengevat:

Verslaggevingsverplichtingen	Revisoraal controleverslag inzake fusie/splitsing	Bijzonder Verslag bestuursorgaan inzake fusie/splitsing	Revisoraal controleverslag inzake inbreng in natura	Bijzonder Verslag bestuursorgaan inzake inbreng in natura
Fusie door overneming (art. 693 e.v. W. Venn.)	Ja (art. 695, § 1); Tenzij unaniem akkoord vennoten/houders stemgerechtigde effecten	Ja (art. 694); Tenzij unaniem akkoord vennoten/houders stemgerechtigde effecten	Ja ; Tenzij een revisoraal controleverslag inzake fusie werd opgemaakt (art. 695, § 2)	
Fusie door oprichting (art. 705 e.v. W. Venn.)	Ja (art. 708); Tenzij unaniem akkoord vennoten/houders stemgerechtigde effecten	Ja (art. 707); Tenzij unaniem akkoord vennoten/houders stemgerechtigde effecten	Ja (art. 705, § 1); Tenzij een revisoraal controleverslag inzake fusie werd opgesteld (art. 705, § 3)	
Geruisloze fusie (art. 719 e.v. W. Venn.)	Nee (art. 720, § 2)		Nee (art. 720, § 2)	
Splitsing door overneming (art. 728 e.v. W. Venn.)	Ja (art. 731, § 1); Tenzij unaniem akkoord vennoten/houders stemgerechtigde effecten	Ja (art. 730); Tenzij unaniem akkoord vennoten/houders stemgerechtigde effecten bij stemming AVA (art. 734) (Expliciete vermelding hiervan op agenda van algemene vergadering vereist)	Ja ; Tenzij een revisoraal controleverslag inzake splitsing werd opgemaakt (art. 731, § 2)	
Splitsing door oprichting (art. 742 e.v. W. Venn.)	Ja (art. 746); Tenzij: 1) de aandelen van elk van de nieuwe vennootschappen worden uitgegeven aan de vennoten van de gesplitste vennootschap evenredig aan hun rechten in het kapitaal (art. 746, laatste lid); of 2) unaniem akkoord vennoten/houders stemgerechtigde effecten (art. 746, voorlaatste lid), of	Ja (art. 745); Tenzij: 1) de aandelen van elk van de nieuwe vennootschappen worden uitgegeven aan de vennoten van de gesplitste vennootschap evenredig aan hun rechten in het kapitaal (art. 745, 2 ^e lid), of 2) unaniem akkoord vennoten/houders stemgerechtigde effecten bij stemming op AVA (art. 749) (Expliciete vermelding hiervan op agenda van algemene vergadering vereist)	Ja (art. 742, § 1); Tenzij een revisoraal controleverslag inzake splitsing werd opgesteld (art. 742, § 3)	

⁸ Ibid.

⁹ Voor een artikelsgewijze bespreking van de met de wet van 8 januari 2012 doorgevoerde wijzigingen verwijzen wij naar de in dit verband gevoerde communicatie door het IBR. Mededeling 2012/04 van het IBR. Voor een uitgebreide bespreking van de draagwijdte van de doorgevoerde wijzigingen verwijzen wij naar de uitgebreide en relevante rechtsleer terzake. P. ERNST, "Herstructureren anno 2012: recente ontwikkelingen m.b.t. fusies en splitsingen" in F. HELLEMANS (ed.), *Vennootschapsrecht*, Brugge, die Keure, 2012, 169; J. VERMEYLEN en A. DAUWE, "De binnenlandse en de grensoverschrijdende fusie- en splitsingsprocedures na de wet van 8 januari 2012: een kritische analyse", *RW* 2012-13, 971 en R. UZIEBLO en C. MICHIELS, "De wet van 8 januari 2012: een (luk)rake poging naar meer eenvoud bij fusies en splitsingen?", *TRV* 2012, 373-402.

Vernieuwde rol voor de bedrijfsrevisor?

A. Keuzerecht van de vennootschap

1. *Uitgangspunt – keuzemogelijkheid van de vennootschap*

Zoals hierboven vermeld, hebben vennootschappen sinds de wet van 30 december 2009 de mogelijkheid om te verzaken aan het opstellen van een fusie- of splitsingsverslag en het overeenstemmende controleverslag van de bedrijfsrevisor. Het opportuniteitsoordeel in dat verband behoort toe aan het bestuursorgaan, maar de uiteindelijke beslissingsbevoegdheid ligt op grond van artikel 694, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen bij de vennoten en de houders van stemgerechtigde effecten van de betrokken vennootschappen. Het opstellen van een fusieverslag door het bestuursorgaan van de vennootschap in geval van een fusie door overneming is niet meer vereist “*indien alle vennoten en houders van andere effecten waaraan stemrecht is verbonden in elke bij de fusie betrokken vennootschap hiermee hebben ingestemd.*”¹⁰

2. *Beperking keuzerecht*

Het keuzerecht dat aan de vennootschap wordt toegekend, wordt op drie manieren beperkt. Ten eerste is er een unanimiteitsvereiste, ten tweede dient er rekening te worden gehouden met de verhouding die de wetgever tussen de verschillende verslagen heeft gecreëerd en ten slotte kan worden verwezen naar de eigenheid van de verschillende verslagen.

– Unanimiteitsvereiste

Er kan slechts aan de fusie- of splitsingsverslagen worden verzaakt indien alle vennoten en houders van andere stemgerechtigde effecten daarmee instemmen. Het volstaat met andere woorden dat één vennoot niet verzaakt aan het vereiste van een fusie- of splitsingsverslag respectievelijk een controleverslag opdat het bestuursorgaan van de betrokken vennootschappen verplicht zou zijn dergelijk verslag op te stellen, dan wel de opdracht te geven aan de commissaris/bedrijfsrevisor/externe accountant om een controleverslag op te stellen.

– Verhouding tussen de verschillende verslagen

De tweede beperking op het keuzerecht vloeit voort uit de bewoordingen van het vernieuwde Wetboek van vennootschappen. Zoals weergegeven in de tabel, staan de fusie- en splitsingsverslagen van het bestuursorgaan en het controleverslag van de commissaris/bedrijfsrevisor/externe accountant los van elkaar. Het opstellen van een verslag door het bestuursorgaan betekent niet noodzakelijk dat ook de commissaris/bedrijfsrevisor/externe accountant een controleverslag moet opstellen. Anderzijds betekent een verzaking aan het ene verslag niet automatisch een verzaking aan het andere. De vennoten en de andere houders van stemgerechtigde effecten moeten dus twee, van elkaar te onderscheiden verzakingsbeslissingen nemen.

Indien de vennoten beslissen om te verzaken aan het controleverslag over het fusie- of splitsingsvoorstel, herleven de verslaggevingsverplichtingen inzake de inbreng in natura. In tegenstelling tot het fusie- of splitsingsverslag hebben de vennoten niet de mogelijkheid hiervan af te zien, wat logisch is gezien de finaliteit van de inbrengverslagen¹¹. Bovendien dient er rekening mee te worden gehouden dat er ook geen inbrengverslag vereist zal zijn indien het een inbreng in natura betreft in de vorm van:

- effecten of geldmarktinstrumenten die op een gereguleerde markt worden verhandeld;
- andere vermogensbestanddelen die minder dan zes maanden voorafgaand aan de inbreng door een revisor werden gewaardeerd volgens de algemeen aanvaarde normen en beginstelen die van toepassing zijn op die vermogensbestanddelen; of
- andere vermogensbestanddelen waarvan de waarde kan worden afgeleid uit een door de met de controle van de jaarrekening belaste persoon goedgekeurde jaarrekening.¹²

Bovendien zijn het inbrengverslag en het controleverslag over de inbreng in natura onlosmakelijk met elkaar verbonden. Artikel 602, § 2 van het Wetboek van vennootschappen (voor de NV) verwijst immers zowel naar het bestuurs- als het controleverslag.

Hoewel de letter van de wet de mogelijkheid laat om te verzaken aan de fusie- en splitsingsverslagen, of deze te combineren met inbrengverslagen¹³, dient de vennootschap – en in het bijzonder het bestuursorgaan – zich de vraag te stellen of het opportuun en wenselijk is om af te wijken van de normale verslagcombinaties (*i.e.* fusie- en splitsingsverslag en bijhorend controleverslag dan wel inbrengverslag en bijhorend controleverslag).

ERNST stelt dat de bijzondere verslagen van het bestuursorgaan en het controleverslag van de bedrijfsrevisor in het kader van fusies en splitsingen elkaar complementeren, naar elkaar verwijzen en op elkaar steunen – hetzelfde geldt overigens voor het bestuursverslag en het controleverslag in het kader van inbrengen in natura. Gelet op de eigenheid van de verslagen, besluit hij dan ook terecht dat het niet aan te raden is om verslagen die dienen te worden opgesteld in het kader van fusies of splitsingen te combineren met verslagen die worden opgesteld in overeenstemming met de bepalingen inzake inbreng in natura¹⁴.

– Eigenheid van de verslagen

Een laatste beperking inzake het keuzerecht van de vennootschap vloeit voort uit de finaliteit van de verschillende verslagen¹⁵. Waar de fusie/splitsingsverslagen er, zoals reeds vermeld, in de eerste plaats op zijn gericht de aandeelhouders/vennoten van de betrokken vennootschappen te informeren en te beschermen, dienen inbrengverslagen er in de eerste plaats toe om de rechten en de belangen van derden – in het bijzonder schuldeisers – te vrijwaren.

Men kan zich derhalve afvragen of het opportuun is om een verslag te gebruiken voor andere gevallen dan diegene waarvoor het werd ontworpen¹⁶.

Het lijkt echter o.i. toch aangewezen voor de bedrijfsrevisor om (pro-)actief te handelen.

10 Zie voor de fusie door oprichting, de splitsing door overneming en de splitsing door oprichting respectievelijk artikelen 707, tweede lid, 734, eerste lid en 749, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen; zie voor de controleverslagen respectievelijk de artikelen 695, laatste lid, 708, laatste lid, 734 en 749 van het Wetboek van vennootschappen.

11 Zie *supra*.

12 Zie artt. 219 § 2, 313 § 2, 395 § 2, 423 §, 444 § 2 en 602 § 2 W.Venn. en J. VERMEYLEN en A. DAUWE, “De binnenlandse en de grensoverschrijdende fusie- en splitsingsprocedures na de wet van 8 januari 2012: een kritische analyse”, *RW* 2012-13, 971.

13 Onder voorbehoud van de hieronder beschreven verhoudingen.

14 P. ERNST, “Herstructureren anno 2012: recente ontwikkelingen m.b.t. fusies en splitsingen” in F. HELLEMANS (ed.), *Vennootschapsrecht*, Brugge, die Keure, 2012, 169.

15 M. WAUTERS, “Fusie, splitsing en andere herstructureringen: de verslagplicht op drift?”, *TRV* 2010, 540.

16 P. ERNST, “Herstructureren anno 2012: recente ontwikkelingen m.b.t. fusies en splitsingen” in F. HELLEMANS (ed.), *Vennootschapsrecht*, Brugge, die Keure, 2012, 169.

De bedrijfsrevisor kan ter zitting van de algemene vergadering die beslist over het al dan niet opstellen van fusie- of splitsingsverslagen wijzen op het keuzerecht dat de vennoten hebben, maar bovendien ook aangeven wat de gevolgen van deze keuze inhouden.

In de eerste plaats zal hij moeten nagaan of het fusievoorstel zelf voldoende informatie bevat.

B. Problemen ten gevolge van keuzerecht - verzaking fusieverlag bestuursorgaan zonder verzaking aan het verslag van de deskundige

Het valt niet uit te sluiten dat een vennootschap verzaakt aan het fusie- of splitsingsverslag zonder evenwel te verzaken aan het controleverslag. In die hypothese zal op grond van de nieuwe tekst van het Wetboek van vennootschappen het controleverslag van de commissaris/bedrijfsrevisor/externe accountant met betrekking tot het fusie- of splitsingsvoorstel het enige verslag zijn dat moet worden opgesteld aangezien in dat geval ook geen inbrengverslagen vereist zijn.

In die situatie rijst de vraag of de commissaris/bedrijfsrevisor/externe accountant zijn controleverslag met de nodige kennis van zaken, dan wel *tout court* kan opmaken.

Het IBR deelde het volgende mee, ingeval een revisoraal verslag moet worden opgesteld en er een verzaking is aan een verslag van het bestuursorgaan:

“de bedrijfsrevisor zich in het algemeen in de onmogelijkheid [zal] bevinden om inzonderheid te verklaren of de ruilverhouding naar zijn mening al dan niet redelijk is.

Bijgevolg is de Raad van het Instituut van mening dat in onderhavig geval de bedrijfsrevisor normaliter een onthoudend verslag zal geven, behalve in evidente gevallen, zoals bij voorbeeld bij een splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen waar de ruilverhouding 1 op 1 zou zijn.¹⁷”

Hierna wordt besproken of deze zienswijze te verantwoorden is vanuit het Wetboek van vennootschappen en de controletaak die de bedrijfsrevisor op grond daarvan krijgt toebedeeld.

C. Rol van de bedrijfsrevisor sinds de wetswijziging

Het IBR baseert haar standpunt op de normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen die bepalen dat:

“De beroepsbeoefenaar moet beschikken over de verslagen – eventueel de ontwerpverslagen – die de bestuursorganen van elk van de bij de verrichting betrokken vennootschappen opstellen. Die verslagen bevatten inderdaad fundamentele inlichtingen, waarmee de beroepsbeoefenaar in elk geval rekening moet houden:

- [...]
- *de ruilverhouding van de aandelen: de methoden volgens dewelke de ruilverhouding is vastgesteld, het betreffende gewicht dat aan deze methoden wordt gehecht, de waardering waartoe elke methode leidt en de moeilijkheden die zich eventueel hebben voorgedaan bij de vaststelling van de ruilverhouding.¹⁸”*

De redenering van het Instituut is correct. Het lijkt echter o.i. toch aangewezen voor de bedrijfsrevisor om (pro-)actief te handelen en zelf informatie op te vragen bij het bestuursorgaan of in de mate van

het mogelijke zelf informatie te verzamelen. Hij kan zulks doen op twee manieren. Enerzijds door het verzamelen van informatie op het moment dat de vennootschap haar keuze om verslagen te combineren of om aan een verslag te verzaken aan hem kenbaar maakt. Anderzijds kan hij zelf actief informatie verzamelen, uiteraard met medewerking van het bestuursorgaan van de betrokken vennootschappen. Pas in laatste instantie en bij gebreke aan alle nuttige informatie, lijkt het ons gepast om een onthoudende verklaring af te leggen.

De bedrijfsrevisor kan bovendien een informerende rol spelen. De bedrijfsrevisor kan ter zitting van de algemene vergadering die beslist over het al dan niet opstellen van fusie- of splitsingsverslagen wijzen op het keuzerecht dat de vennoten hebben, maar bovendien ook aangeven wat de gevolgen van deze keuze inhouden. Zo kan hij er bijvoorbeeld op wijzen dat hij over bepaalde informatie moet beschikken om zijn verslag te kunnen opstellen.

Hoewel zijn advies in dat opzicht niet bindend is, zal het toch enige vorm van gezag hebben en kan hij de vennootschap dwingen een beredeneerde keuze te maken aangezien het veto van één venoot volstaat opdat het bestuursorgaan van de betrokken vennootschappen verplicht zou zijn de nodige verslagen op te stellen en de preciaire situatie die het IBR in haar omzendbrief dd. 27 maart 2012 aanhaalt te vermijden.

Indien de vennootschap uiteindelijk beslist om toch enkel een controleverslag te laten opstellen, zal de bedrijfsrevisor moeten nagaan of hij de mogelijkheid heeft om een gefundeerd verslag op te stellen over het door fusievoorstel en in het bijzonder de ruilverhouding die het bestuursorgaan daarin voorstelt.

In de eerste plaats zal hij moeten nagaan of het fusievoorstel zelf voldoende informatie bevat die hem in staat stelt een oordeel te vellen. Indien dat niet het geval is, zal hij de afweging moeten maken of hij redelijkerwijze voldoende informatie heeft kunnen verzamelen om een oordeel te vormen. In dat geval kan hij ook best een opmerking maken in zijn verslag dat zijn bevindingen niet gebaseerd zijn op een fusieverlag dat door de raad van bestuur werd opgesteld.

Indien de bedrijfsrevisor op zelfstandige basis onvoldoende beschikbare informatie kan verzamelen, is een onthoudende verklaring aangewezen *“behalve in evidente gevallen zoals bijvoorbeeld bij een splitsing door oprichting van een nieuwe vennootschap waar de ruilverhouding 1 op 1 zou zijn.”¹⁹*

Besluit

In het uitzonderlijke geval dat een vennootschap voornemens is om op grond van haar keuzerecht enkel een controleverslag inzake fusie of splitsing te laten opstellen, dient de bedrijfsrevisor o.i. trachten eerst zelf alle nuttige informatie te verzamelen, alvorens daadwerkelijk een onthoudende verklaring af te leveren. Het is duidelijk dat dit scenario niet wenselijk is en best zou worden vermeden.

17 Omzendbrief 2012/03 van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren betreffende de impact op de inhoud van de revisorale verslagen van de wet van 8 januari 2012 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen ingevolge richtlijn 2009/109/EG wat verslaggevings- en documentatieverplichtingen in geval van fusie en splitsing betreft, 3.

18 Paragraaf 2.1.2 van de Normen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen.

19 Omzendbrief 2012/03 van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, 3.

Résumé

Depuis la modification de la loi du 8 janvier 2012, les sociétés peuvent renoncer au rapport devant être établi par l'organe de gestion dans le cadre de fusions et de scissions sans renoncer toutefois au rapport de contrôle du réviseur d'entreprises y afférent. Dans ce cas, il semble opportun, comme indiqué par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, que le réviseur d'entreprises délivre une déclaration d'abstention mais uniquement s'il a adopté une attitude proactive et qu'il a fait tout son possible pour recueillir lui-même les informations nécessaires, le cas échéant en collaboration avec l'organe de gestion concerné.

Summary

Since the amendment of the law of 8 January 2012, companies may waive the reporting requirement for the management body in the context of mergers and demergers without waiving the relevant auditor's report. In this case, it seems appropriate, as indicated by the Belgian Institute of Registered Auditors, that the registered auditor issues a disclaimer of opinion, but only if he has adopted a proactive attitude and has made every endeavour to gather the necessary information, if necessary, in cooperation with the management body concerned.

Mesures fiscales des budgets 2012 et 2013 (suite et pas fin)¹



PASCAL MINNE

Professeur ordinaire à l'ULB
(Solvay Brussels School
of Economics & Management)
Associé PETERCAM SA

Introduction

Aussi sûr que le jour de Noël tombe le 25 décembre, aussi sûr que le Moniteur de fin d'année apporte son lot de lois et arrêtés introduisant toute une série de nouvelles mesures fiscales. La tradition a été bien respectée cette année mais avec une innovation : en effet, les lois et arrêtés royaux publiés en décembre 2012 comprennent évidemment les nouvelles dispositions fiscales annoncées par le gouvernement lors de son conclave de novembre 2012 mais aussi d'autres dispositions qui concrétisent des décisions prises par le gouvernement en novembre 2011 (!) et qui sont applicables pour l'exercice d'imposition 2013, revenus de l'année 2012 (!!). Tout vient à point pour qui sait attendre.

Concrètement ces nouvelles dispositions sont contenues dans les lois suivantes :

- loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières² ;
- loi-programme du 27 décembre 2012³ ; et
- arrêté royal du 27 décembre 2012 adaptant l'AR/CIR 92 en matière de renonciation à la perception de précompte mobilier sur les dividendes distribués par des Sicafi⁴.

Nous avons déjà commenté un certain nombre de ces nouvelles mesures dans nos articles précédents⁵. Nous ne les analyserons donc plus sauf à indiquer brièvement la disposition et la référence à la loi. De plus, nous ne développerons que les dispositions qui peuvent être importantes dans le cadre des missions conduites par les reviseurs.

Dans sa présentation du budget 2013 tenue le 20 novembre 2012⁶, le gouvernement a affirmé sa volonté de réduire le déficit à 2,2 % du PIB (rappelons que l'objectif du budget 2012 était de limiter le déficit à 2,8 % du PIB). Pour ce faire, le gouvernement a dû envisager des mesures de réduction de dépenses et d'augmentation de recettes pour un total de 3,721 milliards €. Dans ce total, les nouvelles recettes fiscales s'élèvent à 1,067 milliards € auxquels il faut ajouter 513 milliards € pour une opération de régularisation dont les contours restent très flous au moment où nous écrivons ces lignes.

Ces nouvelles dispositions fiscales peuvent ainsi être classées en six catégories :

- précompte mobilier et modifications connexes (concernant les personnes physiques) ;
- dispositions relatives aux assurances-vie ;

- l'imposition des plus-values sur actions et parts dans le chef des sociétés ;
- les intérêts notionnels ;
- différentes mesures touchant l'impôt des personnes physiques ; et
- divers.

Précompte mobilier

A. Augmentation et harmonisation⁷

Une des mesures les plus importantes est l'augmentation et l'harmonisation du précompte mobilier. Les dividendes et intérêts attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2013 seront, en règle, soumis à un précompte mobilier de 25 %⁸. La différence entre l'imposition des dividendes (25 %) et celle des intérêts (15 puis 21 %) est donc abolie. Cette mesure est censée rapporter 361 millions € en 2013⁹.

Quelques revenus mobiliers restent néanmoins soumis à d'autres taux¹⁰. Parmi les plus importants, citons :

- taux de 15 % :
 - les intérêts sur emprunt « Leterme » (en l'occurrence un emprunt de l'Etat belge fin 2011)¹¹ ;
 - les intérêts sur comptes d'épargne réglementés non exonérés (soit, pour les personnes physiques, dans la mesure où ils excèdent 1.880 € par an et par contribuable)¹² ;
 - les dividendes distribués par des Sicafi résidentielles (cf. ci-dessous)¹³ ;
 - les redevances sur droits d'auteur (cf. ci-dessous)¹⁴ ;
- taux de 10 % :
 - les bonis de liquidation¹⁵.

De plus, autre grande modification, le précompte mobilier redevient entièrement libératoire. En effet, le régime complexe mis en place par la loi du 28 décembre 2011 qui instaurait une cotisation complémentaire de 4 % et une déclaration de certains revenus mobiliers même s'ils avaient subi le précompte, est supprimé : plus de cotisation supplémentaire, plus de communication à un point de contact central, plus de mention dans la déclaration à l'IPP !

Autre conséquence de cette harmonisation du précompte mobilier, la disparition de facto des actions VVPR¹⁶ ; ces actions à précompte réduit (15 % puis 21 %) subissent désormais le précompte mobilier au taux normal de 25 % et les « strips »

1 Article rédigé sur la base des dispositions connues au 4 février 2013.

2 *Mon. Belge* du 20 décembre 2012, 4^e éd., p. 86373 et s.

3 *Mon. Belge* du 31 décembre 2012, 2^e éd., p. 88860 et s.

4 *Mon. Belge* du 31 décembre 2012, 2^e éd., p. 88898 et s.

5 Voir P. MINNE, « L'imposition des revenus mobiliers après la réforme du 28 décembre 2011 », *TAA* 34, p. 16 et s. ; et P. MINNE, « Réforme fiscale 2012 – modifications à l'impôt des sociétés », *TAA* 36, p. 20 et s.

6 <http://www.premier.be/fr/actualite?page=3>.

7 Loi du 27 décembre 2012, art. 77 à 96 modifiant de nombreux articles du CIR.

8 Art. 269 CIR nouveau – inséré par l'art. 84 de la loi du 27 décembre 2012.

9 <http://www.premier.be/fr/actualite?page=3>.

10 Art. 269 CIR nouveau – inséré par l'art. 84 de la loi du 27 décembre 2012.

11 Art. 534 CIR (inséré par l'art. 37 de la loi du 28 décembre 2012) ; il s'agit des bons d'Etat émis et souscrits pendant la période du 24 novembre 2011 au 2 décembre 2011.

12 Art. 269, al. 1^{er}, 2^o CIR.

13 Art. 269, al. 1^{er}, 3^o CIR.

14 Art. 269, al. 1^{er}, 4^o CIR.

15 Art. 269, al. 1^{er}, 5^o CIR.

16 Voir M. DASSESE et P. MINNE, « Précis de Droit fiscal », Bruylant, 5^e éd., p. 495 et s.

qui étaient attachés à ces actions n'ont donc plus aucune valeur.

Le retour au précompte mobilier libérateur est une bonne nouvelle en termes de simplification pour les contribuables, les établissements financiers et l'administration fiscale : car finalement, personne ne voulait de cette cotisation supplémentaire. Le précompte harmonisé à 25 % représente néanmoins une augmentation de la charge fiscale des contribuables et la cotisation supplémentaire aura aussi été un cauchemar pour les institutions financières (programmes informatiques pour fourniture d'informations et retenue à la source de la cotisation), et pour les contribuables (opter ou pas pour une retenue immédiate de la cotisation). Ce cauchemar aura donc duré un an : toutes les justifications à l'introduction de ce régime ont donc volé en éclat devant les réticences des intervenants et les difficultés techniques absurdes qui avaient été imaginées. Et cela sans prendre en considération les coûts de développement informatique, d'information des contribuables, etc. Ce ne fut certes pas la disposition fiscale la plus brillante de l'arsenal législatif belge qui compte pourtant beaucoup d'originalité.

B. Dividendes de Sicafi résidentielles

L'arrêté royal du 27 décembre 2012¹⁷ a modifié le régime fiscal des dividendes distribués par des Sicafi résidentielles (Home Invest, Aedifica, Service Flats). Ces dividendes avaient toujours été exemptés de précompte mobilier ; la justification de cette faveur provenait de l'interdiction de pouvoir répercuter le précompte immobilier des immeubles détenus sur les locataires.

A partir du 1^{er} janvier 2013, les dividendes distribués par ces Sicafi seront soumis à un précompte mobilier de 15 % ; les dividendes distribués par les autres Sicafi sont désormais soumis au précompte mobilier normal de 25 %¹⁸.

C. Droits d'auteur¹⁹

Autre exception au taux normal de 25 %, les redevances qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur. L'impôt restera en principe limité au précompte mobilier maintenu au taux de 15 % pour la partie des droits qui ne dépassent pas 37.500 € (montant indexé chaque année : pour l'exercice d'imposition 2014, 56.450 €)²⁰. Pour les revenus qui dépassent ce seuil, le précompte mobilier sera porté à 25 % dans la mesure où la partie excédentaire n'a pas une origine professionnelle.

Deux autres modifications s'appliqueront aux droits d'auteurs dès la déclaration des revenus 2012 :

- ces revenus devront toujours être déclarés dans la déclaration fiscale du contribuable, même si le précompte mobilier a été retenu à la source ; et
- cette déclaration obligatoire aura pour effet de soumettre ces revenus à la taxe communale additionnelle.

D. Nouvelles définitions fiscales des instruments de placement collectif

Depuis le 1^{er} janvier 2006, l'article 19bis CIR soumet au précompte mobilier les plus-values réalisées lors du rachat d'actions ou parts de Sicav qui sont investies à plus de 40 % de leur patrimoine en produits financiers à revenus fixes (obligations, actifs monétaires, etc.). Trois modifications sont intervenues en fin d'année²¹ :

- la diminution du pourcentage « d'investissement en créances » qui passe de 40 % à 25 %. Cette modification permet de retrouver un parallélisme avec la directive européenne sur l'épargne et élargit automatiquement le champ d'application des titres de Sicav obligataires ou monétaires sur lesquels la plus-value deviendra imposable ;
- une adaptation qui vise à rendre conforme la législation belge aux principes européens suite à l'arrêt de la Cour de Justice de l'U.E. du 10 mai 2012 condamnant la Belgique. Par cette modification, le régime fiscal applicable aux OPC « sans passeport européen » est étendu aux OPC établis dans l'Espace Economique Européen (qui comprend outre les Etats Membres de l'Union, le Liechtenstein, la Norvège et l'Islande). L'impact de cette modification sera en fait très minime ; et
- enfin, point important et méconnu, l'imposition sur la base de l'article 19bis vise désormais non seulement les rachats d'actions ou de parts de Sicav obligataires ou monétaires, mais aussi les cessions à titre onéreux de ces titres. En d'autres termes, la loi vise maintenant les cessions à des tiers et notamment les opérations en bourse où les actions ou parts d'une Sicav sont traitées. Sont ainsi concernées, les plus-values réalisées sur Sicav de « trackers » qui sont le plus souvent cotées.

Le nouveau régime applicable aux Sicafi résidentielles s'entend désormais d'une société où « au moins 80 % des biens immobiliers (...) sont investis directement dans des biens immeubles situés dans un Etat membre de l'Espace Economique Européen et affectés ou destinés exclusivement à l'habitation »²².

E. Dispositions applicables pour l'année 2012²³

Le mécanisme de la cotisation supplémentaire de 4 % sera donc resté en place pour la seule année des revenus 2012. Rappelons que ce mécanisme impliquait le calcul par les contribuables du montant de revenus mobiliers perçus en 2012 et que si ce montant dépassait 20.020 €, le paiement de la cotisation de 4 % sur l'excédent.

Pour permettre le contrôle de l'obligation de payer cette contribution, la loi du 28 décembre 2011 avait prévu non seulement une communication de certains revenus mobiliers à un point de contact central auprès de l'administration, mais aussi une déclaration de certains revenus mobiliers dans la déclaration fiscale du contribuable (même si ces revenus avaient déjà subi entièrement leur régime

17 *Mon. Belge* du 31 décembre 2012, 2^e éd., p. 88898 et s.

18 Art. 269, al. 1^{er}, 3^e CIR nouveau et art. 171, 3^e, *quater* CIR.

19 Voir *Fiscologue* 07/12/2012, n° 1320, « Taxation des droits d'auteur : rien que des changements mineurs ».

20 Art. 17, § 1^{er}, 5^e CIR.

21 Loi du 13 décembre 2012, art. 40 modifiant l'art. 19bis CIR.

22 Voir nouvel art. 171, 3^e, *quater* CIR (art. 80 de la loi du 27 décembre 2012) et nouvel art. 269, 3^e CIR (art. 84 de la loi du 27 décembre 2012).

23 Loi du 27 décembre 2012, art. 77 et s. ; voir aussi D. COVELIERS, « Revenus mobiliers 2012 : l'option pour la retenue de 4 % encore ouverte », *Fiscologue*, n° 1322, p. 1 et s.

Le retour au précompte mobilier libérateur est une bonne nouvelle en termes de simplification pour les contribuables, les établissements financiers et l'administration fiscale : car finalement, personne ne voulait de cette cotisation supplémentaire. Le précompte harmonisé à 25 % représente néanmoins une augmentation de la charge fiscale des contribuables.

fiscal propre ; ex précompte mobilier à 25 %). Dès lors que la cotisation supplémentaire n'était en vigueur que pour une année, ni l'administration fiscale ni le gouvernement ne voulait trop investir dans une structure de contrôle. Il fut ainsi renoncé à mettre en place le point de contact central et on opta pour un nouveau régime permettant un contrôle minimal. Ce régime est fondamentalement basé sur la perception à la source (c'est-à-dire au moment du paiement du précompte mobilier) de la cotisation supplémentaire. Il peut se résumer comme suit :

- si en 2012, le contribuable a perçu moins de 20.020 € de revenus mobiliers visés pour l'application de la cotisation supplémentaire, il se bornera à une déclaration en ce sens dans sa déclaration fiscale et il n'aura aucune déclaration de revenus mobiliers à effectuer. Ceci est valable qu'il ait ou non payé la contribution de 4 % ;
- si en 2012, le contribuable a perçu plus de 20.020 € de revenus mobiliers visés pour l'application de la cotisation complémentaire, il ne devra pas déclarer ses revenus mobiliers s'il mentionne que les revenus précomptés à 21 % ont effectivement subi le prélèvement de 4 % complémentaire. Pour se faire, le contribuable aura dû demander avant le 31 décembre 2012 à toutes ses banques et institutions financières de retenir la cotisation de 4 % ; celles-ci auront versé alors la cotisation de 4 % au Trésor avant le 31 mars 2013 ;
- si en 2012, le contribuable a perçu plus de 20.020 € de revenus mobiliers visés pour l'application de la cotisation complémentaire et qu'il n'a PAS demandé ladite retenue de 4 %, il devra déclarer dans sa déclaration fiscale à rentrer en 2013, tous les revenus mobiliers précomptés à 21% et qui n'ont pas subi la cotisation complémentaire ainsi que les dividendes ordinaires précomptés à 25 %. C'est le régime qui était en vigueur en janvier 2012.

De multiples questions subsistent néanmoins : par exemple le cas du contribuable qui a perçu 15 € d'intérêts à l'étranger (il a un compte étranger pour les dépenses d'une résidence secondaire). Il n'a pas pu payer la cotisation de 4 % à la source sur les intérêts étrangers : devra-t-il, pour ces 15 €, déclarer tous les revenus mobiliers perçus en 2012 ?

On ne peut qu'exprimer les plus vives critiques sur la conception et la mise en place de cette cotisation. Le législateur n'a vraiment pas fait preuve de beaucoup de clairvoyance en imaginant ce régime.

Mais terminons néanmoins cette section sur une note positive : il a été confirmé que les dividendes et intérêts mentionnés dans la déclaration du contribuable ne seront pas soumis à la taxe communale additionnelle pour autant que ces revenus n'aient pas de caractère professionnel²⁴.

Assurances-vie

Deux dispositions fort importantes ont été introduites par la loi-programme du 27 décembre 2012.

A. Augmentation de la taxe sur les primes d'assurance-vie²⁵

La taxe sur les primes d'assurances-vie telle que prévue à l'article 175 du Code des droits et taxes divers est portée de 1,1 % à 2 %. Le nouveau taux est applicable à toutes les polices d'assurance-vie souscrites par des personnes physiques, tant en Belgique qu'à l'étranger. L'article 175 du Code des droits et taxes divers précise encore que la taxe reste de 1,1 % « pour les opérations d'assurances temporaires au décès à capital décroissant qui servent à la garantie d'un emprunt hypothécaire conclu pour acquérir ou conserver un bien immobilier, lorsqu'elles sont conclues par des personnes physiques ». Il s'agit des assurances sur la vie liées à un prêt ou un crédit.

L'augmentation s'applique aux primes payées à partir du 1^{er} janvier 2013.

Cette augmentation va rendre encore moins attractifs les contrats de type « branche 23 » car les coûts de structure et les taxes y afférents vont devenir très élevés par rapport à des produits plus classiques comme les Sicav.

B. Déclaration des assurances-vie²⁶

Mesure très controversée de la loi-programme, celle-ci instaure l'obligation pour les personnes physiques de déclarer les contrats d'assurance-vie souscrits étrangers dans leur déclaration fiscale à l'IPP. Le texte du nouvel article 307, § 1^{er}, al. 2 est le suivant : « La déclaration annuelle à l'IPP doit comporter les mentions de l'existence des contrats d'assurance-vie individuelle conclus par le contribuable ou son conjoint (...), auprès d'une entreprise d'assurance établie à l'étranger et du ou des pays où ces contrats ont été conclus. »

La justification de cette nouvelle obligation s'inspire de la disposition en vigueur depuis décembre 1996 qui impose aux contribuables de déclarer l'existence d'un compte en banque à l'étranger. Les contribuables doivent ainsi indiquer dans leur déclaration fiscale s'ils ont (ou n'ont pas) un compte en banque à l'étranger et si la réponse est positive, dans quel pays ils ont ce ou ces comptes. Il ne leur est pas demandé d'indiquer le solde du compte ni sa composition mais l'inspecteur fiscal peut évidemment leur poser des questions. Il semble que l'esprit de la nouvelle disposition visant les assurances-vie soit identique : selon l'Exposé des motifs de la loi, « cette obligation de déclaration permet de fermer une sortie de secours pour les patrimoines qui cherchent à se dissimuler au travers des montages recourant à des assurances-vie étrangères ». On ne peut être plus clair²⁷.

24 Voir art. 34 de la loi du 31 décembre 2012 modifiant l'art. 466, al. 2 CIR ; voir aussi *Fiscologue* 2012, n° 1320, « Exercice d'imposition 2012 'spécial' : solution pour les additionnels communaux ».

25 Loi du 27 décembre 2012, art. 104 modifiant l'art. 175 du Code des droits et taxes divers.

26 Loi du 27 décembre 2012, art. 101 modifiant l'art. 307, § 1^{er}, al. 2 CIR.

27 *Exposé des Motifs*, Doc. Parl. Chambre 2012-2013, Doc. 53 – 2561/001, p. 71.

Quelques précisions sur cette obligation :

- les contrats à déclarer « sont les contrats d'assurance-vie qui sont des assurances de personnes dans lesquelles la survenance de l'événement assuré ne dépend que de la durée de la vie humaine ». Sont ainsi visés les contrats d'assurances-vie au sens strict et au sens large, comme les produits branche 21 (assurances avec un capital et un rendement garanti), branche 22 (assurances de nuptialité et de natalité) et branche 23 (assurances-vie associées à des fonds d'investissement)²⁸ ;
- l'obligation de déclaration ne concerne évidemment que le futur mais tous les contrats devront être déclarés y compris ceux conclus avant l'entrée en vigueur de la loi ;
- comme pour les comptes bancaires, les contribuables devront déclarer l'existence du ou des contrats (pas leur contenu et leurs modalités) ; et
- la première déclaration devra être effectuée avec la déclaration fiscale relative à l'exercice d'imposition 2013, à introduire cette année.

Ceci posé, cette nouvelle obligation pose de sérieux problèmes :

- le texte de la loi impose la déclaration de l'existence du contrat ainsi que la déclaration du pays où le contrat a été conclu. Il ne faut donc pas déclarer le pays où est établie la compagnie d'assurances avec qui le contrat a été conclu, mais bien le pays où le contrat a été conclu. Prenons l'exemple suivant : un contribuable a conclu un contrat avec une compagnie d'assurances luxembourgeoise mais le contrat a été signé en Belgique. Sa déclaration fiscale se présentera donc comme suit : « avez-vous conclu un contrat d'assurance-vie établie à l'étranger » : OUI - dans quel pays ? BELGIQUE (!?)²⁹ ;
- la compatibilité de cette obligation avec le droit européen est plus que douteuse. La déclaration de comptes bancaires étrangers est déjà mise en question et l'obligation nouvelle est donc aussi problématique.

Quelles peuvent être les sanctions en cas de non-déclaration ? Elles seront sans doute peu nombreuses : en effet ces contrats d'assurance-vie n'entraînent généralement pas d'imposition et on ne peut donc envisager que des sanctions pénales prévues à l'article 449 CIR. Ce point est toutefois contesté³⁰.

Comme pour la déclaration des comptes bancaires étrangers, le gouvernement recherche un impact plus psychologique que réel. C'est écrit tel quel dans l'Exposé des motifs : « l'important est de créer l'obligation de déclaration au niveau de la déclaration fiscale, qui met le contribuable en situation de devoir répondre. Psychologiquement l'impact est important : il s'agit de répondre, par oui ou par non, à la question précise concernant les assurances-vie »³¹. Assez pathétique comme raisonnement !

Impôt des sociétés : imposition des plus-values sur actions et parts

La principale disposition concernant l'impôt des sociétés contenue dans les lois ici commentées, est relative à une nouvelle refonte de l'imposition des plus-values et parts. Cette modification est importante et nous la détaillons ci-dessous³².

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 (revenus de l'année 2011), l'article 192, § 1^{er} C.I.R. (issu de la loi du 23 octobre 1991 transposant en droit belge la directive « mère-filles ») disposait que « sont ... intégralement immunisées, les plus-values ... réalisées sur des actions ou parts dont les revenus éventuels sont susceptibles d'être déduits des bénéfices en vertu des articles 202, § 1^{er} et 203 C.I.R. ».

Moyennant conditions, l'exonération des plus-values sur actions était donc la règle. Ce régime a été modifié récemment à deux reprises :

- par la loi du 29 mars 2012 (pour l'exercice d'imposition 2013 – revenus de l'année 2012)³³ ;
- par la loi du 27 décembre 2012 (pour l'exercice d'imposition 2014 – revenus de l'année 2013).

Nous ne traiterons ci-dessous que du régime applicable à partir de l'exercice d'imposition 2014 (revenus de l'année 2013).

Le régime d'imposition assez simple jusqu'en 2012 a fait place à un régime d'imposition fort complexe où cinq situations doivent être distinguées.

A. Régime des plus-values sur actions détenues à long terme par des grandes entreprises

Sont considérées comme grandes entreprises, les sociétés qui ne répondent pas aux critères de l'article 15 du Code des Sociétés, c'est-à-dire qui dépassent plus d'une des limites suivantes :

- nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel (hors TVA) : € 7.300.000 ;
- total du bilan : € 3.650.000,

sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100 (auquel cas, l'entreprise est toujours considérée comme « grande »).

Les plus-values sur actions réalisées par ces grandes sociétés sont désormais taxées à un taux de 0,40 %³⁴ si les conditions suivantes sont établies : la plus-value doit porter sur des actions :

- qui ont été détenues en pleine propriété ;
- pendant une période ininterrompue d'au moins un an ;

Comme pour la déclaration des comptes bancaires étrangers, le gouvernement recherche, avec la déclaration des assurances-vie étrangères, un impact plus psychologique que réel.

28 Rapport, Doc. 53, 2561/006, p. 34.

29 Voir B. PHILIPPART DE FOY, « Déclaration des assurances-vie : la guerre psychologique du SPF Finances », *Fiscologue* 2013, n° 1323, p. 1 et s.

30 Voir B. PHILIPPART DE FOY, « Déclaration des assurances-vie : la guerre psychologique du SPF Finances », *Fiscologue* 2013, n° 1323, p. 1 et s.

31 Rapport n° 53, 2561/006, p. 35.

32 Loi du 27 décembre 2012, art. 100 modifiant l'art. 217 CIR.

33 Voir P. MINNE, *op.cit.*, TAA 36, p. 20 et s.

34 Ou 0,412 % avec la cotisation complémentaire de crise (art. 463bis, § 1^{er}, 1° CIR).

Les plus-values sur actions réalisées par les grandes sociétés sont désormais taxées à un taux minimum de 0,412 %.

- émises par des sociétés qui paient l'impôt belge ou un impôt équivalent³⁵.

La condition de pleine propriété semble répondre à un arrêt de la Cour de cassation qui avait dit pour droit que l'exonération des plus-values sur actions ou parts n'exige pas la cession de l'usufruit de la pleine propriété ; la contradiction n'est peut-être qu'apparente³⁶. Cette condition de détention en pleine propriété est d'ailleurs identique à celle de l'article 202 CIR relatif au régime des RDT.

La condition de durée de détention d'au moins un an est également reprise de l'article 202 CIR. La loi ne donne aucune précision ni sur la manière de calculer la période de détention ni sur la manière « d'identifier » les actions achetées puis cédées : FIFO, LIFO, individualisation, choix du contribuable. En l'absence d'indication, nous estimons que le contribuable peut lui-même déterminer quelles actions sont cédées (et déterminer ainsi sa plus-value) mais il devra le prouver (*cf.* Com.I.R. 44/68)³⁷.

Un prêt d'actions ou une certification d'actions n'interrompent pas la durée de détention prévue par la loi.

Le taux de 0,40 % peut paraître surprenant et la question a été posée lors de la conférence de presse pendant laquelle le gouvernement présentait le budget 2013 et les nouvelles mesures fiscales. Le Ministre du Budget a benoîtement expliqué que le gouvernement avait voulu instaurer un impôt minimum des sociétés mais n'avait pas trouvé la technique juridique pour ce faire : or, un montant d'environ 100 millions € avait été budgété pour ce nouvel impôt. Devant la difficulté d'instaurer un impôt minimum des sociétés, le gouvernement s'est rabattu sur une imposition des plus-values et a donc travaillé « à rebours » en calculant la moyenne des plus-values réalisées par les sociétés belges sur les trois dernières années et en établissant le taux d'imposition en fonction des besoins antérieurement budgétés, soit 100 millions €. Cela laisse rêveur ...

Mais cela a des implications additionnelles : l'article 99 de la loi du 31 décembre 2012 a en effet introduit une modification à l'article 207. L'alinéa 2 dudit article est complété par les mots suivants : « ni sur les plus-values visées à l'article 217, 3° ». Ce qui signifie que cette imposition à 0,40 % devient une vraie imposition forfaitaire³⁸. L'article 207 interdit en effet la déduction des éléments extracomptables, tels que RDT, déduction pour capital à risque, déduction pour revenus de brevets, déduction pour investissement, etc., dans certaines situations (réception d'avantages anormaux et bénévoles, changement de contrôle, etc.). La nouvelle disposition interdit ainsi l'imputation des déductions extracomptables sur les plus-values sur actions taxées à 0,40 % : l'impôt doit être payé en toute circonstance et cette mesure curieuse trouve évidemment son origine dans la volonté qu'avait le Gouvernement d'établir un impôt des sociétés minimum.

Trois remarques additionnelles :

- cette non-imputation des déductions extracomptables ne touchent que les plus-values

imposées à 0,40 % et non les plus-values sur actions imposées à 25 % (voir C. ci-dessous) ;

- l'interdiction de déduire les RDT nous laisse perplexe, en tout cas pour les dividendes provenant d'une société établie dans l'Espace Economique Européen. Les condamnations de la loi belge dans l'affaire Cobelfret³⁹ et les modifications connexes du CIR⁴⁰ devraient mener à une nouvelle condamnation de l'Etat belge sur ce point ;
- précisons pour autant que de besoin que les moins-values sur actions et parts sur cette « catégorie » d'actions ou parts, restent non-déductibles.

B. Régime des plus-values sur actions détenues à long terme par des petites entreprises⁴¹

Les petites entreprises sont donc celles qui répondent aux critères de l'article 15 du Code des Sociétés.

Les plus-values sur actions réalisées par ces sociétés (pour leur montant net) sont totalement exonérées d'impôt des sociétés moyennant le respect des trois conditions ci-dessus (détention en pleine propriété, pendant un an minimum, et émetteurs normalement taxés). C'est le régime « 2012 » qui reste d'application.

C. Régime des plus-values sur actions détenues à court terme par les entreprises (grandes et petites)⁴²

Sont visées ici les plus-values sur actions qui ne répondent pas aux deux premières conditions, à savoir sur actions :

- qui ne sont pas détenues en pleine propriété, ou
- qui n'ont pas été détenues pendant une période ininterrompue d'un an.

Depuis l'exercice d'imposition 2013 (revenus 2012) ces plus-values sur actions taxées à un taux distinct de 25 %, auquel il faut ajouter la C.C.C. de 3 %, soit un taux effectif de 25,75 %⁴³.

Les modifications intervenues ne changent rien à la déduction des différents éléments extracomptables déductibles sur le résultat imposable (RDT, DIN, etc.). Le taux de 25 % (ou 25,75 % avec C.C.C.) sera appliqué par une répartition du bénéfice subsistant après la déduction des diverses déductions fiscales. Les moins-values restent non-déductibles.

D. Régime des plus-values sur actions émises par des sociétés qui ne respectent pas les conditions de l'article 203 CIR

On vise ici des sociétés qui ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés belge ou à un impôt des sociétés étranger similaire.

35 Art. 192, 1^{er} CIR et 217 CIR (en combinaison avec les art. 202 et 203 CIR).

36 Cass. 16 décembre 2011, voir *Fiscologue*, n° 1285, p. 5 et s.

37 Y. DEWAELE, « Les mesures I. soc. de la (1^{ère} ?) loi-programme 2012 », *Actualités fiscales*, n° 17, p. 2.

38 Voir S. PEETERS, « Sociétés non PME : une taxe sur les plus-values exonérées », *Fiscologue*, n° 1325, p. 4 et 5.

39 CJCE, 12 février 2009, n° C-138/07.

40 P.ex. loi du 2 mai 2005 modifiant l'art. 205, § 2, al. 2 CIR sur l'imputation de certains RDT sur des DNA.

41 P. MINNE, « Réforme fiscale 2012 – modifications à l'impôt des sociétés », *TAA* 36, p. 20 et s.

42 Art. 217, 2° CIR.

43 Art. 463bis, § 1^{er}, 1° CIR.

Ces plus-values seront toujours imposées au taux normal de l'impôt des sociétés (33,99 %) et les moins-values non-déductibles.

E. Régime des plus-values de « trading »⁴⁴

La combinaison de plus-values 'à court terme' imposables avec des moins-values 'à court terme' non déductibles aurait eu des effets désastreux pour les traders belges d'actions ou de parts (en ce compris les « market makers » ou « liquidity providers »). De nombreuses actions belges déjà peu liquides le seraient devenues encore moins ou auraient dû verser une commission plus élevée aux « market makers ».

Le législateur a tenu compte de ces préoccupations. Les opérations réalisées par des sociétés de trading sur des titres appartenant à leur portefeuille commercial seront exclues du champ d'application de l'article 192 CIR : les plus-values seront imposées aux taux ordinaires (tout comme les bénéfices des traders sur d'autres actifs). En revanche, les moins-values seront fiscalement déductibles (tout comme les pertes des traders sur d'autres actifs). Les sociétés de trading seront donc imposées sur leurs bénéfices nets.

Toutefois, la solution choisie n'est que partielle car le régime prévu pour les sociétés de trading a été limité – sans aucune justification dans l'Exposé des motifs – aux sociétés auxquelles s'applique l'A.R. du 23 septembre 1992 relatif aux comptes annuels des établissements de crédit, des entreprises d'investissement et des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif.

Pour ces sociétés (fondamentalement les banques et sociétés de bourse), les actions qui font partie de leur portefeuille commercial sont désormais considérées fiscalement comme du « stock » et les plus-values soumises au régime de droit commun. Selon l'article 35, § 1^{er}, al. 2 de l'AR du 23 septembre 1992 : par titres appartenant au portefeuille commercial, il faut entendre « les titres à revenu fixe et à revenu variable acquis dans le cadre d'une émission en vue de leur placement auprès de tiers ainsi que les titres autrement acquis en vue de leur revente sur la base de considération de rendement à court terme qui n'excède normalement pas six mois et qui, dans le cas de titres à durée déterminée, couvre une période plus courte que la durée résiduelle des titres en cause ».

Le régime spécifique prévoit qu'en cas d'aliénation d'actions ou parts appartenant au portefeuille commercial, la plus-value sera taxée aux taux ordinaires et la moins-value sera fiscalement déductible. La plus-value ou la moins-value sera calculée par rapport à la valeur d'acquisition (si les actions ou parts ont été acquises à partir du 1^{er} janvier 2012) ou par rapport à la valeur d'acquisition (ou de placement) éventuellement diminuée des réductions de valeur si ces actions étaient déjà reprises dans les comptes de la société au 31 décembre 2011.

Enfin différentes règles sont prévues pour le passage d'actions du portefeuille commercial vers le portefeuille ordinaire et vice-versa⁴⁵.

F. Remarques finales

- soulignons qu'aucune condition d'application de ces différents régimes d'imposition n'impose une condition de participation minimale ;
- sauf pour les opérations de « trading », les moins-values sur actions restent non déductibles fiscalement. Cette non-déduction a d'ailleurs servi d'argument au gouvernement pour justifier le taux réduit de 25 % ;
- les plus-values doivent toujours s'entendre de leur montant net (c'est-à-dire après frais de cession)⁴⁶.

Impôt des sociétés : déduction pour capital à risque

Les modifications au régime des intérêts notionnels que nous avons décrites dans notre précédent article (interdiction de report sur les exercices ultérieurs, traitement du « stock » d'intérêts notionnels non utilisés, etc.) ont finalement été incluses dans la loi du 13 décembre 2012. Il n'y a pas eu d'autres modifications lors du vote de la loi par le Parlement⁴⁷.

D'autre part, le taux des intérêts notionnels pour l'exercice d'imposition 2014 (revenus 2013) a été fixé à 2,742 % ; rappelons que ce taux était de 3 % pour l'exercice précédent. Ce faisant le gouvernement espère économiser 256 millions € en 2013.

Différentes mesures touchant les personnes physiques⁴⁸

Il s'agit en fait d'une multitude de dispositions qui visent à supprimer des déductions que les personnes physiques pouvaient demander dans leur déclaration fiscale, ou plus précisément à remplacer ces déductions par des réductions d'impôts. Autrement dit, la déduction « revenu de revenu » est remplacée par une réduction « impôt d'impôt ». L'influence de la progressivité des tarifs fiscaux sur la hauteur de l'avantage fiscal (plus le revenu est élevé plus l'avantage fiscal est élevé) est ainsi neutralisée. Il n'entre pas dans le cadre de cet article de parcourir toutes ces modifications de manière extensive mais retenons les réductions d'impôts suivantes (remplaçant donc une déduction de la dépense correspondante) :

- libéralités (réduction d'impôt de 45 %) ;
- employés de maison (30 %) ;
- frais de garde d'enfants (45 %) ; et
- dépenses afférentes à des monuments et sites classées (30 %).

La nouvelle disposition interdit ainsi l'imputation des déductions extra-comptables sur les plus-values sur actions taxées à 0,412 % : l'impôt doit être payé en toute circonstance.

44 Art. 192, § 1^{er} CIR, al. 4 à 6.

45 Cf. note Y. DEWAELE, *op.cit.* p. 3 et s.

46 Art. 43 CIR.

47 Loi 13 décembre 2012, art. 56 à 58, insérant un nouvel art. 536 CIR.

48 Loi 13 décembre 2012, art. 10 et s., voir aussi *Fiscologue* 2012, n° 1305, p. 1 et s.

En outre la réduction pour les sommes consacrées à l'épargne à long terme et celle relative à la sécurisation d'habitation sont réduites à 30 %.

Toutes ces mesures avaient déjà été décidées en décembre 2011 (!) ; elles sont enfin concrétisées dans la loi du 13 décembre 2012 et bien sûr applicables dès l'exercice d'imposition 2013 (année des revenus 2012).

Autres dispositions

Enfin trois autres nouvelles mesures méritent d'être mentionnées :

- les accroissements d'impôts avaient toujours été calculés sur l'impôt dû après imputation des précomptes et autres versements anticipés. A partir de l'exercice 2013, les accroissements d'impôts seront désormais calculés avant imputation des précomptes, crédits d'impôts, QFIE et versements anticipés⁴⁹ ;
- le « bonus collectif » sera désormais soumis à une imposition dans le chef des employés. Il s'agit des « avantages non récurrents liés aux résultats » instaurés depuis une loi du 21 décembre 2007 qui sous certaines conditions n'étaient ni imposés ni soumis à des cotisations de sécurité sociale dans le chef des employés mais sur lesquels l'employeur devait verser une cotisation de sécurité sociale égale à 33 % des montants attribués. Une cotisation de 13,07 % sera en outre perçue dans le chef des bénéficiaires à partir du 1^{er} janvier 2013⁵⁰ ; et
- une loi d'avril 2012 avait instauré le concept « d'abus fiscal » ; la loi du 27 décembre 2012 instaure à présent la notion d'abus social, très largement inspirée par la nouvelle disposition fiscale⁵¹.

Conclusions

Les différentes dispositions fiscales du budget 2013 s'inscrivent dans la droite ligne des mesures antérieures : n'ayant aucun autre objectif que de faire rentrer des recettes au budget de l'Etat, étant réactives par rapport à des situations et/ou contestations antérieures, elles ne contiennent aucun souffle nouveau. Nouvelles impositions parfois contestables ou établies en dépit du bon sens (plus-values sur actions), ou nouvelles dispositions visant à la lutte contre la fraude fiscale et sociale, ces mesures visent simplement à permettre à l'Etat de « boucler » son budget afin de ne pas s'attirer les foudres de l'Union Européenne ou d'une quelconque agence de notation. Il faudra attendre les élections de 2014, leurs verdicts, les coalitions qui seront constitués à ce moment, pour qu'un nouveau gouvernement ait un nouveau programme permettant une nouvelle approche de la fiscalité, de la fiscalité du XXI^{ème} siècle. Comme l'écrivait Nicolas BOILAU au premier chant de son Art poétique :

*« Hâtez-vous lentement, et sans perdre courage,
Vingt fois sur le métier, remettez votre ouvrage.
Polissez-le sans cesse, et le repolissez.
Ajoutez quelques fois, et souvent effacez. ».*

Mais avant de suivre ces conseils, il faut avoir un projet.

49 Loi du 27 décembre 2012, art. 102 modifiant l'art. 444 CIR.

50 Loi du 27 décembre 2012, art. 75.

51 Loi du 27 décembre 2012, art. 26 et s.

Samenvatting

Eind 2012 werden een aantal wetten houdende fiscale bepalingen gepubliceerd: sommige bepalingen voeren eindelijk een aantal in december 2011 (!) genomen beslissingen uit, van toepassing vanaf het aanslagjaar 2013 (inkomstenjaar 2012). Andere bepalingen zijn een afspiegeling van de beslissingen genomen door de regering in november 2012 ter afsluiting van de begroting 2013.

Deze nieuwe maatregelen omvatten onder meer een aantal wijzigingen met betrekking tot de roerende voorheffing. Het optrekken van de voorheffing naar 25 % voor bijna alle roerende inkomsten: het historisch verschil tussen dividend en rente wordt aldus afgeschaft. Maar ook de terugkeer naar het systeem van de bevrijdende roerende voorheffing: de bijkomende heffing van 4 % verdwijnt, alsook alle verplichtingen inzake mededeling en aangifte van de roerende inkomsten. Goed nieuws op het gebied van vereenvoudiging maar dit houdt wel een verhoging van de belastingdruk in.

Op de door natuurlijke personen afgesloten levensverzekeringen zijn twee bepalingen van toepassing: verhoging van de belasting op verzekeringsproducten van 1,1 % naar 2 % en een nieuwe aangifteplicht, zijnde de aangifte van in het buitenland afgesloten levensverzekeringen.

En ten slotte is er nog de invoering van een belasting op de door "grote" bedrijven gerealiseerde meerwaarden op aandelen: merkwaardig belastingtarief van 0,40 % (plus CCC), ingegeven door louter budgettaire overwegingen. Door de invoering van deze nieuwe belasting wordt het belastingstelsel van de meerwaarden in de vennootschapsbelasting bijzonder ingewikkeld.

De wetten van eind 2012 bevatten uiteraard nog een aantal andere nieuwe of herstelbepalingen.

Er is dus geen grote fiscale hervorming en die zal er ook niet komen vóór de verkiezingen van 2014.

Summary

Several laws laying down fiscal provisions have been issued at the end of 2012: some provisions finally embody decisions taken in December 2011 (!), applicable from tax year 2013 onwards (income year 2012). Other provisions reflect the decisions taken by the government in November 2012 to balance the 2013 budget.

The new measures include amendments to withholding tax rules. A uniform withholding tax rate of 25 % has been introduced for practically all movable income, which involves the abolition of the historic difference between dividend and interest. The measures include also a return to the liberating withholding tax system: abolition of the additional assessment of 4 % and of all communication and reporting requirements regarding property income. However, this positive development regarding simplification involves an increased tax burden.

Life insurance policies underwritten by natural persons are covered by two provisions: increase of the tax on insurance products from 1,1 % to 2 % and a new reporting requirement regarding insurance policies taken out abroad.

Lastly, the introduction of a specific tax on capital gains on shares made by larger companies: peculiar tax rate of 0,40 % (plus CCC), justified only on the basis of budget considerations. The introduction of this new corporate tax generates a very complex regime of capital gains tax.

It is obvious that the laws issued at the end of 2012 contain a series of other new or corrective action provisions.

We can conclude that there is no major tax reform and that it will not take place before the 2014 elections.



Belangrijkste samenvattingen van op de ICCI website gepubliceerde adviezen van april en mei 2013 / Principaux résumés des avis publiés sur le site internet de l'ICCI en avril et mai 2013

De rol van de bedrijfsrevisor ten aanzien van het Comité voor preventie en bescherming op het werk (CPBW)

Op basis van de huidige wettelijke bepalingen heeft de bedrijfsrevisor geen specifieke rol te vervullen ten aanzien van het CPBW, behalve wanneer het Comité, in uitvoering van artikel 18 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van de economie, tijdelijk de activiteiten van een voorheen bestaande ondernemingsraad voortzet tot de volgende vierjaarlijkse sociale verkiezingen

Het aanleggen van een voorziening als bewijsmateriaal?

Volgens de thans bestaande rechtsleer mag uit de vorming van een voorziening voor risico's en kosten in geval van een rechtsgeding niet worden afgeleid dat een onderneming de gegrondheid van de tegen haar ingestelde rechtsvordering, zelfs impliciet en ten belope van het geboekt bedrag, zou erkennen.

Opdracht van verificateur van de rekeningen

Het begrip "verificateur van de rekeningen" is niet wettelijk erkend. Er bestaan dus geen referentieteksten hieromtrent. Met betrekking tot de inhoud en de modaliteiten van deze opdracht dient derhalve te worden verwezen naar de statuten. Indien de statuten deze aanleggenheid niet behandelen, kan de algemene vergadering evenwel deze functie "creëren" en de inhoud, modaliteiten en duur ervan bepalen. Deze interne opdracht mag niet aan openbaarmakingsregels onderworpen zijn: hij mag niet worden verward met de wettelijk vastgelegde commissarisfunctie.

Waardering van een deelneming resulterend uit een inbreng van een vordering op een vennootschap in moeilijkheden

Advies 2012/01 van de Raad van het IBR heeft enkel betrekking op de situatie van de inbreng verkrijgende vennootschap en geenszins op deze van de inbrenger. De waarde van een vordering op een onderneming in moeilijkheden zal moeten worden beoordeeld op haar inbaarheid door het bestuursorgaan van de schuldeisende vennootschap. Indien er onzekerheid bestaat over deze inbaarheid, zal een (gedeeltelijke of volledige) waardevermindering moeten worden geboekt. Wanneer deze vordering vervolgens wordt ingebracht in het kapitaal van de vennootschap-schuldenaar, zal de eruit resulterende deelneming worden gewaardeerd aan de netto-boekwaarde tegen dewelke de vordering was geboekt. Het louter feit van de inbreng verandert immers voor de inbrenger van de vennootschap niet de waarde van de vordering van de inbrengende vennootschap die werd omgezet in een deelneming.

Le rôle du réviseur d'entreprises à l'égard du Comité pour la prévention et la protection au travail (CPPT)

En vertu des dispositions légales en vigueur, le réviseur d'entreprises n'a pas de rôle spécifique à remplir à l'égard du CPPT, sauf si le Comité poursuit, conformément à l'article 18 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, temporairement les activités d'un conseil d'entreprise préexistant jusqu'aux élections sociales quadriennales suivantes.

La constitution d'une provision comme élément de preuve ?

Selon la doctrine actuelle, la constitution d'une provision pour risques et charges en cas de litige ne peut permettre de déduire qu'une entreprise reconnaît, même implicitement et à concurrence du montant inscrit, le bien-fondé de l'action en justice intentée contre elle.

Mission de vérificateur aux comptes

La notion de « vérificateur aux comptes » n'est pas reconnue par la loi. Il n'existe donc pas de textes de référence en la matière. Il faut dès lors se référer aux statuts quant au contenu et aux modalités de cette mission. En cas de silence des statuts, l'assemblée générale peut toutefois « créer » cette fonction et définir son contenu, ses modalités et sa durée. Cette mission restera dans tous les cas dans l'ordre interne et ne peut faire l'objet de mesure de publicité : elle ne peut se confondre avec la fonction de commissaire qui elle résulte de la loi.

Evaluation d'une participation résultant de l'apport d'une créance contre une société en difficultés

L'avis 2012/01 du Conseil de l'IRE ne porte que sur la situation de la société bénéficiaire de l'apport et non de la société apporteuse. La valeur d'une créance contre une entreprise en difficultés devra être déterminée, en fonction de sa recouvrabilité, par l'organe de gestion de l'entreprise créancière. En cas d'incertitude sur le recouvrement, une réduction de valeur (partielle ou totale) devra être comptabilisée. Lorsque cette créance est ensuite apportée au capital de l'entreprise débitrice, la participation qui en résulte devra être évaluée à la valeur nette comptable à laquelle la créance était comptabilisée. Le simple fait de l'apport ne change pas la valeur de la créance de la société apporteuse convertie en participation.

Onherroepelijke mandaten tot hypotheekstelling en inpandgeving

Aangezien artikel 97 A van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen daaromtrent heel duidelijk is, is het ICCI van oordeel dat zowel mandaten tot hypotheekstelling als mandaten tot inpandgeving van handelsfonds in de toelichting moeten worden vermeld.

Corrigeren van de rekeningen van een mede-eigendom

Enkel een bedrijfsrevisor of een externe account kan rechtsgeldig, op juridisch en boekhoudkundig vlak, de boekhouding van een vereniging van mede-eigenaars (VME) op orde brengen. Het betreft hier een opdracht tot het corrigeren van de rekeningen van een derde, zijnde deze van de betrokken VME (cf. art. 37 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen; art. 38 van deze wet bestraft strafrechtelijk de niet-naleving van deze bepaling). Indien de persoon die door de mede-eigendom werd belast met het "orde scheppen in de boekhouding" niet over één van deze hoedanigheden beschikt, is het resultaat van zijn werkzaamheden onwettig en dus niet tegenstelbaar.

Duur van het commissarismandaat in een autonoom gemeentebedrijf

Overeenkomstig artikel 1012, § 2 van het Wetboek van vennootschappen zijn de bepalingen van artikel 135, § 1 van het Wetboek van vennootschappen van toepassing op de commissarissen die in hun hoedanigheid van bedrijfsrevisor leden zijn van het college van commissarissen in een autonoom gemeentebedrijf.

Commissarismandaat in een vzw waarvan één van de bestuurders de schoonbroer is van de bedrijfsrevisor

Een bedrijfsrevisor mag geen mandaat van commissaris opnemen in een vzw waarvan één van de bestuurders zijn schoonbroer (*i.e.* aanverwant in de tweede graad) is (cf. gecombineerde lezing van art. 17, § 7 wet van 27 juni 1921, art. 133, § 1 W. Venn. en art. 9 KB 10 januari 1994).

Commissarisverslag over een vennootschap waarvan het faillissement onvermijdelijk is als gevolg van een overdracht van activa in het kader van een procedure van gerechtelijke reorganisatie

Het faillissement van de vennootschap zal, vanaf de uitspraak van faillietverklaring, een einde maken aan de opdracht van de commissaris en ontheft hem bijgevolg van elke zorgvuldigheidsverplichting, meer bepaald ingeval het faillissement wordt uitgesproken vóór de jaarrekening aan zijn controle wordt onderworpen. In voormeld geval dient er geen commissarisverslag te worden opgesteld en zal de algemene vergadering niet meer plaatsvinden. Indien het faillissement echter niet werd uitgesproken op het ogenblik dat het bestuursorgaan de jaarrekening moet onderwerpen aan de wettelijke controle door de commissaris, dient deze laatste het bestuursorgaan hiervan op de hoogte te brengen en een verslag van niet-bevinding op te stellen. Indien het bestuursorgaan daarenboven de jaarrekening aan de controle door de commissaris onderwerpt vóór het verstrijken van de wettelijke termijnen, dient laatstgenoemde voormelde controle uit te voeren en zijn verslag op te stellen met het oog op de algemene vergadering. Een eventuele faillietverklaring betekent het einde van diens opdracht.

Mandats irrévocables d'hypothéquer et de mettre en gage

L'article 97 A de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant l'exécution du Code des sociétés étant très clair à ce propos, l'ICCI estime que tant le mandat d'hypothéquer que le mandat de mettre en gage sur fonds de commerce doivent être mentionnés dans l'annexe.

Redressement des comptes en matière de copropriété

Seul un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe peut valablement, sur un plan juridique et comptable, réaliser une remise en ordre de la comptabilité d'une association de copropriétaires (ACP). Il s'agit d'une mission de redressement des comptes d'un tiers à savoir ceux de l'ACP en cause (cf. art. 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales; l'art. 38 de la même loi sanctionne pénalement le non-respect de cette disposition). Si la personne qui a été mandatée par la copropriété pour « remettre de l'ordre dans la comptabilité » ne dispose pas d'une de ces qualités, le résultat de son travail est illégal et par conséquent inopposable.

Durée du mandat de commissaire dans une régie communale autonome

Conformément à l'article 1012, § 2 du Code des sociétés, les dispositions de l'article 135, § 1^{er} du Code des sociétés s'appliquent aux commissaires qui sont, en leur qualité de réviseur d'entreprises, membres du collège des commissaires d'une régie communale autonome.

Mandat de commissaire dans une ASBL dont un des administrateurs est le beau-frère du réviseur d'entreprises

Un réviseur d'entreprises ne peut assumer un mandat de commissaire au sein d'une ASBL dont un des administrateurs est son beau-frère (à savoir allié au deuxième degré) (cf. lecture combinée de l'art. 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921, de l'art. 133, § 1^{er} C. Soc. et de l'art. 9 de l'A.R. du 10 janvier 1994).

Rapport du commissaire sur une société dont la faillite est inévitable suite à une cession d'actif dans le cadre d'une procédure de réorganisation judiciaire

La faillite de la société mettra fin à la mission du commissaire dès son prononcé et en conséquence plus aucune diligence ne sera requise de sa part, notamment dans le cas où la faillite interviendrait avant que les comptes annuels ne soient soumis à son contrôle. Dans cette hypothèse aucun rapport du commissaire ne devra être établi et l'assemblée générale n'aura plus lieu. Toutefois, si la faillite n'a pas été prononcée au moment où légalement l'organe de gestion doit soumettre les comptes annuels au contrôle du commissaire, il appartient à ce dernier d'en aviser l'organe de gestion et d'établir un rapport de carence. Si par ailleurs l'organe de gestion soumet au contrôle du commissaire les comptes annuels avant que les délais légaux ne soient écoulés, il est du devoir de ce dernier de procéder à ce contrôle et à l'établissement de son rapport en vue de l'assemblée. Une éventuelle déclaration de faillite mettra fin à son devoir.

Splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen en hun boekjaar

Na de splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen stemt de begindatum van het eerste boekjaar van deze nieuwe vennootschappen overeen met de datum van de juridische uitwerking van de splitsing en enkel deze datum dient op de eerste bladzijde van hun jaarrekening te worden vermeld.

Boekjaar van een gesplitste vennootschap

Het vak “Jaarrekening ... met betrekking tot het boekjaar dat de periode dekt van ... tot ...” van VOL 1.1. van de jaarrekening van een gesplitste vennootschap dient als volgt te worden ingevuld: “van [datum van jaarafsluiting van het laatste boekjaar waarvoor de rekeningen zijn goedgekeurd van de gesplitste vennootschap] tot [datum vanaf welke de handelingen van de te splitsen vennootschap boekhoudkundig geacht worden te zijn verricht voor rekening van een van de nieuwe vennootschappen]”.

Jaarrekening en commissarisverslag bij een fusie door overneming

In het kader van een fusie door overneming waar vennootschap A wordt overgenomen door vennootschap B dient vennootschap A een “jaarrekening NBB” op te maken in de vorm en de inhoud bepaald door de Koning. De jaarrekening zal betrekking hebben op het boekjaar dat de periode dekt van de datum van de jaarafsluiting van het laatste boekjaar waarvoor de rekeningen zijn goedgekeurd en de datum vanaf welke de handelingen van de over te nemen vennootschap boekhoudkundig geacht worden te zijn verricht voor rekening van de overnemende vennootschap. Om te beantwoorden aan het begrip “getrouw beeld” moet in de toelichting de datum van de boekhoudkundige uitwerking worden vermeld. De goedgekeurde jaarrekening dient binnen de dertig dagen nadat zij door de algemene vergadering is goedgekeurd door toedoen van de bestuurders bij de Nationale Bank van België (NBB) te worden neergelegd. Voor vennootschap A dient een commissarisverslag te worden opgemaakt door de commissaris van de overgenomen vennootschap.

Niet-naleven van de consolidatieplicht

De moedervenootschap is (behoudens vrijstelling consolidatieplicht) verantwoordelijk voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening en het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening indien zij, alleen of gezamenlijk, één of meer dochterondernemingen controleert (art. 110, eerste lid W. Venn.). De bestuurdersaansprakelijkheid is ongetwijfeld uitgebreid tot de geconsolideerde jaarrekening, en overtredingen in dat verband moeten worden vermeld in het commissarisverslag over de jaarrekening (tweede deel) wanneer zij worden vastgesteld (art. 144, eerste lid, 8° W. Venn.). Van deze vermelding kan enkel worden afgezien (facultatief) indien het bestuursorgaan de gepaste maatregelen heeft genomen om de onwettige toestand recht te zetten.

Indien de toelichting VOL 5.17.1 (jaarrekening) niet of foutief is ingevuld, kan dat, behoudens de verplichte vermelding in het tweede deel van het commissarisverslag, in voorkomend geval ook leiden tot het formuleren van een voorbehoud in het commissarisverslag. Deze bevoegdheid komt echter altijd toe aan de commissaris die dit moet beoordelen op basis van het specifiek geval.

De commissaris heeft hieromtrent, naast voornoemde wettelijke spreekplicht in het kader van de verslaggeving aan de algemene vergadering en in het commissarisverslag, geen meldingsplicht naar de Nationale Bank van België (NBB) of een andere overheidsinstantie toe.

Scission par constitution de nouvelles sociétés et leur exercice comptable

A la suite de la scission par constitution de nouvelles sociétés, la date de début du premier exercice de ces nouvelles sociétés correspond à la date de la mise en œuvre juridique de la scission et seule cette date doit être mentionnée sur la première page de leurs comptes annuels.

Exercice social d'une société scindée

La case “Comptes annuels ... relatifs à l'exercice couvrant la période du ... au ...” de la section C 1.1 des comptes annuels d'une société scindée doit être remplie comme suit : “du [date de clôture du dernier exercice social dont les comptes ont été approuvés, de la société scindée] au [date à partir de laquelle les opérations de la société à scinder sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de l'une ou l'autre des nouvelles sociétés]”.

Comptes annuels et rapport du commissaire en cas de fusion par absorption

Dans le cadre d'une fusion par absorption lors de laquelle la société A est absorbée par la société B, la société A doit établir des « comptes annuels BNB » dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi. Les comptes annuels se rapporteront à l'exercice couvrant la période allant de la date de clôture du dernier exercice social dont les comptes ont été approuvés, à la date à partir de laquelle les opérations de la société à absorber sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de la société absorbante. Afin de répondre à la notion d'« image fidèle », l'annexe aux comptes annuels doit mentionner la date de prise d'effet comptable. Les comptes annuels approuvés doivent être déposés par les administrateurs auprès de la Banque nationale de Belgique (BNB) dans les trente jours de leur approbation par l'assemblée générale. Le commissaire de la société absorbée doit établir un rapport du commissaire pour la société A.

Non-respect de l'obligation de consolidation

La société mère est (sauf exemption de l'obligation de consolidation) responsable de l'établissement des comptes consolidés et du rapport de gestion sur les comptes consolidés si, seule ou conjointement, elle contrôle une ou plusieurs sociétés filiales (art. 110, al. 1^{er} C. Soc.). La responsabilité de l'administrateur est sans aucun doute étendue aux comptes consolidés et les infractions à cet égard doivent être mentionnées dans le rapport du commissaire sur les comptes annuels (deuxième partie) lorsqu'elles sont constatées (art. 144, al. 1^{er}, 8° C. Soc.). Cette mention peut seulement être omise (facultativement) lorsque l'organe de gestion a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité.

Si l'annexe C 5.17.1 (comptes annuels) n'est pas ou incorrectement remplie, cela peut, le cas échéant et sous réserve de la mention obligatoire dans la deuxième partie du rapport du commissaire, également conduire à l'expression d'une réserve dans le rapport du commissaire. Toutefois, cette compétence est toujours du ressort du commissaire qui doit en évaluer l'opportunité sur la base du cas spécifique.

Au-delà du devoir légal de parole précité dans le cadre du reporting à l'assemblée générale et du rapport du commissaire, le commissaire n'a, à cet égard, pas d'obligation de notification envers la Banque nationale de Belgique (BNB) ou tout autre organisme public.

Consolidatieplicht van een besloten vennootschap (BV) naar Nederlands recht die zijn zetel van werkelijke leiding verplaatst naar België

De consolidatieplicht van een besloten vennootschap (BV) naar Nederlands recht, waarvan de maatschappelijke zetel (zetel van werkelijke leiding) werd verplaatst naar België doch de statutaire zetel in Nederland blijft behouden, wordt mee verplaatst naar België vanaf de datum van de akte van desbetreffende zetelverplaatsing (cf. Cass. 12 november 1965, *Pas.* 1966, I, 336 en *R.W.* 1965-66, 911). De geconsolideerde jaarrekening met betrekking tot het boekjaar waarin de zetelverplaatsing plaatsvindt, kan worden beschouwd als de geconsolideerde jaarrekening over het eerste boekjaar waarop voor een onderneming de bepalingen van het Belgisch boekhoudrecht en jaarrekeningenrecht van toepassing zijn.

Beëindiging van het mandaat van de commissaris bij onderlinge overeenkomst

Indien een vennootschap niet (meer) aan de criteria voldoet om een commissaris te benoemen is het *toegestaan* om in onderling overleg tussen de commissaris en de vennootschap vroegtijdig een einde te stellen aan het mandaat van de commissaris, ter gelegenheid van een algemene vergadering en ná het eerste respectievelijk het tweede boekjaar waarover verslag werd uitgebracht mits naleving van de voorziene procedure voor ontslag.

Bediendenstatuut met het oog op het uitoefenen van de opdracht van bedrijfsrevisor

Met betrekking tot de mogelijkheid om het beroep van bedrijfsrevisor uit te oefenen in de hoedanigheid van bediende, bepaalt artikel 13, § 2, a) van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren hetgeen volgt:

“Het is de bedrijfsrevisor niet toegelaten revisorale opdrachten uit te voeren in de volgende omstandigheden: a) de functie van bediende uitoefenen, behoudens bij een andere bedrijfsrevisor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor.”

Nochtans kan een bedrijfsrevisor die onder het bediendenstatuut werkzaam is bij een andere bedrijfsrevisor, meewerken aan opdrachten maar kan hij geen commissarismandaten ondertekenen of andere wettelijke opdrachten verrichten in zijn naam of als vaste vertegenwoordiger van het kantoor dat hem tewerkstelt.

Voordracht aan de ondernemingsraad van de kandidaat of kandidaten voor de opdracht van commissaris of van bedrijfsrevisor

Met betrekking tot de vraag of er al dan niet een termijn werd vastgelegd voor de voordracht aan de ondernemingsraad van de kandidaat of kandidaten voor de opdracht van commissaris of van bedrijfsrevisor, bepaalt artikel 185 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, dat ten minste twee maanden vóór de dag waarop de benoeming van de commissaris of de bedrijfsrevisor plaats dient te hebben, de ondernemingsraad ten minste eenmaal beraadslaagt en eventueel beslist over de kandidaturen voorgesteld door het orgaan dat statutair bevoegd is voor het bestuur van de vennootschap of door het ondernemingshoofd.

Rotatieplicht bij beursgenoteerde ondernemingen

Een commissaris die in een Belgische beursgenoteerde onderneming is herbenoemd in mei 2009 en waarvan bedrijfsrevisor X als vaste vertegenwoordiger dan in functie was sedert één jaar en enkele maanden

Obligation de consolidation d'une société privée (BV) de droit néerlandais qui transfère son siège de direction effective vers la Belgique

L'obligation de consolidation d'une société privée (BV) de droit néerlandais, dont le siège social (siège de direction réelle) a été transféré vers la Belgique mais dont le siège statutaire est maintenu aux Pays-Bas, est transférée vers la Belgique à compter de la date de l'acte décidant de ce transfert du siège (cf. l'arrêt de la Cour de cassation du 12 novembre 1965, *Pas.* 1966, I, 336 et *R.W.* 1965-66, 911). Les comptes consolidés afférents à l'exercice au cours duquel le transfert du siège a lieu, peuvent être considérés comme les comptes consolidés du premier exercice auquel s'appliquent les dispositions du droit comptable belge et du droit des comptes annuels pour une entreprise.

Cessation de commun accord du mandat de commissaire

Lorsqu'une société ne satisfait pas (plus) aux critères de nomination d'un commissaire, il est *permis*, d'un commun accord entre le commissaire et la société, de mettre fin prématurément au mandat du commissaire, et ce à l'occasion d'une assemblée générale et après respectivement le premier ou le deuxième exercice ayant fait l'objet d'un rapport, moyennant le respect de la procédure prévue pour une démission.

Statut d'employé en vue d'exercer la profession de réviseur d'entreprises

En ce qui concerne la possibilité d'exercer la profession de réviseur d'entreprises en tant qu'employé, l'article 13, § 2, a) de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises énonce ce qui suit :

« Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions de révision dans les situations suivantes : a) exercer la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision. »

Cependant, un réviseur d'entreprises sous statut d'employé auprès d'un autre réviseur d'entreprises, pourra collaborer à des missions, mais ne pourra pas signer des mandats de commissaire ou effectuer d'autres missions légales en son nom ou en tant que représentant permanent du cabinet qui l'emploie.

Présentation au conseil d'entreprise du ou des candidats à la mission de commissaire ou de réviseur d'entreprises

A la question de savoir s'il existe ou non un délai de présentation au conseil d'entreprise du ou des candidats à la mission de commissaire ou de réviseur d'entreprises, l'article 185 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés prévoit qu'au moins deux mois avant la date à laquelle doit intervenir la désignation de commissaire ou de réviseur d'entreprises, le conseil d'entreprise délibère au moins une fois et prend éventuellement une décision à propos des candidatures présentées par l'organe statutaire compétent pour l'administration de la société ou par le chef d'entreprise.

Obligation de rotation dans les sociétés cotées

Un commissaire qui a été renommé en mai 2009 dans une société cotée belge dont le réviseur d'entreprises X exerçait alors la fonction de représentant permanent depuis un an et quelques mois à cette

op deze datum (maart 2008), zal zijn vaste vertegenwoordiger ten laatste moeten vervangen in maart 2014 en bijgevolg op de datum van de algemene vergadering in mei 2013 die zich uitspreekt over de goedkeuring van de jaarrekening voor het boekjaar afgesloten op 31 december 2012, tenzij de algemene vergadering betreffende de jaarrekening per 31 december 2013 vóór maart 2014 wordt gehouden.

Op te richten bedrijfsrevisorenkantoor met andere Europese erkende bedrijfsrevisoren

Een wettelijke auditor (equivalent van een bedrijfsrevisor in een EU-lidstaat) dient voorafgaand als natuurlijke persoon te worden geregistreerd in het openbaar register van het IBR, alvorens *vennoot* (in de zin van de wet van 22 juli 1953) te kunnen worden van een bedrijfsrevisorenkantoor naar Belgisch recht. Een natuurlijke persoon of een rechtspersoon, die al dan niet de hoedanigheid van bedrijfsrevisor bezit, kan de hoedanigheid van *aandeelhouder* verkrijgen als tegenprestatie voor een inbreng anders dan een beroepsactiviteit. Wettelijke auditors uit andere Europese lidstaten kunnen een meerderheid van de aandelen van een bedrijfsrevisorenkantoor bezitten, evenals een meerderheid van de stemrechten.

Wijziging van het maatschappelijk doel van een coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid: welke commissaris is bevoegd?

Het ICCI is van oordeel dat, ingeval de vennootschap overweegt om haar maatschappelijk doel te wijzigen in 2013, zelfs als het mandaat van haar commissaris de boekjaren 2009 tot 2012 dekt, het in geval van doelwijziging bij wet voorzien revisoraal verslag tot de bevoegdheid behoort van de commissaris aangesteld op het ogenblik dat dit verslag moet worden opgesteld.

Boekhoudkundige verwerking van werkloosheid met bedrijfstoelag (wettelijk brugpensioen)

In het stelsel van werkloosheid met bedrijfstoelag (SWT) (vroeger brugpensioen) is de werkgever verplicht is om een voorziening op de balans op te nemen voor de 'werkloosheid met bedrijfstoelag' (en het in resultaat nemen in het jaar waarin de opzeggingsbrief werd verstuurd). Het gaat hier inderdaad over een *verplichting* van de werkgever waarvan het juiste bedrag *niet met zekerheid* vastligt. De beslissing om al dan niet een voorbehoud te formuleren en/of een melding te maken in het tweede deel van het commissarisverslag dient altijd geval per geval te worden beoordeeld door de commissaris.

Domiciliëring van vennootschappen ten kantore van een bedrijfsrevisor

De Raad van het IBR is van oordeel dat:

- in het raam van de vervulling van een commissarismandaat de activiteit van de domiciliëring door een bedrijfsrevisor of een lid van zijn netwerk verboden is;
- het buiten de uitoefening van enig commissarismandaat, op grond van artikel 14, § 3, 4° van de gecoördineerde wet van 1953, verkieselijk is dat de bedrijfsrevisor zich zou onthouden van alle domiciliëringactiviteiten, zonder dat dit belet dat een lid van zijn netwerk deze taak waarneemt; en
- indien de bedrijfsrevisor een mandaat van vereffenaar uitoefent of een mandaat dat hem door de gerechtelijke instanties werd toevertrouwd, dan kan hij de zetel van de vennootschap verplaatsen naar zijn bedrijfsrevisorenkantoor.

Ook de Raad van het IAB en van het BIFB stellen zich bijzonder terughoudend op ten aanzien van de activiteit van domiciliëring, door met name de nadruk te leggen op de moeilijkheden die rijzen in geval van beslag of huiszoeking op de zetel van de vennootschap.

date (mars 2008), devra remplacer le représentant permanent au plus tard en mars 2014 et par conséquent à la date de l'assemblée générale en mai 2013 qui se prononce sur l'approbation des comptes annuels pour l'exercice clos le 31 décembre 2012, à moins que l'assemblée générale portant sur les comptes annuels clos le 31 décembre 2013 n'ait lieu avant mars 2014.

Cabinet de révision à constituer avec d'autres réviseurs d'entreprises agréés européens

Un contrôleur légal (l'équivalent d'un réviseur d'entreprises dans un Etat membre de l'UE) doit préalablement être enregistré en tant que personne physique dans le registre public de l'IRE avant de pouvoir devenir *associé* (au sens de la loi du 22 juillet 1953) d'un cabinet de révision de droit belge. Une personne physique ou morale, qui possède ou non la qualité de réviseur d'entreprises, peut acquérir la qualité d'*actionnaire* en contrepartie d'un apport autre qu'une activité professionnelle. Les contrôleurs légaux d'autres Etats membres européens peuvent détenir une majorité des parts d'un cabinet de révision, ainsi qu'une majorité des droits de vote.

Modification de l'objet social d'une société coopérative à responsabilité limitée : quel est le commissaire compétent ?

L'ICCI est d'avis que le rapport révisoral prévu par la loi en cas de modification de l'objet social relève de la compétence du commissaire qui est en place au moment où ce rapport doit être rédigé, lorsque la société envisage de modifier son objet social en 2013, même si le mandat de son commissaire couvre les exercices 2009 à 2012.

Comptabilisation du chômage avec complément d'entreprise (prépension légale)

Dans le régime de chômage avec complément d'entreprise (RCC) (anciennement prépension), l'employeur est tenu d'inscrire au bilan une provision pour « chômage avec complément d'entreprise » (et de la prendre en résultats l'année au cours de laquelle la lettre de préavis a été envoyée). Il s'agit d'une *obligation* dans le chef de l'employeur dont le montant exact n'est pas fixé *avec certitude*. La décision de formuler ou non une réserve et/ou d'inclure une mention dans la seconde partie du rapport du commissaire doit toujours être évaluée au cas par cas par le commissaire.

Domiciliation de sociétés au cabinet d'un réviseur d'entreprises

Le Conseil de l'IRE est d'avis que :

- dans le cadre de l'exercice d'un mandat de commissaire, l'activité de domiciliation, par un réviseur d'entreprises ou un membre de son réseau, est interdite ;
- en dehors de l'exercice d'un mandat de commissaire, il est préférable, sur la base de l'article 14, § 3, 4° de la loi coordonnée de 1953, qu'un réviseur d'entreprises s'abstienne de toute activité de domiciliation, sans préjudice pour un membre de son réseau d'accepter cette mission ; et
- si le réviseur d'entreprises exerce un mandat de liquidateur ou un mandat confié par une autorité judiciaire, il peut transférer le siège de la société à son cabinet de révision.

Les Conseils de l'IEC et de l'IPCF se montrent également extrêmement réticents par rapport à l'activité de domiciliation, mettant notamment en exergue les difficultés en cas de saisie ou de perquisition au siège de la société.



IBR-Berichten

Editoriaal nieuwe voorzitter IBR

Mevrouw, Mijnheer,
Geachte Confrater,

Ik heb het genoegen deze bijlage bij *Tax, Audit & Accountancy* in te leiden in de hoedanigheid van nieuwe Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. De op 26 april 2013 bijeengekomen algemene vergadering heeft immers haar nieuwe vertegenwoordigers verkozen voor een ambtstermijn van drie jaar.

Met respect voor diversiteit en met enthousiasme zal ik tijd en energie besteden aan het Instituut, ten dienste van het beroep. Wij, bedrijfsrevisoren, hebben een mooi maar moeilijk beroep. Er wordt steeds meer van ons verwacht in een complexe omgeving met een stijgend aantal regels en in de context van een traag groeiende economie en markten met te weinig stabiliteit.

Continuïteit en dialoog

Als Voorzitter zal ik alles in het werk stellen om een sfeer van vertrouwen tot stand te brengen ter bevordering van de dialoog zowel binnen – met inachtneming van alle structuren – als buiten het beroep. Het is immers van belang dat ons beroep naar de belanghebbenden luistert en aan hun verwachtingen tegemoetkomt.

De nieuw verkozen Raad zal ervoor zorgen dat de door zijn voorganger ingezette aanpak wordt voortgezet. In dit verband wens ik onze Erevoorzitter Michel De Wolf te danken voor zijn inzet tijdens zijn ambtstermijn. De Erevoorzitter heeft zich mateloos ingezet voor het beroep. Zijn inspanningen waren grenzeloos en zijn overtuigingen zeer sterk.

De Raad heeft beslist om, vanaf het begin van deze zittingsperiode, een strategische denkoefening te houden over de veranderingen binnen het beroep, alsook over onze taak van algemeen belang.

De bedrijfsrevisoren zijn, zoals u weet, een belangrijke schakel bij maatschappelijk verantwoord ondernemen. De beleidsverantwoordelijken hebben een dringende behoefte aan betrouwbare informatie. De commissaris controleert de jaarrekening en schept aldus vertrouwen, een essentiële factor voor de goede werking van de economie.

In dit verband denk ik dat het belangrijk is om de werkzaamheden van de vorige Raad met betrekking tot onder meer de volgende prioriteitsgebieden voort te zetten:

- de aantrekkelijkheid van het beroep, ter vrijwaring van de kwaliteit en de toekomst van het beroep;

Info IRE

Editorial du nouveau président de l'IRE

Madame, Monsieur,
Chère Consoeur, cher Confrère,

J'ai le plaisir d'introduire ce supplément au « *Tax, Audit & Accountancy* » en qualité de nouveau président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. L'assemblée générale qui s'est réunie le 26 avril dernier a en effet élu ses nouveaux mandataires pour un mandat de trois ans.

C'est avec le respect de la diversité et un enthousiasme certain que je consacrerai temps et énergie à l'Institut, au service de la profession. Nous, réviseurs d'entreprises, exerçons un beau métier, certes, mais néanmoins difficile. Les attentes à notre égard augmenteront, dans un environnement complexe ; et de même, se multiplient les règles, dans une économie soumise à une croissance trop faible et des marchés sujets à une stabilité trop réduite.

Continuité et dialogue

En tant que Président, je mettrai tout en œuvre pour créer un climat de confiance favorisant le dialogue interne à la profession, dans le respect de chaque type de structure, mais également le dialogue à l'extérieur de la profession. Il est en effet important que notre profession soit à l'écoute et réponde aux attentes des parties prenantes à notre profession.

Le Conseil nouvellement élu aura à cœur de prolonger l'action de son prédécesseur. Je souhaite ici remercier notre Président honoraire Michel De Wolf pour son engagement durant son mandat. Le Président honoraire s'est donné sans compter pour la profession. Son ardeur au travail était sans limites et ses convictions toujours très fortes.

Le Conseil a décidé de mener, dès le début de cette mandature, une réflexion stratégique sur l'évolution de la profession et de notre rôle d'intérêt général.

Les réviseurs d'entreprises, faut-il le rappeler, ont une responsabilité sociale importante. Les décideurs ont un besoin crucial d'informations fiables. Le commissaire contrôle les comptes annuels et crée ainsi la confiance, valeur essentielle au bon fonctionnement de l'économie.

Dans ce contexte, il me paraît primordial de poursuivre les travaux du précédent Conseil sur des sujets prioritaires tels que :

- l'attractivité de la profession, afin d'assurer la qualité et l'avenir de la profession ;



- de wetgevende ontwikkelingen, dit wil zeggen de stem van het beroep laten horen over wetswijzigingen. Ik denk meer in het bijzonder aan de voorstellen van de Europese Commissie tot hervorming van de audit; en
- het ontwikkelen van nieuwe opdrachten en het verlenen van bijstand aan het beroep.

Aantrekkelijkheid van het beroep

Het beroep moet weer aan grote aantrekkingskracht winnen bij de jongeren met het oog op het aanwerven van talrijke intelligente personen gemotiveerd door de algemene dienstverlening en de onafhankelijke adviesverlening aan de economische en sociale actoren. Op dit vlak deel ik de reeds door de vorige Raad geuite wens.

Voor veel bedrijfsrevisorenkantoren wordt het moeilijk om jonge professionals aan te werven. Sommige jongeren die op het punt staan om te beslissen welke richting zij zullen geven aan hun loopbaan, aarzelen om te kiezen voor een beroep dat al jaren het voorwerp is van een wetgevend debat en waarvan de reglementering en de uitoefening steeds complexer worden. Het Instituut moet werk maken van de aantrekkelijkheid van het beroep waarvan de meest aantrekkelijke aspecten in de verf moeten worden gezet.

De bedrijfsrevisor is de man of vrouw die per definitie contact heeft met bedrijfsleiders en financiële directeurs. Het betreft een multidisciplinair beroep waarvoor uitgebreide kennis vereist is. Om het beroep aantrekkelijk te houden dienen wij deze multidisciplinariteit te behouden. Een groot aantal deskundigen en stagiairs worden binnen bedrijfsrevisorenkantoren opgeleid en stappen vervolgens, met hun auditervaring, in het bedrijfsleven, de financiële sector of de overheidssector.

Ons beroep moet zich derhalve in de eerste plaats versterken door het aanwerven van hooggekwalificeerde jongeren.

Wetgevende ontwikkelingen

De stem van het beroep laten horen over de door Europees commissaris BARNIER gesteunde voorstellen tot Europese audithervorming vormt de tweede prioriteit. Ik heb een aantal bedenkingen bij de door de Europese Commissie voorgestelde wijzigingen met betrekking tot ons beroep.

De wereld is veranderd: de economie en het financieel systeem hebben een ongekennde crisis meegemaakt. Het is dus normaal dat de Europese wetgever fundamentele vragen stelt en veranderingen wenst. En ik ben ervan overtuigd dat er belangrijke veranderingen zullen komen. Het beroep zal zich hieraan aanpassen.

Het Belgisch beroep volgt de debatten van dichtbij, zowel rechtstreeks als via de FEE. En als Belgisch Instituut zijn wij ook trots op het feit dat de Erevoorzitter van het Instituut André KILESSÉ in december 2012 tot Voorzitter van de FEE werd benoemd. De FEE heeft rechtstreeks toegang tot de Europese debatten en is het platform bij uitstek voor de Europese Instituten om met elkaar in contact te treden en hun krachten te bundelen.

Ik ben van oordeel dat de voorstellen van de Europese Commissie geen deel mogen uitmaken van een logica van “veranderen om te veranderen”. Er dient rekening te worden gehouden met de sterke punten van ons Belgisch systeem van publiek toezicht. Het huidige systeem is evenwichtig en laat toe om de doelstellingen van de Auditrichtlijn van 2006 te verwezenlijken. Uiteraard zijn er altijd punten voor verbetering vatbaar en de nieuwe Raad zal hier voldoende aandacht aan besteden.

- les évolutions législatives, c'est-à-dire faire entendre la voix de la profession dans les changements législatifs. Je pense plus particulièrement aux propositions européennes de réforme de l'audit ; et
- le développement de nouvelles missions et le soutien à la profession.

Attractivité de la profession

La profession doit retrouver une attractivité forte auprès des jeunes, lui permettant de recruter de nombreux éléments brillants motivés par le service de l'intérêt général et le conseil indépendant aux acteurs de la vie économique et sociale. Je partage sur ce point la volonté déjà exprimée par le précédent Conseil.

Beaucoup de cabinets de révision rencontrent des difficultés à engager de jeunes professionnels. Certains jeunes, au moment de décider de l'orientation de leur carrière, hésitent à faire le choix d'une profession faisant l'objet de débats législatifs depuis de longues années et dont la réglementation et l'exercice se complexifient. L'Institut doit œuvrer à l'attractivité de la profession, dont les aspects les plus attrayants doivent être mis en lumière.

Le réviseur d'entreprises est l'homme ou la femme qui, par définition, est en relation avec des dirigeants d'entreprise et directeurs financiers. Il s'agit d'une profession multidisciplinaire exigeant de vastes connaissances. Pour préserver l'attractivité de la profession, il nous fait maintenir cette multidisciplinarité. Bon nombre d'experts et de stagiaires sont formés dans des cabinets de révision et ces personnes s'engagent ensuite, fortes de leur expérience de l'audit, dans les entreprises, dans le secteur financier ou dans le secteur public.

La priorité première pour notre profession est donc de se renforcer par le recrutement de jeunes hautement qualifiés.

Evolutions législatives

Faire entendre la voix de la profession face aux propositions de réformes européennes de l'audit, promues par le commissaire BARNIER, constitue la deuxième priorité. Je vous propose quelques réflexions sur les changements souhaités par la Commission européenne, en rapport avec notre profession.

Le monde a changé : l'économie et le système financier ont subi une crise sans précédent. Il est donc normal que le législateur européen pose des questions fondamentales et souhaite des changements. Et, j'en suis convaincu, des changements importants surviendront. La profession s'y adaptera.

La profession belge suit les débats de près, à la fois de manière directe mais aussi par l'intermédiaire de la FEE. Et en tant qu'Institut belge, nous sommes fiers de l'élection d'André KILESSÉ, Président honoraire de l'Institut, à la présidence de la FEE en décembre 2012. La FEE jouit d'un accès direct aux débats européens et elle est la plateforme par excellence au sein de laquelle les Instituts européens se réunissent et unissent leurs forces.

Je pense personnellement que les propositions de la Commission européenne ne peuvent entrer dans une logique du « changement pour le changement ». Il convient de tenir compte des points forts de notre système belge de supervision publique. Le système actuel est équilibré et permet de réaliser les objectifs établis dans la directive audit de 2006. Comme toujours, des points sont certes susceptibles d'amélioration ; le nouveau Conseil leur accordera l'attention nécessaire.



Het beroep is voorstander van veeleisende onafhankelijkheidsregels en kwaliteitscontroles (het Instituut oefent thans toezicht uit op een heel proactieve manier). Ik ben ervan overtuigd dat externe rotatie en een totaal verbod op non-auditdiensten de auditkwaliteit niet zullen verbeteren. Een kwaliteitscontrole gebaseerd op risicoanalyse, in combinatie met meer rechtstreekse betrokkenheid van extern toezicht en een betere samenwerking met de toezichthouders, is echter een mogelijkheid om de kwaliteit van ons beroep te blijven verbeteren.

Versterken van de rol van de bedrijfsrevisor en ontwikkelen van nieuwe opdrachten

Het publiek heeft nieuwe verwachtingen. In een meer dan ooit geglobaliseerde en vluchtigere economie, in een periode van vertrouwenscrisis, is er een reële behoefte aan betrouwbare informatie die verder gaat dan de historische financiële informatie.

Moeten de bedrijfsrevisoren een grotere rol spelen bij het nazicht van de risicobeheerssystemen en bij de interne controle? Moeten zij de indicatoren voor duurzame ontwikkeling attesteren? De boodschap die ik wil overbrengen is dat ons beroep meer kan dan het louter attesteren van historische financiële informatie en bereid is om nieuwe verantwoordelijkheden te aanvaarden.

Zo spelen wij bijvoorbeeld een steeds belangrijkere rol in de overheidssector, meer in het bijzonder in Vlaanderen, naar aanleiding van het Rekendecreet, in samenwerking met andere controleactoren (het Rekenhof en de Interne Audit van de Vlaamse Administratie (IAVA)). Het principe van *single audit* is een uitstekend voorbeeld van samenwerking op het gebied van controle en nieuwe opdrachten. Op grond van het Rekendecreet moeten wij niet enkel de jaarrekening maar ook de begrotingsuitvoering attesteren. De overheidssector moet thans meer doen met minder middelen. In een moeilijke begrotingscontext moeten de revisorale opdrachten een betere besteding van de rijksmiddelen mogelijk maken.

Teneinde de bedrijfsrevisoren de mogelijkheid te bieden om deze nieuwe opdrachten zo goed mogelijk uit te voeren zal het Instituut blijven werken aan de opleiding van de confraters, alsook aan de ontwikkeling van nieuwe normen en methodologieën.

Continuïteit van de ondernemingen – toegenomen rol van de cijferberoeper

Over de recente wetgevende wijzigingen die aan ons beroep raken, is het van belang de wijzigingen aan de wet inzake de continuïteit van de ondernemingen in de schijnwerpers te zetten (wet van 27 mei 2013 tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van ondernemingen, BS 22 juli 2013).

De nieuwe wet heeft als doelstelling de bestaande wet efficiënter en performanter te maken door onder meer de preventie en de opsporing van de ondernemingen in moeilijkheden te verbeteren alsook de rol van de cijferberoeper te versterken.

We citeren de volgende aangepaste bepalingen:

- uitbreiding van de alarmprocedure (artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen) tot de cijferberoeper in vennootschappen waar er geen commissaris is; en
- mogelijkheid dat de rechter inlichtingen inwint bij de cijferberoeper nopens de aanbevelingen die zij gedaan hebben aan de schuldenaar, in voorkomend geval, nopens de maatregelen die genomen zijn om de continuïteit van de onderneming te waarborgen.

La profession est partisan de règles d'indépendance et d'un contrôle de qualité exigeants (l'Institut exerce à ce jour une surveillance de manière très proactive). Je suis convaincu que la rotation externe et une interdiction totale des services non-audit n'amélioreront pas la qualité de l'audit. Toutefois, un contrôle de qualité basé sur l'analyse des risques, combiné à une implication plus directe de la supervision externe et à une collaboration renforcée avec les instances de supervision constitue un moyen d'amélioration continue de la qualité de notre profession.

Renforcer le rôle du réviseur et développement de nouvelles missions

Le public a de nouvelles attentes. Dans une économie plus globale que jamais, plus volatile que par le passé, dans une période traversée par une crise de confiance, le besoin d'informations fiables, dépassant les informations financières historiques, est réel.

Les réviseurs doivent-ils jouer un rôle plus important dans le contrôle des systèmes de gestion des risques et dans le contrôle interne ? Doivent-ils attester des indicateurs de développement durable ? Notre profession peut faire plus que certifier des données financières historiques et est prête à prendre de nouvelles responsabilités : tel est mon message.

En voici un exemple : nous jouons un rôle croissant dans le secteur public, plus particulièrement en Flandre, à la suite du « décret des comptes », en collaboration avec d'autres acteurs de contrôle (Cour des Comptes et IAVA, *Audit interne de l'administration flamande*). Le principe du *single audit* est un excellent exemple de collaboration en matière de contrôle et de nouvelles missions. Conformément au décret des comptes, nous certifions non seulement les comptes annuels mais également l'exécution du budget. Le secteur public doit aujourd'hui faire plus, avec moins de moyens. Dans un contexte budgétaire difficile, nos interventions doivent permettre de mieux allouer les deniers publics.

Et, pour permettre aux réviseurs d'accomplir au mieux ces nouvelles missions, l'Institut veillera à la formation des confrères et au développement de nouvelles normes et méthodologies.

Continuité des entreprises : rôle accru des professions économiques

Parmi les modifications législatives récentes touchant notre profession, il importe de mettre en lumière les modifications à la loi relative à la continuité des entreprises (loi du 27 mai 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité des entreprises, M.B., le 22 juillet 2013).

La nouvelle loi a pour but de rendre la loi existante plus efficace et plus performante, notamment en améliorant la prévention et la détection des entreprises en difficulté et en renforçant le rôle des professions du chiffre.

Parmi les dispositions modifiées, citons :

- l'extension de la procédure d'alerte (article 138 du Code des sociétés) aux professionnels du chiffre dans les sociétés où il n'y a pas de commissaire ; et
- la possibilité pour le juge de recueillir auprès des professionnels du chiffre des informations concernant les recommandations faites au débiteur et, le cas échéant, les mesures prises pour assurer la continuité de l'entreprise.



Nieuwe opdrachten worden toegankelijk voor de cijferberoepsbeoefenaars in het kader van het verzoekschrift tot gerechtelijke reorganisatie.

De nieuwe wet vereist een boekhoudkundige staat opgesteld onder toezicht van een cijferberoepsbeoefenaar en een begroting voor minstens de duur van de gevraagde opschorting opgesteld met de bijstand van de cijferberoepsbeoefenaar. Deze vereiste, gerechtvaardigd door een objectivering van de verschaftte gegevens, vormt een nieuwe opdracht van beperkte controle.

Besluit

Een Voorzitter moet ten slotte toezien op het behoud van eenheid binnen het beroep, alsook naar de confraters luisteren. In deze periode van belangrijke veranderingen moet het Instituut het platform blijven ter bevordering van de uitwisseling tussen bedrijfsrevisorenkantoren. Voor een harmonieus beroep dienen de kleine, middelgrote en grote kantoren meer bepaald hun knowhow met elkaar te delen.

De stem van het beroep laten horen over wetgevende ontwikkelingen, het ontwikkelen van nieuwe opdrachten om in te spelen op de behoeften van belanghebbenden op het vlak van toekomstgerichte informatie en het aantrekkelijker maken van ons beroep zijn de grote lijnen van het programma dat ik tijdens mijn voorzitterschap, met de steun van de nieuw verkozen Raad, wil verwezenlijken.

Daniel Kroes
Voorzitter IBR

De nouvelles missions s'ouvrent également aux professionnels du chiffre dans le cadre d'une requête en réorganisation judiciaire.

La nouvelle loi exige en effet une situation comptable récente, établie sous la supervision d'un professionnel du chiffre, et un budget pour la durée minimale du sursis demandé, préparé avec l'assistance d'un professionnel du chiffre. Cette exigence justifiée par une objectivation des données fournies, constitue une nouvelle mission de contrôle limité.

Conclusion

Enfin, un Président doit veiller à maintenir l'unité au sein de la profession et rester à l'écoute des consœurs et des confrères. Dans cette période d'évolutions importantes, l'Institut doit demeurer la plateforme favorisant les échanges entre cabinets de révision. Une profession unie passe notamment par le partage du savoir-faire entre petits, moyens et grands cabinets.

Faire entendre la voix de la profession face aux évolutions législatives, développer de nouvelles missions pour répondre aux besoins des parties prenantes en matière d'informations prévisionnelles, enfin accroître l'attractivité de notre profession, telles sont les grandes lignes du programme que je souhaite réaliser au cours de ma présidence, avec le soutien du Conseil nouvellement élu.

Daniel Kroes
Président IRE





Werkzaamheden van de Raad

Vergaderingen van 8, 13 en 29 maart 2013

Wetgevende ontwikkelingen – De Raad heeft kennis genomen van de stand van de Europese beraadslagingen over de boekhoudrichtlijn en de audithervorming. Men lijkt bijna een overeenkomst te hebben bereikt over de eerste tekst, die zal leiden tot verdere harmonisatie van de verkorte jaarrekening die meer ingang zal vinden in de ondernemingen. Voor wat de audit betreft, heeft de economische commissie van het Europees Parlement een verslag aangenomen bestemd voor de juridische commissie. Dit verslag wordt echter niet aanvaard door de tweede politieke fractie van het Europees Parlement. En binnen de Raad van de Europese Unie bestaat er in deze fase nog geen gekwalificeerde meerderheid die vereist is voor het innemen van een gemeenschappelijk standpunt.

De Raad van het IBR heeft verder werk gemaakt van zijn overwegingen inzake relevante voorstellen die aan de Gewesten kunnen worden geformuleerd met betrekking tot de onafhankelijke audit van lokale entiteiten, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2011/85/EU tegen 31 december 2013.

Voor het overige hebben de Raadsleden van gedachten gewisseld over een mogelijke wijziging van de titel van bedrijfsrevisor, meer bepaald in het licht van de toenemende opdrachten buiten het bedrijfsleven (overheidssector en verenigingen). Het toestaan van het gebruik van de titel "revisor" (zonder toevoeging van het woord "bedrijfs") wordt thans onderzocht.

Normen – De in overleg met het IAB bijgewerkte normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen werden, na openbare raadpleging, door de Raad goedgekeurd. Deze normen worden thans ter goedkeuring voorgelegd aan de HREB en de minister.

Naar aanleiding van de bezwaren van de HREB tegen bepaalde aspecten van de eerder door de Raad van het IBR goedgekeurde bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's, heeft de Raad een gewijzigde norm ter openbare raadpleging voorgelegd en vervolgens vastgesteld. Deze gewijzigde norm wordt thans ter dringende goedkeuring voorgelegd aan de HREB en de minister. Het gewijzigd ontwerp wordt voornamelijk gekenmerkt door de intrekking (op voorstel van de Raad van het IBR, ten voorlopige titel en onverminderd latere aanpassingen) van het deel van de norm en van het commissarisverslag betreffende de opdrachten die geen verband houden noch met de jaarrekening, noch met de inachtneming van de wetgeving.

De Raad heeft ten slotte kennis genomen van de afwijzing door de HREB van het ontwerp van norm inzake de toepassing in België van de ISAE en ISRS normen. Hij heeft derhalve de Commissie Normen belast met het voorbereiden van een antwoord op de bezwaren van de HREB en van een nieuwe ter openbare raadpleging voor te leggen ontwerpnorm.

Omzendbrieven en adviezen – De Raad heeft volgende documenten goedgekeurd:

- een omzendbrief betreffende de samenwerking met andere auditoren naar aanleiding van het Vlaams Rekendecreet (dat het beroepsgeheim in dit opzicht opheft);
- een omzendbrief die bepaalde antiwitwasverplichtingen in herinnering brengt: deze omzendbrief is een reactie op een interpellatie door het College van procureurs-generaal;
- een advies betreffende de ontbinding en vereffening in één akte.

Toegang tot het beroep – De Raad heeft – onverminderd nader vast te stellen voorwaarden – de principebeslissing genomen om zich aan te slui-

Travaux du Conseil

Réunions des 8, 13 et 29 mars 2013

Développements législatifs – Le Conseil a pris connaissance de l'état d'avancement des délibérations européennes quant à la directive comptable et à la réforme de l'audit. Sur le premier texte, on semble proche d'un accord, qui entraînera une harmonisation plus poussée des comptes abrégés, lesquels s'appliqueront à davantage d'entreprises. En ce qui concerne l'audit, la commission économique du Parlement européen a adopté un rapport destiné à la commission juridique. Ce rapport ne rencontre pas l'adhésion du deuxième groupe politique du Parlement européen. Et au sein du Conseil de l'Union européenne, il n'existe pas à ce stade de majorité qui est qualifiée pour adopter une position commune.

Le Conseil de l'IRE a poursuivi ses réflexions sur les propositions éventuelles à formuler aux Régions en matière d'audit indépendant des entités locales, en vue de la transposition pour le 31 décembre 2013 de la directive 2011/85.

Les membres du Conseil ont par ailleurs échangé leurs vues sur une éventuelle évolution du titre de réviseur d'entreprises, notamment à la lumière des interventions croissantes hors du monde des entreprises (secteur public et associations). L'autorisation d'utiliser le titre de « réviseur » (sans ajout des mots « d'entreprises ») a été mise à l'étude.

Normes – Le Conseil a approuvé, après consultation publique, la norme, mise à jour en concertation avec l'IEC, en matière de fusion et de scission de sociétés. Cette norme est maintenant soumise à l'approbation du CSPE et du ministre.

A la suite des objections du CSPE au sujet de certains aspects de la norme belge complémentaire aux ISAs telle qu'elle avait été antérieurement adoptée par le Conseil, celui-ci a soumis à consultation publique, puis arrêté une norme modifiée. Cette norme modifiée est actuellement soumise au CSPE et au ministre, pour approbation urgente. Le projet modifié se caractérise essentiellement par le retrait (dans l'idée du Conseil de l'IRE, provisoire et sans préjudice d'adaptations ultérieures) de la partie de la norme et du rapport du commissaire relative aux missions qui ne portent ni sur les comptes ni sur le respect des lois.

Enfin, le Conseil a pris acte du rejet par le CSPE de la norme introduisant en Belgique les ISAE et les ISRS. Il a chargé sa Commission des normes de préparer une réponse aux objections du CSPE, ainsi qu'un nouveau projet à soumettre à consultation publique.

Circulaires et avis – Le Conseil a approuvé :

- une circulaire relative à la collaboration avec d'autres acteurs d'audit, à la suite du décret flamand des comptes (qui lève le secret professionnel à cet égard) ;
- une circulaire rappelant certaines obligations en matière d'anti-blanchiment: cette circulaire fait suite à une interpellation reçue du collègue des procureurs généraux ;
- un avis relatif à la dissolution et à la liquidation d'une société en un seul acte.

Accès à la profession – Le Conseil a pris la décision de principe, sous réserve de modalités à définir, de rejoindre la plateforme Common content,



ten bij het platform *Common content* dat verschillende Instituten in Europa verenigt ter bevordering van een geharmoniseerde initiële opleiding van beroepsbeoefenaren in audit en accountancy.

Kwaliteitscontrole – Met het oog op een grotere interne en externe geloofwaardigheid van de thans door het IBR onder toezicht van de KVI uitgevoerde kwaliteitscontroles, heeft de Raad een resolutie aangenomen die een aantal verbeteringen in de bestaande processen suggereert (cf. bijlage). Hij moedigt de op 26 april 2013 te verkiezen Raad ook aan om richtlijnen bekend te maken met betrekking tot de criteria die ten grondslag liggen aan zijn ontwerpconclusies gericht aan de KVI. Hij heeft ten slotte de kandidatuur van meerdere nieuwe inspecteurs weerhouden ter voorlegging aan de KVI, alsook de lijst van de in 2013 uit te voeren controles vastgelegd.

Interpellatie door de mededingingsautoriteiten – De Raad werd door de Minister van Economie en door het Auditoraat van de Raad voor de Mededinging geïnterpelleerd over zijn beleid in het kader van het toezicht op de juiste toepassing van artikel 134 van het Wetboek van vennootschappen. De Raad heeft zijn antwoorden opgesteld. In afwachting van een analyse van de antwoorden van de mededingingsautoriteiten heeft de Raad gevraagd om de betrokken toezichtsmaatregelen op te schorten. De onmiddellijke aangifte van mandaten, die ook andere doelstellingen nastreeft, blijft behouden.

Vorbereiding van de kantoren op de ISA's en de ISQC-1 – De Raad heeft beslist om, naast de voorstelling die zal worden gegeven op de algemene vergadering van 26 april 2013, een informatiesessie te organiseren betreffende hulpmiddelen voor het implementeren van de ISA's en de ISQC-1. Bovendien heeft hij een nieuwe werkgroep ISQC-1 opgericht.

Commissie voor Boekhoudkundige Normen – Naar aanleiding van de nieuwe samenstelling van de CBN werd, samen met het IAB en het BIBF, een ontwerp van memorandum opgesteld ter attentie van de CBN. De Raad heeft dit ontwerp goedgekeurd.

Internationale vertegenwoordiging – De Raad heeft beslist om toe te treden tot de Groep van Edinburgh, die in de schoot van de IFAC een aantal instituten van vooral kleine landen hergroepeert met als bijzonder aandachtspunt de specifieke behoeften van KMO's.

Jaarrekening en activiteitenverslag 2012 – De Raad heeft de jaarrekening 2012, die afsluit met een licht overschot (93 KEUR), vastgesteld. Hij heeft ook zijn jaarlijks activiteitenverslag goedgekeurd.

Algemene vergadering van 26 april 2013 – De Raad heeft vastgesteld dat tijdens de algemene vergadering niet zal worden gestemd over zijn opvolger: het aantal kandidaten is niet groter dan het aantal te begeven mandaten. De leden zullen dus al hun aandacht kunnen wijden aan de toespraken van de gouverneur van de Nationale Bank van België, L. COENE, en van de Minister van Financiën, K. GEENS, die hun aanwezigheid hebben bevestigd.

Benoemingen – De Raad heeft Marc BIHAIN benoemd tot Secretaris-generaal van het Instituut. Hij wordt de opvolger van David SZAFRAN, die aftreedt op 1 mei 2013. De Raad heeft de kandidatuur van Michel DE WOLF als lid van de *Board* van de IFAC voorgedragen. Hij heeft tevens Marc DAELMAN benoemd om Harry EVERAERT in 2014 op te volgen als Voorzitter van de jury van de *Award for Best Belgian Sustainability Report*. Verder heeft hij diverse benoemingen of herbenoemingen voor commissies, werkgroepen, externe vertegenwoordigingen en examenjury's gevalideerd.

Evaluatie van de werkzaamheden 2010-2013 – De Raad heeft de verwezenlijking van zijn strategische prioriteiten en van zijn interne werking geëvalueerd. Hij meent een positieve balans aan de leden te kunnen voor-

dragen. Hij meent een positieve balans aan de leden te kunnen voor-

Contrôle de qualité – Désireux de renforcer encore la crédibilité interne et externe des contrôles de qualité diligentés actuellement par l'IRE sous la supervision de la CRME, le Conseil a adopté une résolution suggérant diverses améliorations aux processus actuels (voir annexe). Il encourage également le Conseil qui sera élu le 26 avril à publier des lignes directrices quant aux critères qui inspirent ses propositions de conclusions à la CRME. Il a enfin, pour soumission à la CRME, retenu la candidature de plusieurs nouveaux inspecteurs et déterminé la liste des contrôles à diligenter en 2013.

Interpellation des autorités de concurrence – Le Conseil a été interpellé par le ministre de l'économie et par l'auditorat de la concurrence quant à sa politique de surveillance de la correcte application de l'article 134 du Code des sociétés. Le Conseil a arrêté ses réponses. Dans l'attente d'une analyse des réponses par les autorités de concurrence, le Conseil a demandé de tenir en suspens les actions de surveillance concernées. La déclaration immédiate des mandats, qui poursuit également d'autres finalités, est maintenue.

Préparation des cabinets aux ISAs et à l'ISQC-1 – Le Conseil a décidé d'organiser, en complément à la présentation qui sera faite à l'assemblée générale du 26 avril, une session d'information en matière d'outils d'aide à la mise en œuvre des ISAs et de l'ISQC-1. Il a par ailleurs réinstallé un groupe de travail ISQC-1.

Commission des normes comptables – A l'occasion du renouvellement de la composition de la CNC, un projet de memorandum destiné à celle-ci a été préparé avec l'IEC et l'IPCF. Le Conseil a approuvé ce projet.

Représentation internationale – Le Conseil a décidé d'adhérer au Groupe d'Edinburgh, qui regroupe au sein de l'IFAC des instituts de petits pays principalement, avec une préoccupation particulière pour les besoins des PME.

Comptes et rapport d'activité 2012 – Le Conseil a arrêté les comptes 2012, qui se clôturent avec un léger boni (93 KEUR). Il a également adopté son rapport annuel d'activité.

Assemblée générale du 26 avril 2013 – Le Conseil a constaté qu'il n'y aura pas de vote à l'assemblée générale concernant l'élection de son successeur: le nombre de candidats n'est pas supérieur au nombre de mandats à pourvoir. Toute l'attention des membres pourra donc être consacrée aux interventions confirmées du gouverneur de la Banque nationale de Belgique, L. COENE, et du ministre des Finances, K. GEENS.

Nominations – Le Conseil a nommé Marc BIHAIN secrétaire général de l'Institut. Il succédera à David SZAFRAN, démissionnaire, le 1^{er} mai 2013. Le Conseil a présenté la candidature de Michel DE WOLF au Board de l'IFAC. Il a nommé Marc DAELMAN pour succéder, en 2014, à Harry EVERAERT à la présidence du jury de l'*Award for best sustainability report*. Il a encore validé diverses nominations ou reconductions dans des commissions, groupes de travail, représentations externes et jurys d'examen.

Evaluation des travaux 2010-2013 – Le Conseil a procédé à l'évaluation de la réalisation de ses priorités stratégiques et de son fonctionnement interne. Il estime pouvoir présenter aux membres un bilan positif, particu-



leggen, in het bijzonder op het gebied van communicatie, proactiviteit ten opzichte van het milieu, standaardisering en uitbouw van opdrachten, met inachtneming van de verscheidenheid van de bedrijfsrevisorenkantoren en de bekommernis om bijstand te verlenen aan de confraters.

Vergadering van 22 april 2013

Wetgevende ontwikkelingen – De Raad heeft kennis genomen van het tussen de Europese Commissie, het Europees Parlement en de Europese Raad bereikt compromis over de nieuwe boekhoudrichtlijn. De drempels voor de middelgrote onderneming zijn vastgesteld op 50 werknemers, een balanstotaal van 4 miljoen euro en een omzet van 8 miljoen euro. De drempels voor de ondernemingen die deel uitmaken van een groep die een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen en openbaar maken, zijn vastgesteld op 250 werknemers, een balanstotaal van 20 miljoen euro en een omzet van 40 miljoen euro.

Omzendbrieven en adviezen – De Raad heeft beslist om zijn advies over de ontbinding en vereffening in één akte aan te passen en derhalve de in maart 2013 goedgekeurde versie van het advies niet bekend te maken.

Opdrachten bij de sociale secretariaten voor werkgevers – De Raad heeft beslist om hierover een informatiesessie te organiseren.

Personalia – De Raad heeft beslist om de kandidatuur van Diane BRESCH als plaatsvervangend lid van de Nederlandstalige Kamer van de Commissie van Beroep voor te dragen. Verder heeft hij Michel DE WOLF benoemd tot Erevoorzitter van het IBR (met ingang van 26 april 2013) en heeft hij Henri OLIVIER en David SZAFRAN gemachtigd de titel van Eresecretaris-generaal te voeren.

Vergadering van 17 mei 2013

Algemene vergadering en Verkiezingen – De Algemene vergadering van 26 april 2013 heeft een nieuwe Voorzitter, D. KROES, een nieuwe ondervoorzitter, T. DUPONT, 6 Raadsleden van de Nederlandstalige taalrol, L. ACKE, T. MEULEMAN, I. SAEYS, D. SMETS, P. VAN IMPE en L. VERRIJSEN, en 6 Raadsleden van de Franstalige taalrol, V. ETIENNE, H. FRONVILLE, P. LELEU, F. MAILLARD, E. MATHAY en R. VERMOESEN verkozen. In zijn midden heeft de Raad een Uitvoerende comité opgericht samengesteld uit de Voorzitter en de Ondervoorzitter van het Instituut en confraters D. SMETS en R. VERMOESEN, die instaat voor het dagelijks bestuur. De Raad benoemde tenslotte confrater E. MATHAY als penningmeester. De secretarissen van de Raad zijn confraters E. MATHAY en L. ACKE.

De Algemene vergadering bevestigde zijn vertrouwen in het beleid van de Raad via de goedkeuring van de rekeningen afgesloten per 31 december 2012, de begroting 2013 en de kwijting verleend aan de Raad en de commissarissen.

Wetgevende ontwikkelingen – De Raad heeft kennis genomen van het wetsontwerp houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding, die uitvoering geeft aan beslissingen van de regering genomen in het kader van budgettaire maatregelen (aangenomen door de Kamercommissie op 7 mei 2013). Dit wetsontwerp viseert een aantal aanpassingen aan de antiwitwaswet van 11 januari 1993, het Wetboek vennootschappen en het Strafwetboek voornamelijk toegespitst op de aanpassing van de definitie van zware fiscale fraude. Zo zal de ernst van het fiscale misdrijf kunnen worden beoordeeld op basis van de aanmaak en/of het gebruik van valse stukken, maar ook bij voorkeur door het omvangrijke bedrag van de verrichting en het abnormale karakter van dit bedrag gelet op de activiteiten of het eigen vermogen van de cliënt, alsook zal dit kunnen voortvloeien uit de aanwezigheid van één van de indicatoren vermeld in het koninklijk besluit van 3 juni 2007. Aansluitend hierop nam de Raad tevens kennis van het

lièremment dans les domaines de la communication, de la proactivité par rapport à l'environnement, de la normalisation et du développement des missions, dans le respect de la diversité des cabinets et du souci de l'aide aux confrères.

Réunion du 22 avril 2013

Développements législatifs – Le Conseil a pris note du compromis intervenu entre la Commission, le Parlement et le Conseil à propos de la nouvelle directive comptable. Les seuils de la moyenne entreprise sont fixés à 50 travailleurs, 4 millions de total de bilan et 8 millions de chiffre d'affaires. Les seuils du grand groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés sont fixés à 250 travailleurs, 20 millions de total de bilan et 40 millions de chiffre d'affaires.

Circulaires et avis – Le Conseil a décidé de revoir son avis relatif à la dissolution et à la liquidation d'une société en un seul acte, et dès lors de ne pas publier en l'état la version qu'il avait approuvée en mars.

Missions auprès des secrétariats sociaux d'employeurs – Le Conseil a décidé d'organiser une session d'information à ce sujet.

Personalia – Le Conseil a décidé de présenter la candidature de Diane BRESCH comme membre suppléant de la commission d'appel néerlandophone. Il a nommé Michel DE WOLF président honoraire de l'IRE (avec effet au 26 avril 2013) et autorisé Henri OLIVIER et David SZAFRAN à porter le titre de secrétaire général honoraire.

Réunion du 17 mai 2013

Assemblée générale et élections – L'assemblée générale du 26 avril 2013 a élu un nouveau Président, D. KROES, un nouveau Vice-Président, T. DUPONT, 6 membres du Conseil d'expression française, V. ETIENNE, H. FRONVILLE, P. LELEU, F. MAILLARD, E. MATHAY et R. VERMOESEN, et 6 membres du Conseil d'expression néerlandaise, L. ACKE, T. MEULEMAN, I. SAEYS, D. SMETS, P. VAN IMPE et L. VERRIJSEN. Le Conseil a institué, en son sein, un Comité exécutif composé du Président et du Vice-Président de l'Institut, ainsi que des confrères D. SMETS et R. VERMOESEN, qui assure la gestion journalière. Le Conseil a également nommé le confrère E. MATHAY au titre de secrétaire-trésorier. Le secrétariat du Conseil est assuré par les confrères E. MATHAY et L. ACKE.

L'assemblée générale a confirmé sa confiance dans la politique du Conseil en approuvant les comptes clos le 31 décembre 2012, le budget 2013 et la décharge donnée au Conseil et aux commissaires.

Développements législatifs – Le Conseil a pris connaissance du projet de loi portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude, qui exécute les décisions du Gouvernement prises dans le cadre des mesures budgétaires (adopté par la commission de la Chambre le 7 mai 2013). Ce projet de loi vise à apporter certaines adaptations à la loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993, au Code des sociétés et au Code pénal, en particulier l'adaptation de la définition de la fraude fiscale grave. Ainsi, la gravité de l'infraction fiscale pourra être appréciée sur base de la confiscation et/ou de l'usage de faux documents, mais aussi par référence au montant élevé en jeu et du caractère anormal de ce montant, eu égard aux activités ou à l'état de fortune du client, mais pourra également résulter de la présence d'un des indicateurs énoncés dans l'arrêté royal du 3 juin 2007. Le Conseil a également pris connaissance de la proposition de loi visant à compléter le système « *una via* » par le renforcement des sanctions contre



wetsvoorstel tot aanvulling van de “*una via*”-regeling door de verstrenging van de sanctiemaatregelen ten aanzien van fiscale tussenpersonen die aan fraude en agressieve fiscale planning doen en daarbij de fiscale of deontologische regels overtreden. Dit wetsvoorstel beoogt de uitbreiding van het toepassingsveld waarin administratieve sancties dan wel strafsancities kunnen worden opgelegd.

Een gemeenschappelijk overleg zal worden georganiseerd met het IAB en het BIBF teneinde gemeenschappelijke standpunten naar voor te schuiven en te verdedigen.

Publieke sector – De Raad heeft kennis genomen van het ontwerp van Vlaams auditdecreet die de rol van de externe audit voor lokale besturen vastlegt (focus op evaluatie interne controlesysteem) en die het mogelijk maakt dat er één auditorganisatie komt die audits uitvoert binnen de Vlaamse administratie en binnen de Vlaamse lokale besturen. Het ziet ernaar uit dat het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor zal worden opgeheven ten aanzien van het Rekenhof en het agentschap Interne Audit van de Vlaamse administratie inzake lokale besturen die zij gemeenschappelijk hebben als controledomein.

De Raad stelt vast dat de Waalse Minister van Lokale besturen de toepassing vraagt in Wallonië van verplichte rotatie op entiteiten die gedeeltelijk onderworpen zijn aan het Wetboek vennootschappen. De Raad zal contact opnemen met de Waalse Minister van Lokale besturen om met hem overleg te plegen.

Normen – Het gewijzigde ontwerp van bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's, dat ter dringende goedkeuring werd voorgelegd aan de HREB werd door de HREB goedgekeurd.

Het begeleidingsplan inzake de invoering van de ISA's werd per 30 april 2013 bijgewerkt en goedgekeurd door de Raad.

Europese ontwikkelingen – De Raad werd in kennis gesteld van de stemming inzake de hervormingen zoals voorgesteld door de Commissie juridische zaken aan het Europees Parlement. Het ontwerpverslag van de Commissie juridische zaken omvat voornamelijk:

- i. een voorstel tot verordening (van toepassing op PIE's) waarbij o.a. de bepalingen inzake de interne organisatie van auditors en auditkantoren, alsook de onafhankelijkheid met betrekking tot de gecontroleerde entiteit worden overgedragen naar het voorstel van richtlijn en aldus op alle entiteiten van toepassing zouden zijn. Tevens wordt de drempel tot financiële afhankelijkheid vastgelegd op 15 % van de totale jaarmzet; de lijst van verboden diensten wordt in lijn gebracht met deze van de IESBA Code of Ethics en een versterkte rol wordt toegekend aan het auditcomité. Tenslotte zal de bevoegde autoriteit de eindverantwoordelijkheid voor de kwaliteitscontrole dragen en zal dit dienen te organiseren op een manier dat het gevrijwaard wordt van ongeoorloofde beïnvloeding door de aan de kwaliteitscontrole onderworpen wettelijke auditors of auditkantoren;
- ii. een voorstel van richtlijn (van toepassing op alle entiteiten) die de definitie van PIE's terugbrengt naar deze van de huidige auditrichtlijn, die de erkenningsregels betreffende de hoedanigheid van de wettelijke auditor versoepelt, die de lidstaten de toepassing van de internationale controlestandaarden oplegt en die de delegatie van taken in het kader van de beginselen van publiek toezicht schrapt.

De Raad heeft akte genomen van de voorstellen en blijft ervan overtuigd dat er geen nood is om het Belgisch systeem van extern toezicht, kwaliteitscontrole en onafhankelijkheid aan te passen. De Raad is er zich van bewust dat de Europese hervorming van de audit nog verder zal evolueren, die hij verder op de voet zal volgen.

Toezicht – De Raad werd in kennis gesteld van een studie uitgevoerd door Professor Sandra Verbruggen inzake de non-profit sector waarbij werd vastgesteld dat de jaarrekeningen van grote vzw's tekortkomingen

les intermédiaires fiscaux liés à des fraudes et à des planifications fiscales agressives reposant sur des violations des règles fiscales ou déontologiques. Cette proposition de loi a pour but d'élargir le champ d'application du régime des sanctions administratives et pénales.

Une concertation commune sera organisée avec l'IEC et l'IPCF en vue de faire valoir et de défendre les positions communes.

Secteur public – Le Conseil a pris connaissance du projet de décret flamand de l'audit qui définit le rôle de l'audit externe pour les administrations locales (accent porté sur l'évaluation du système de contrôle interne) et qui permet la mise en place d'une seule entité d'audit qui procèdera aux audits au sein de l'administration flamande et des administrations locales flamandes. Le secret professionnel du réviseur d'entreprises risque d'être supprimé à l'égard de la Cour des comptes et de l'JAVA (Audit interne de l'administration flamande) par rapport aux administrations locales relevant de leur domaine de contrôle commun.

Le Conseil constate que le Ministre wallon des Pouvoirs locaux demande que la rotation obligatoire soit appliquée aux entités wallonnes partiellement soumises au Code des sociétés. Le Conseil prendra contact avec le Ministre wallon des Pouvoirs locaux pour entamer une concertation.

Normes – Le projet modifié de norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique, soumis à l'approbation urgente du CSPE, a été approuvé par ce dernier.

Le plan d'accompagnement relatif à la mise en œuvre des normes ISA a été mis à jour le 30 avril 2013 et approuvé par le Conseil.

Evolutions européennes – Le Conseil a été informé du vote concernant les réformes telles que proposées au Parlement européen par la Commission des affaires juridiques. Le projet de rapport de la Commission des affaires juridiques comprend principalement :

- i. une proposition de règlement (applicable aux EIP) qui transfère à la proposition de directive, entre autres, les dispositions sur l'organisation interne des auditeurs et cabinets d'audit et sur l'indépendance par rapport à l'entité contrôlée. Ces dispositions s'appliqueraient dès lors à toutes les entités. De plus, le seuil de dépendance financière est fixé à 15 % du chiffre d'affaires annuel total ; la liste des services interdits est harmonisée avec celle du code déontologique de l'IESBA et un rôle renforcé est accordé au comité d'audit. Enfin, l'autorité compétente assumera la responsabilité finale du contrôle de qualité et devra organiser celui-ci de manière à ce qu'il soit à l'abri de tout abus d'influence de la part des contrôleurs légaux ou cabinets d'audit faisant l'objet du contrôle de qualité ;
- ii. une proposition de directive (applicable à toutes les entités) qui reprend la définition des EIP de l'actuelle directive d'audit, assouplit les règles de reconnaissance de la qualité de contrôleur légal, contraint les Etats membres à imposer l'application des normes internationales d'audit, et supprime la délégation de tâches dans le cadre des principes de supervision publique.

Le Conseil a pris acte des propositions et reste convaincu qu'il n'est pas nécessaire d'adapter le système belge de surveillance externe, de contrôle qualité et d'indépendance. Le Conseil est conscient que la réforme européenne de l'audit connaîtra encore des évolutions, qu'il suivra avec attention.

Surveillance – Le Conseil a été informé d'une étude sur le secteur non marchand, menée par le professeur Sandra Verbruggen. Cette étude a permis de constater que les comptes annuels de grandes ASBL présen-



vertoonden onder meer voor wat betreft het niet vermelden van de naam van de commissaris in de jaarrekening, het niet vermelden van de erelonen in de toelichtingen bij de jaarrekeningen en het niet neerleggen van het commissarisverslag. In het kader van zijn wettelijke toezichtopdracht zal de Commissie van toezicht een systematische analyse opstarten teneinde voormelde vaststellingen te onderzoeken.

Commissies en werkgroepen – De hernieuwde Raad zal zich buigen over de samenstelling van de Commissies en werkgroepen en zal hiertoe na haar strategische jaarlijkse vergadering een oproep richten tot het beroep.

Commissie vorming – De Raad nam kennis van het arrest van het Hof van Justitie inzake de regeling van permanente vorming van beëdigde boekhouders in Portugal (verplichte permanente vorming ingesteld voor zover dit reglement de mededinging op een aanzienlijk deel van de relevante markt uitschakelt in het voordeel van deze beroepsorde en discriminatoire voorwaarden oplegt ten nadele van de concurrenten van genoemde beroepsorde) en onderzoekt onder meer op vraag van de HREB welke de mogelijke gevolgen hiervan kunnen zijn op de permanente vorming bij het IBR.

Toegang tot het beroep – De Raad bevestigt voor 2013 de samenwerking tussen het IBR en de RDC inzake de tweejaarlijkse stageperiode van Congolese stagiairs in België.

Benoemingen – Erevoorzitter Michel DE WOLF werd benoemd als lid van CBN (publicatie B.S. van 16 mei 2013).

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

Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren

Nihil.

taient des lacunes, notamment en ce qui concerne la mention du nom du commissaire dans les comptes annuels, la mention des honoraires dans les annexes aux comptes annuels et le dépôt du rapport du commissaire. Dans le cadre de sa mission légale de surveillance, la Commission de surveillance lancera une analyse systématique afin d'examiner les constatations précitées.

Commissions et groupes de travail – Le Conseil renouvelé se penchera sur la composition des commissions et groupes de travail et adressera à ce sujet un appel à la profession à la suite de sa réunion stratégique annuelle.

Commission formation – Le Conseil a pris connaissance de l'arrêt de la Cour de justice relatif au système de formation permanente des experts-comptables au Portugal (formation permanente obligatoire mise en place pour autant que le règlement élimine la concurrence sur une partie substantielle du marché pertinent, au bénéfice de cet ordre professionnel, et qu'il impose, sur l'autre partie de ce marché, des conditions discriminatoires au détriment des concurrents dudit ordre professionnel) et examine, notamment à la demande du CSPE, quelles peuvent en être les conséquences sur la formation permanente au niveau de l'IRE.

Accès à la profession – Le Conseil confirme la collaboration en 2013 entre l'IRE et la RDC à l'égard du stage de deux ans effectué par des stagiaires congolais en Belgique.

Nominations – Le Président honoraire Michel DE WOLF a été nommé membre de la CNC (publication MB du 16 mai 2013).

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

Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises

Nihil.



Wijzigingen in het register april en mei 2013

Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen

Overlijden erebedrijfsrevisor:

MERTENS Willy Frans (A01058)

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

BOSMANS Tanja (A02414), DEVROYE Thibaut (A02405), GREGOIRE Catherine (A02407), GUIDI Loris (A02408), HENRION Benjamin (A02409), LECLER Alexandre (A02410), MEESTERS Astrid (A02415), MERTENS Lieve (A02416), RANS Jeroen (A02404), REMMERY Filip (A02402), SCHUEREMANS Sébastien (A02413), SLANGEN Géraldine (A02412), TRUMPENER Jeroen (A02403), VAN-HUYSE Delphine (A02411), VANLEEUW Jo (A02417), VAN WAEYENBERGHE Sarah (A02418), VROMAN Vincent (A02406)

Ontslagnemingen - art. 17 van het erkenningsreglement:

CLUUDTS Philippe (A00549), GARNY Henri (A00898), GOVAERT Tessa (A02267), WATTEYNE Maria (A00653)

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

DESAIVE Michel (A01254)

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

THEIS Sonia (A02303), VANDOORNE Karen (A02120)

Intrekking uit het openbaar register van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor na een terechtwijziging - artikel 37 van de wet van 22 juli 1953:

STAMMEN LUC (A01330), TIMMERMAN ELS (A02048)

Bedrijfsrevisorenkantoren

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

B00836 - Comm. V DEPREZ NATHALIE - BEDRIJFSREVISOR

Ontslagnemingen - art. 17 van het erkenningsreglement:

B00053 - CVBA DUMONT-BOSSAERT, WALTNIEL & C°
B00293 - SPRL BERTRAND et Associés - Réviseurs d'Entreprises
B00410 - SPRL DEBAEKE E. & C°
B00455 - SPRL Henri GARNY, Réviseur d'Entreprises
B00484 - SCS MICHEL DESAIVE, Réviseur d'Entreprises
B00514 - BVBA DE NUL & C°, BEDRIJFSREVISOR
B00549 - BVBA MIEKE WATTEYNE

Modifications apportées au registre avril et mai 2013

Réviseurs d'entreprises personnes physiques

Décès réviseur d'entreprises :

MERTENS Willy Frans (A01058)

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

BOSMANS Tanja (A02414), DEVROYE Thibaut (A02405), GREGOIRE Catherine (A02407), GUIDI Loris (A02408), HENRION Benjamin (A02409), LECLER Alexandre (A02410), MEESTERS Astrid (A02415), MERTENS Lieve (A02416), RANS Jeroen (A02404), REMMERY Filip (A02402), SCHUEREMANS Sébastien (A02413), SLANGEN Géraldine (A02412), TRUMPENER Jeroen (A02403), VAN-HUYSE Delphine (A02411), VANLEEUW Jo (A02417), VAN WAEYENBERGHE Sarah (A02418), VROMAN Vincent (A02406)

Démissions - art. 17 du règlement d'agrément :

CLUUDTS Philippe (A00549), GARNY Henri (A00898), GOVAERT Tessa (A02267), WATTEYNE Maria (A00653)

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

DESAIVE Michel (A01254)

Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré être momentanément empêchés d'exercer des missions de révision conformément à l'art. 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 :

THEIS Sonia (A02303), VANDOORNE Karen (A02120)

Réviseurs d'entreprises retirés du registre public après rappel à l'ordre - article 37 de la loi du 22 juillet 1953 :

STAMMEN LUC (A01330), TIMMERMAN ELS (A02048)

Cabinets de révision

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

B00836 - Comm. V DEPREZ NATHALIE - BEDRIJFSREVISOR

Démissions - art. 17 du règlement d'agrément :

B00053 - CVBA DUMONT-BOSSAERT, WALTNIEL & C°
B00293 - SPRL BERTRAND et Associés - Réviseurs d'Entreprises
B00410 - SPRL DEBAEKE E. & C°
B00455 - SPRL Henri GARNY, Réviseur d'Entreprises
B00484 - SCS MICHEL DESAIVE, Réviseur d'Entreprises
B00514 - BVBA DE NUL & C°, BEDRIJFSREVISOR
B00549 - BVBA MIEKE WATTEYNE



IBR-Evenementen

28 maart 2013 – Gala-avond 60 jaar IBR (1953-2013) “Zestig jaar: pensioenleeftijd of hernieuwde jeugd?”

Ter gelegenheid van het 60-jarig bestaan van het IBR heeft op 28 maart 2013 een grote gala-avond plaatsgevonden in de Concert Noble te Brussel, in aanwezigheid van talrijke politici, academici, persoonlijkheden uit de socio-economische wereld en bedrijfsrevisoren. Ongeveer 400 genodigden hebben deze feestelijke herdenkingsbijeenkomst bijgewoond.

Het *Charlemagne Orchestra for Europe*, onder leiding van de heer Bartholomeus-Henri VAN DE VELDE, speelde de Heldensymfonie (derde symfonie in mi mol majeur), één van de meest populaire werken van Ludwig van Beethoven. De dirigent heeft, volgens een origineel ontwerp, gezorgd voor een historische en verklarende inleiding van het werk dat als een voorbode van de muzikale romantiek wordt beschouwd.

Na het concert volgde een academisch gedeelte. In zijn toespraak heeft Michel DE WOLF, voormalig voorzitter van het IBR, – na een kort overzicht van de context van de oprichting van het Instituut – de nadruk gelegd op de steeds actuele en zelfs grotere rol van de bedrijfsrevisor, die bijdraagt aan het creëren van een klimaat van zekerheid en vertrouwen, een onmisbare factor voor de goede werking van de economie. In navolging van het thema van de avond “Zestig jaar, pensioenleeftijd of hernieuwde jeugd?”, heeft Michel De Wolf op humoristische wijze de nadruk gelegd op het nut van de bedrijfsrevisor, zowel arbiter, pedagoog, als referent, “*de baken die niet wankelt op een woeste zee*”. Hij heeft ook gewezen op de uitdagingen voor deze hernieuwde jeugd: dienstverlening aan kleine en middelgrote ondernemingen, audit van openbare overheden, economische transparantie en zekerheid (interne controle- en risicobeheersystemen, toekomstgerichte informatie, systeemstabiliteit, niet-financiële informatie, geïntegreerd verslag enz.). Hij heeft zijn toespraak beëindigd met het bedanken van de aanwezige belanghebbenden voor hun “*vertrouwen in de wijsheid en de moderniteit van het bedrijfsrevisoraat*”.

Vervolgens heeft professor Arnold SCHILDER, Voorzitter van de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB, IFAC) en Erevoorzitter van het NIVRA (thans samengevoegd met de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)), zich in zijn toespraak uitgesproken voor de door de IAASB gesteunde modernisering van de audit. Met betrekking tot de voorgestelde hervorming van de controleverklaring heeft hij gepleit voor de noodzaak om de oordeelsvorming van de auditor uit te breiden, hetgeen zijn toelichtende rol zou vergroten.

Ten slotte heeft de afsluiter van de academische zitting, Vincent BAILLOT, Erevoorzitter van de *Compagnie nationale des commissaires aux comptes* (CNCC), erop gewezen dat de Frans-Belgische samenwerking een bron van verrijking is. In dit verband heeft hij de recente concrete samenwerking, meer bepaald het Pack PE-KE voor kleine ondernemingen en de onderling afgestemde standpunten over de Europese hervormingsvoorstellen (audit, herziening van de boekhoudrichtlijnen, overheidsopdrachten), onder de aandacht gebracht. Verder heeft hij bij zijn uitweiding over de veranderingen binnen het beroep de nadruk gelegd op de kansen geboden door het uitvoeren van controles bij nieuwe entiteiten en in nieuwe sectoren (overheidssector, KMO's, verzekeringssector, bankensector enz.), alsook door het uitbreiden van de opdrachten met nieuwe elementen (maatschappelijk verantwoord ondernemen, geïntegreerde verslaggeving enz.).

Ter gelegenheid van dit jubileum werd een gemeenschappelijke publicatie uitgebracht: “Zestigste verjaardag van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren: de pensioenleeftijd of een hernieuwde jeugd?”, waaraan meer dan 70 auteurs hebben bijgedragen.

Evénements IRE

28 mars 2013 – Soirée de gala 60 ans de l'IRE (1953-2013) « soixante ans : l'âge de la retraite ou d'une nouvelle jeunesse ? »

A l'occasion des 60 ans de l'IRE, une grande soirée de gala a été organisée au Concert Noble à Bruxelles, le 28 mars dernier, en présence de nombreuses personnalités du monde politique, académique, socio-économique et du révisorat d'entreprises. Près de 400 invités ont répondu présent à cette soirée qui se voulait à la fois commémorative et festive.

Le Charlemagne Orchestra for Europe, sous la direction de M. Bartholomeus-Henri VAN DE VELDE, interpréta la symphonie héroïque (symphonie n° 3 en mi bémol majeur), l'une des œuvres les plus populaires de Ludwig van Beethoven. Le chef d'orchestre, selon une conception originale, proposa une introduction historique et explicative de l'œuvre, considérée comme annonciatrice du romantisme musical.

Place ensuite à la partie académique. Dans son allocution, le Président alors en fonction, Michel De Wolf, après un bref rappel du contexte de création de l'Institut, a souligné le rôle toujours actuel et même renforcé du réviseur d'entreprises, répondant à un besoin de sécurité et de confiance nécessaire au bon fonctionnement de l'économie. En écho au thème de la soirée « 60 ans, l'âge de la retraite ou d'une nouvelle jeunesse ? », Michel De Wolf, non sans humour, a mis en exergue, toute l'utilité du réviseur d'entreprises, à la fois arbitre, pédagogue, référent, « *le phare qui ne vacille pas face à une mer démontée* ». Et de rappeler les défis qui s'ouvrent à sa jeunesse renouvelée : service aux petites et moyennes entreprises, audit des autorités publiques, transparence et sécurité économiques (systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, des informations prévisionnelles, stabilité systémique, informations non financières, rapport intégré, etc.). Il conclut en remerciant les parties prenantes présentes pour leur « *confiance en la sagesse et la modernité du révisorat d'entreprises* ».

Dans son intervention, le professeur Arnold SCHILDER, Président de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB, IFAC) et Président honoraire du NIVRA (actuellement fusionné dans le NBA, *Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants*), s'est exprimé en faveur de la modernisation de l'audit soutenue par l'IAASB. Présentant le projet de réforme du rapport d'audit, il a plaidé la nécessité d'élargir l'opinion de l'auditeur, renforçant ainsi son rôle explicatif.

Enfin M. Vincent BAILLOT, Président honoraire de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) clôturant la séance académique, a souligné la source d'enrichissement que représente la coopération franco-belge. Vincent Baillot a mis en lumière les collaborations concrètes récentes tels que le pack PE-KE pour les petites entreprises ou la prise de positions concertées sur les projets européens de réforme (audit, refonte des directives comptables, marchés publics). S'attardant sur les évolutions de la profession, il a souligné les opportunités que représentent l'audit de nouvelles entités et de nouveaux secteurs (public, PME, assurance, banque, etc.) et l'extension des missions à de nouveaux aspects (responsabilité sociale d'entreprise, reporting intégré, etc.).

Cet anniversaire a donné lieu à une publication collective intitulée « Soixantième anniversaire de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises : l'âge de la retraite ou d'une nouvelle jeunesse ? » à laquelle ont contribué plus de 70 auteurs.



De fotoreportage van de gala-avond en de publicatie (inleiding en inhoudstafel) kunt u bekijken op de website van het IBR: www.ibr-ire.be, onder de rubriek "Actualiteit" (29 mei 2013): http://www.ibr-ire.be/nl/het_instituut/actualiteit/ibr_nieuws/Pages/60-jaar-IBR.aspx.

Découvrez le reportage photo de la soirée et la publication (introduction et table des matières) sur le site de l'IRE : www.ibr-ire.be sous actualités (29 mai 2013) : www.ibr-ire.be/fr/l_institut/actualites/actualites_ire/Pages/Retour-sur-la-soiree-gala-IRE-60-ans.aspx.





9 april 2013 – Platform voor culturele diversiteit

De eerste vergadering van het coördinatiecomité van het Platform voor de culturele diversiteit op het gebied van financiële verslaggeving, financiën en audit, voorgezeten door Voorzitter M. DE WOLF, thans Erevoorzitter, werd gehouden met de deelname van vertegenwoordigers van de Duitse, Belgische, Hongaarse, Indische, Marokkaanse en Russische Instituten.

12 april 2013 – Ontmoeting met de Kamer van Auditoren

Bilaterale ontmoeting te Vilnius op 12 april 2013 tussen de vertegenwoordigers van enerzijds het IBR, Voorzitter Michel DE WOLF, Ondervoorzitter Daniel KROES, Secretaris-generaal David SZAFRAN en Paul VAN GEYT, deskundige bij het IBR, en anderzijds de Litouwse Vereniging van Auditoren (LAR), mevrouw Jurgita KIRVAITIENĖ, Voorzitster (midden) en mevrouw Rasa PAJAJUJYTĖ, Directrice (links). Hierop werden een aantal kwesties van gemeenschappelijk belang betreffende de wettelijke controle van de rekeningen besproken ter voorbereiding van het Litouws voorzitterschap van de Europese Unie in de tweede helft van 2013.

9 avril 2013 – Plateforme pour la diversité culturelle

La première réunion du comité de coordination de la Plateforme pour la diversité culturelle dans les domaines de la comptabilité, de la finance et de l'audit, présidée par le Président, depuis honoraire, M. DE WOLF s'est tenue avec la participation de représentants des instituts allemand, belge, hongrois, indien, marocain et russe.

12 avril 2013 – Rencontre avec la Chambre des Auditeurs Lithuaniens

Rencontre bi-latérale à Vilnius le 12 avril 2013 entre les représentants de l'IRE, le Président Michel DE WOLF, le Vice-Président, Daniel KROES, le Secrétaire général David SZAFRAN et Paul VAN GEYT, expert auprès de l'IRE, et de la Chambre Lithuanienne des Auditeurs (LAR), Mme Jurgita KIRVAITIENĖ, présidente (au centre), et Mme Rasa PAJAJUJYTĖ, directeur (à gauche), qui ont évoqué les dossiers d'intérêt commun sur l'audit légal des comptes en préparation de la présidence par la Lituanie de l'Union européenne au second semestre 2013.



18 en 19 april 2013 – EFAA-congres – Amsterdam

Confrater I. SAEYS en de Algemeen afgevaardigde Europese aangelegenheden S. VAN BELLINGHEN hebben deelgenomen aan het EFAA-congres, waarop het IBR en het IAB waren uitgenodigd door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA).

Het congres was georiënteerd op *soft skills* (zachte vaardigheden).

18 et 19 avril 2013 – congrès de l'EFAA – Amsterdam

La consœur I. SAEYS et la Déléguée générale aux Affaires européennes S. VAN BELLINGHEN ont participé au congrès de l'EFAA, auquel l'IRE et l'IEC étaient invités par la *Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants* (NBA).

Le congrès était axé sur les compétences générales (*soft skills*).



19 april 2013 – Algemene vergadering IIA België

Ondervoorzitter D. KROES, Secretaris-generaal D. SZAFRAN en de recent benoemde Secretaris-generaal M. Bihain hebben het IBR vertegenwoordigd op de algemene vergadering van het Instituut van Interne Auditoren (IIA België) van 19 april 2013. Ondervoorzitter D. KROES heeft te dezer gelegenheid het woord genomen. De vertegenwoordigers van het IIA hebben zich bereid verklaard om met het IBR samen te werken op het gebied van onder meer de vorming, de overheidssector enz.

16 april 2013 – Ontmoeting met de heer Jan Cornillie

De Voorzitter M. DE WOLF, thans Ere-voorzitter, heeft op 16 april 2013 een ontmoeting gehad met de heer J. CORNILLIE, kabinetsdirecteur van de minister van Economie.

20 april 2013 – Algemene vergadering van het IAB

De Voorzitter M. DE WOLF en Ondervoorzitter D. KROES van het IBR hebben op 20 april 2013 de algemene vergadering van het IAB bijgewoond. De heer B. VANDERSTICHELEN werd hierop verkozen tot nieuwe Voorzitter van het IAB en de heer B. VAN COILLE tot Ondervoorzitter.

23 april 2013 – Ontmoeting met de heer Patrick De Wolf

De Voorzitter M. DE WOLF, thans Ere-voorzitter, heeft op 23 april 2013 een ontmoeting gehad met Patrick DE WOLF, advocaat-generaal en vertegenwoordiger bij het College van procureurs-generaal.

24 april 2013 – Bilaterale ontmoeting tussen het ICAS en het IBR – Edinburgh

De Voorzitter M. De Wolf, de Voorzitter van de Commissie Boekhoudkundige aangelegenheden D. SMETS en de Algemeen afgevaardigde Europese aangelegenheden S. VAN BELLINGHEN hebben deelgenomen aan een bilaterale ontmoeting met het *Institute of Chartered Accountants of Scotland* en de Voorzitter, sir David TWEEDIE.

19 avril 2013 – Assemblée générale IIA Belgium

Le Vice-Président D. KROES, le Secrétaire général D. SZAFRAN et le Secrétaire général récemment nommé M. BIHAIN ont représenté l'IRE lors de l'assemblée générale de l'Institut des Auditeurs internes (IIA Belgique) du 19 avril 2013. Le Vice-Président D. KROES a pris la parole à cette occasion. Les représentants de l'IIA ont manifesté leur volonté d'une collaboration avec l'IRE dans des matières telles que la formation, le secteur public, etc.

16 avril 2013 – Rencontre avec Monsieur Jan Cornillie

Le Président, depuis honoraire, M. DE WOLF a rencontré Monsieur J. CORNILLIE, directeur du cabinet du ministre de l'économie, le 16 avril 2013.

20 avril 2013 – Assemblée générale de l'IEC

Le Président, depuis honoraire, M. DE WOLF et le Vice-Président D. KROES de l'IRE ont assisté à l'assemblée générale de l'IEC tenue le 20 avril 2013. Le nouveau Président de l'IEC est Monsieur B. VANDERSTICHELEN et le nouveau Vice-Président est Monsieur B. VAN COILLE.

23 avril 2013 – Rencontre avec Monsieur Patrick De Wolf

Le Président, depuis honoraire, Michel DE WOLF a rencontré Patrick DE WOLF, avocat général, représentant du Collège des procureurs généraux, le 23 avril 2013.

24 avril 2013 – Rencontre bilatérale entre l'ICAS et l'IRE – Edinburgh

Le Président M. DE WOLF, le président de la commission des questions comptables D. SMETS et la Déléguée générale aux affaires européennes S. VAN BELLINGHEN ont participé à une rencontre bilatérale avec l'*Institute of Chartered Accountants of Scotland* et son Président, sir David TWEEDIE.



Sir David TWEEDIE



26 april 2013 – Jaarlijkse Algemene Vergadering van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Op 26 april jl. vond de jaarlijkse Algemene Vergadering van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren plaats te Brussel. Michel DE WOLF, die de vergadering voor de laatste keer voorzat, heeft het voorzitterschap overgedragen aan Daniel KROES, voormalig Ondervoorzitter van het IBR en Raadslid sinds 2005.

De nieuwe Ondervoorzitter, Thierry DUPONT, was reeds Raadslid van het IBR sinds 2008 en de twaalf andere verkozen of herkozen Raadsleden zijn: confraters Patricia LELEU, Inge SAEYS, Lieven ACKE, Vincent ETIENNE, Eric MATHAY, Tom MEULEMAN, Dirk SMETS, Patrick VAN IMPE, Raynald VERMOESEN, Hugues FRONVILLE, Luc VERRIJSSSEN en Fernand MAILLARD.

Zoals naar jaarlijkse gewoonte biedt de Algemene Vergadering de gelegenheid om de balans van het voorbije jaar op te maken en de aandacht te vestigen op de verschillende opdrachten die door het Instituut worden uitgevoerd in zeer uiteenlopende gebieden zoals de toegang tot het beroep, het openbaar register, de normen voor de uitoefening van het beroep en de aanbevelingen, de kwaliteitscontrole, het toezicht en de tucht, de dienstverlening aan de bedrijfsrevisoren, de publicaties, de permanente vorming en de internationale betrekkingen.

Ook dit jaar vond de academische zitting plaats in aanwezigheid van verschillende prestigieuze genodigden, meer bepaald de heren Koen GEENS, Minister van Financiën, belast met Ambtenarenzaken, en Luc Coene, Gouverneur van de Nationale Bank van België.



De gouverneur van de NBB, Luc COENE
Le gouverneur de la BNB, Luc COENE

Bij wijze van inleiding van het academisch gedeelte van de vergadering heeft de nieuw verkozen Voorzitter, de heer Daniel KROES, zich uitgesproken over de uitdagingen van het beroep, waaronder meer bepaald de aantrekkelijkheid van het beroep en de dienstverlening aan kleine en middelgrote ondernemingen.

De Gouverneur van de Nationale Bank van België, de heer Luc COENE, sprak vervolgens over de uitdagingen binnen het auditberoep in het algemeen en de samenwerking tussen de bedrijfsrevisoren en de Nationale Bank van België op het vlak van het prudentieel toezicht in het bijzonder.

Vervolgens nam de heer Koen GEENS, Minister van Financiën, het woord. Hij besprak de Europese voorstellen van richtlijn en verordening inzake audit.

26 avril 2013 – Assemblée générale annuelle de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises a tenu son assemblée générale annuelle le 26 avril dernier à Bruxelles. Michel DE WOLF, qui présidait l'assemblée pour la dernière fois, a cédé le flambeau de la présidence à Daniel KROES, ancien vice-président de l'IRE et membre du Conseil depuis 2005.

Le nouveau Vice-Président, Thierry DUPONT, était déjà membre du Conseil de l'IRE depuis 2008 et les douze autres membres du Conseil ayant été élus ou réélus sont les consœurs Patricia LELEU et Inge SAEYS et les confrères Lieven ACKE, Vincent ETIENNE, Eric MATHAY, Tom MEULEMAN, Dirk SMETS, Patrick VAN IMPE, Raynald VERMOESEN, Hugues FRONVILLE, Luc VERRIJSSSEN et Fernand MAILLARD.

Comme de tradition, l'assemblée générale est l'occasion de procéder au bilan de l'année écoulée et de rappeler les différentes missions exercées par l'Institut dans des domaines aussi variés que l'accès à la profession, le registre public, les normes pour l'exercice de la profession et recommandations, le contrôle de qualité, la surveillance et discipline, les services aux réviseurs d'entreprises, les publications, la formation permanente et les relations internationales.

Cette année encore, la séance académique s'est déroulée en présence de plusieurs invités prestigieux, notamment Messieurs Koen GEENS, Ministre des Finances, chargé de la Fonction publique et Luc COENE, Gouverneur de la Banque nationale.



Minister van financiën, Koen GEENS
Le ministre des finances, Koen GEENS

En guise d'introduction à la partie académique de la réunion, le Président nouvellement élu, Monsieur Daniel KROES, s'est exprimé sur les défis de la profession, dont entre autres, l'attractivité de la profession et les services auprès des petites et moyennes entreprises.

Le gouverneur de la Banque nationale de Belgique, Monsieur Luc COENE, a ensuite traité des défis de la profession de l'audit de manière générale ainsi que de la collaboration entre les réviseurs d'entreprises et la Banque nationale de Belgique en matière de contrôle prudentiel, en particulier.

C'est ensuite Monsieur Koen GEENS, Ministre des Finances, qui a pris la parole. Il a examiné les propositions européennes de directive et de règlement sur l'audit.



De sprekers hebben een groot eerbetoen betuigd aan de heer David SZAFRAN, afscheidnemend Secretaris-generaal van het IBR, voor zijn werkzaamheden gedurende meer dan twaalf jaar ten dienste van het beroep en hebben van de gelegenheid gebruik gemaakt om de heer Marc BIHAIN veel succes toe te wensen in zijn functie van nieuwe Secretaris-generaal van het IBR.

De uittredende Secretaris-generaal heeft in zijn toespraak verschillende aangelegenheden aangesneden waaronder meer bepaald de rol van de bedrijfsrevisor, zijn deontologie en de institutionele structuur.

De uittredende Voorzitter, de heer Michel DE WOLF, voortaan Erevoorzitter, heeft eveneens de uitbreiding van de rol van de bedrijfsrevisor tengevolge van de crisis toegelicht.

De nieuwe Voorzitter, confrater Daniel KROES, heeft de academische zitting afgesloten.

Les orateurs du jour ont rendu un vif hommage à Monsieur David SZAFRAN, Secrétaire général sortant de l'IRE, pour les services rendus pendant plus de douze ans à la profession et ont profité de cette occasion pour adresser tous leurs vœux de succès à Monsieur Marc BIHAIN, le nouveau Secrétaire général de l'IRE.

Le Secrétaire général sortant a, dans son discours, évoqué plusieurs sujets dont notamment le rôle du réviseur d'entreprises, sa déontologie et la structure institutionnelle.

Le Président sortant, Monsieur Michel DE WOLF, désormais Président honoraire, a également commenté l'élargissement du rôle du réviseur d'entreprises à la suite de la crise.

Le nouveau Président, le confrère Daniel KROES, a clôturé la séance académique.



Daniel KROES, nieuwe voorzitter van het IBR

Daniel KROES, nouveau Président de l'IRE

De volledige notulen van de algemene vergadering kunnen worden gedownload op de website van het IBR, op het adres www.ibr-ire.be, onder de http://www.ibr-ire.be/nl/het_instituut/actualiteit/ibr_nieuws/Pages/Notulen-AV-26-april-2013.aspx.

Le procès-verbal complet de l'assemblée générale est téléchargeable sur le site internet de l'IRE, à l'adresse www.ibr-ire.be, sous le http://www.ibr-ire.be/fr/l_institut/actualites/actualites_ire/Pages/Proces-verbal-AG-21-avril-2013.aspx.





Ter gelegenheid van de algemene vergadering werden 18 erebedrijfsrevisoren en 26 jubilarissen (25 tot 35 jaar inschrijving in het openbaar register), alsook 44 bedrijfsrevisoren die in 2012 de eed hebben afgelegd, geëerd:

Confraters die in 2012 de eed hebben afgelegd en in het openbaar register werden ingeschreven

Christophe BOSCHMANS; Gauthier BRAYE; Koen CLAESEN; Vanessa CORDONNIER; Delphine DELAHAUT; Vincent DELCOUR; Annelies DESSEYN; Christophe DEWOLF; Abdellatif EL BOUDAATI; Julien FRANCOIS; Cedric GISTELINCK; Benjamin GORLIER; Yannick HEYLEN; Chehrazad HOUL; Olaf JANSSEN; Axel JORION; Philippe KNAEPEN; Ellen LOMBAERTS; Joeri MAETENS; Laetitia MEUNIER; Corinne MISSART; Mieke MOUTON; Valérie MPASINAS; Kurt MUUYLAERT; Stéphane NOLF; Jurgen OSTYN; Bart PALMANS; Christophe PICARD; Koen POTTERS; Tom QUITTELIER; Tim RENS; Christian SCHMETZ; Jeroen TEIRLINCK; Ellen TINDEMANS; Tineke VAN ACKER; Carmen VAN CAMP; Dieter VANDECAPPELLE; Miet VAN DEN MAEGDENBERGH; David VANHELMONT; Stijn VAN HOUT; Eva VAN WONTERGHEM; Jeroen VERSLYPE; Emmanuel VILLAIRES; Franky WEVERS.

11 bedrijfsrevisoren ingeschreven in het openbaar register sinds 25 jaar

Joëlle BACQ (commissaris); Gilbert BOMBAERTS; Luc CALLAERT; Elswinde DE DEYNE; Michel DENIS; Willy GOYVAERTS; Manuel MENINA VIEIRA; Eric PAPS; Jean-Louis PRIGNON; Chantal STILMANT; Raynald VERMOESEN (lid van de Raad).

9 bedrijfsrevisoren ingeschreven in het openbaar register sinds 30 jaar

Jacques BASTOGNE; Bernard BIGONVILLE; Daniël DE VOOGT; Annik DUMONT-BOSSAERT; Dominique HERMANS; André KILESE (Erevoorzitter); Eric MATHAY (Lid van de Raad en Secretaris-penningmeester); Yves-Marie MERLIN; Patrick WALTNIEL.

6 bedrijfsrevisoren ingeschreven in het openbaar register sinds 35 jaar

Philippe CLUDTS; Dominique DE GHELLINCK; Frank EMBRECHTS; Philippe GIGOT; Philippe HAULT; Jan LIPPENS.

2 bedrijfsrevisoren ingeschreven in het openbaar register sinds 40 jaar

Marc DE POORTERE; Jozef PIRENNE.

18 bedrijfsrevisoren mogen voortaan de titel van erebedrijfsrevisor voeren

Pierre P. BERGER; Dirk BRECK; Alexandra BURGELMAN; Johny CAYTAN; Guy DE BACKER; Jan Frank DE LANDSHEER; Michel DELBROUCK; Jean DODEMONT; Willy DOMS; Bertrand GEUVAR; Gerard HOF; Etienne LELIE; Roger MAEYNINCKX; Jan MAS; Jozef VAN DE WEYER; Marc VAN HOECKE; Eric VAN REUSEL; Marc STEENVOORT.

Nieuws in het kort

België

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde de volgende adviezen:

Advies 2013/3 van 20 februari 2013 – De boekhoudkundige verwerking van *step acquisitions*.

Advies 2013/4 van 20 februari 2013 – De boekhoudkundige verwerking van *step disposals*.

A l'occasion de l'assemblée générale, 18 réviseurs honoraires et 26 jubilaires (25 à 35 années d'inscription au registre) et 44 réviseurs ayant prêté serment en 2012 ont été mis à l'honneur :

Les consœurs et confrères ayant prêté serment en 2012 et inscrits au registre public

Christophe BOSCHMANS ; Gauthier BRAYE ; Koen CLAESEN ; Vanessa CORDONNIER ; Delphine DELAHAUT ; Vincent DELCOUR ; Annelies DESSEYN ; Christophe DEWOLF ; Abdellatif EL BOUDAATI ; Julien FRANCOIS ; Cedric GISTELINCK ; Benjamin GORLIER ; Yannick HEYLEN ; Chehrazad HOUL ; Olaf JANSSEN ; Axel JORION ; Philippe KNAEPEN ; Ellen LOMBAERTS ; Joeri MAETENS ; Laetitia MEUNIER ; Corinne MISSART ; Mieke MOUTON ; Valérie MPASINAS ; Kurt MUUYLAERT ; Stéphane NOLF ; Jurgen OSTYN ; Bart PALMANS ; Christophe PICARD ; Koen POTTERS ; Tom QUITTELIER ; Tim RENS ; Christian SCHMETZ ; Jeroen TEIRLINCK ; Ellen TINDEMANS ; Tineke VAN ACKER ; Carmen VAN CAMP ; Dieter VANDECAPPELLE ; Miet VAN DEN MAEGDENBERGH ; David VANHELMONT ; Stijn VAN HOUT ; Eva VAN WONTERGHEM ; Jeroen VERSLYPE ; Emmanuel VILLAIRES ; Franky WEVERS.

11 réviseurs inscrits au registre public depuis 25 ans

Joëlle BACQ (commissaire) ; Gilbert BOMBAERTS ; Luc CALLAERT ; Elswinde DE DEYNE ; Michel DENIS ; Willy GOYVAERTS ; Manuel MENINA VIEIRA ; Eric PAPS ; Jean-Louis PRIGNON ; Chantal STILMANT ; Raynald VERMOESEN (membre du Conseil).

9 réviseurs d'entreprises inscrits depuis 30 ans au registre public

Jacques BASTOGNE ; Bernard BIGONVILLE ; Daniël DE VOOGT ; Annik DUMONT-BOSSAERT ; Dominique HERMANS ; André KILESE (Président honoraire) ; Eric MATHAY (Membre du Conseil et Secrétaire-trésorier) ; Yves-Marie MERLIN ; Patrick WALTNIEL.

6 réviseurs d'entreprises inscrits depuis 35 ans au registre public

Philippe CLUDTS ; Dominique DE GHELLINCK ; Frank EMBRECHTS ; Philippe GIGOT ; Philippe HAULT ; Jan LIPPENS.

2 réviseurs d'entreprises inscrits depuis 40 ans au registre public

Marc DE POORTERE ; Jozef PIRENNE.

18 réviseurs d'entreprises sont désormais autorisés à porter le titre de réviseur d'entreprises honoraire

Pierre P. BERGER ; Dirk BRECK ; Alexandra BURGELMAN ; Johny CAYTAN ; Guy DE BACKER ; Jan Frank DE LANDSHEER ; Michel DELBROUCK ; Jean DODEMONT ; Willy DOMS ; Bertrand GEUVAR ; Gerard HOF ; Etienne LELIE ; Roger MAEYNINCKX ; Jan MAS ; Jozef VAN DE WEYER ; Marc VAN HOECKE ; Eric VAN REUSEL ; Marc STEENVOORT.

Actualités en bref

Belgique

La Commission des normes comptables a publié les avis suivants :

Avis 2013/3 du 20 février 2013 – Le traitement comptable des « acquisitions par étapes ».

Avis 2013/4 du 20 février 2013 – Traitement comptable des « cessions partielles ».



Advies 2013/5 van 4 maart 2013 – De aandeelhoudersstructuur van ondernemingen: opname in de toelichting van de jaarrekening.

Advies 2013/6 van 6 maart 2013 – De boekhoudkundige verwerking van de afzonderlijke aanslag op interne pensioenvoorzieningen.

Advies 2013/7 van 24 april 2013 – De boekhoudkundige verwerking van ruilverrichtingen.

Advies 2013/8 van 24 april 2013 – De boekhoudkundige verwerking van de door de Waalse regering gecreëerde opleidingscheques.

Advies 2013/9 van 8 mei 2013 – De boekhoudkundige verwerking van een herziening van de btw op een aangekocht bedrijfsmiddel.

Advies 2013/10 van 8 mei 2013 – Belgische bijkantoren van buitenlandse ondernemingen: voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro.

Advies 2013/11 van 8 mei 2013 – Begrip “omzet”: doorrekening van belastingen en accijnzen.

Internationaal

VS sluiten samenwerkingsakkoord met China

De overeenkomst die werd gesloten tussen de *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) en de Chinese minister van Financiën en de plaatselijke marktregelgever (CSRC, *China Securities Regulatory Commission*) betreft de verzending van documenten met betrekking tot rechtszaken tegen auditors en niet rechtstreeks met betrekking tot van boekhoudfraude verdachte vennootschappen. Deze overeenkomst maakt het de Amerikaanse regelgever niet mogelijk om zich naar China te begeven teneinde de rekeningen ter plaatste te onderzoeken. Verder maakt deze overeenkomst het ook niet mogelijk om de rechtszaak door de *Securities and Exchange Commission* (SEC) van de van ondoorzichtigheid beschuldigde Chinese entiteiten van vijf auditkantoren (de “*Big Four*” en BDO), die door de Chinese regelgeving worden beschermd, op te lossen, aangezien de PCAOB enkel de documenten die betrekking hebben op één van de onderzoeken van de SEC, aan laatstgenoemde mag meedelen.

Meer actualiteit vindt u op onze website www.ibr-ire.be onder de rubriek “Het Instituut – Actualiteit”.

Avis 2013/5 du 4 mars 2013 – La structure d'actionariat des entreprises : reprise dans l'annexe aux comptes annuels.

Avis 2013/6 du 6 mars 2013 – Le traitement comptable de la cotisation distincte sur les provisions pour pension constituées en interne.

Avis 2013/7 du 24 avril 2013 – Le traitement comptable des opérations d'échange.

Avis 2013/8 du 24 avril 2013 – Le traitement comptable des chèques-formations créés par le Gouvernement wallon.

Avis 2013/9 du 8 mai 2013 – Le traitement comptable de révisions de la tva due sur un bien d'investissement acquis.

Avis 2013/10 du 8 mai 2013 – Succursales belges d'entreprises étrangères: tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro.

Avis 2013/11 du 8 mai 2013 – Notion « chiffre d'affaires » : refacturation des impôts et accises.

International

Les Etats Unis et la Chine scellent un accord de coopération

L'accord conclu entre le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) et le ministère chinois des Finances et le régulateur local des marchés (CSRC, *China Securities Regulatory Commission*) concerne la transmission de documents liés à des poursuites contre les commissaires aux comptes et pas directement à des sociétés soupçonnées de fraude comptable. Il ne permet pas au régulateur américain de se rendre en Chine pour scruter les comptes in situ. Il ne permet pas non plus de résoudre la poursuite par la *Securities and Exchange Commission* (SEC) des entités chinoises de cinq cabinets d'audit (les « *Big Four* » et BDO), qui, accusées d'opacité, sont protégées par la réglementation chinoise, le PCAOB étant autorisé à transmettre des documents à la SEC uniquement s'ils concernent une de ses propres enquêtes.

Notre site web www.ibr-ire.be reprend plus d'actualités sous la rubrique « L'Institut – Actualités ».

Tax Audit & Accountancy

39
MAY
MAY