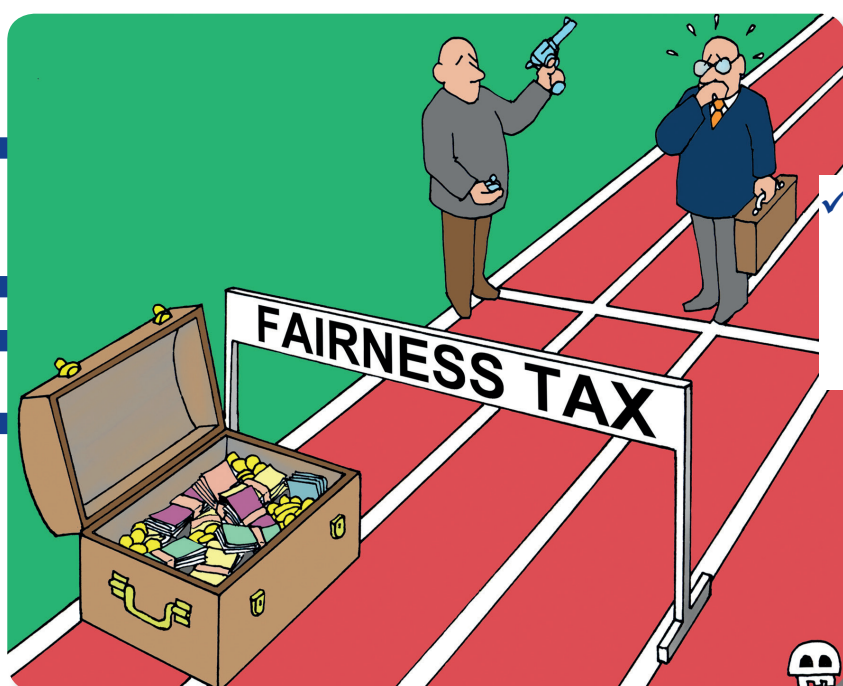


42
MARS
MAART

Tax Audit & Accountancy



✓ **Belgian Fairness Tax:
a comparison with
the U.S. Alternative
Minimum Tax**

- ✓ **Kwaliteitsbeoordelingscriteria voor de commissaris |
Critères pour évaluer la qualité du commissaire**
- ✓ **Nouvelle disposition générale anti-abus – réflexions sur la
compétence du SDA**
- ✓ **Bespreking eerste revisorale verslagen single audit**
- ✓ **Tijdig signaleren van Business Failure & Fraud**



Sommaire / Inhoud

Forum van de Voorzitter van het IBR Nieuwe informatietechnologieën, e-business en nieuwe economie: impact op het beroep van bedrijfsrevisor <i>Tribune du Président de l'IRE</i> <i>Nouvelles technologie de l'information, e-business et nouvelle économie : impact sur la profession du réviseur d'entreprises</i>	01
Rondetafelgesprek – De criteria om de kwaliteit van een bedrijfsrevisor te beoordelen en een commissaris te selecteren <i>Table ronde – Les critères pour évaluer la qualité d'un réviseur d'entreprises et sélectionner le commissaire</i>	06
La nouvelle disposition générale anti-abus et la sécurité juridique – Réflexions sur la compétence du SDA	11
Rondetafel: gesprek omtrent de eerste revisorale verslagen <i>single audit</i>	19
The Belgian Fairness Tax: A comparison with the U.S. Alternative Minimum Tax	25
Tijdig signaleren van <i>Business Failure & Fraud</i>	34
Het woord van de Hoofdredacteur Zogenaamde interne meerwaarden voortaan belastbaar? <i>Le mot du Rédacteur en chef</i> <i>Les plus-values dites internes désormais imposables ?</i>	39
Samenvattingen van op de ICCI website gepubliceerde belangrijkste adviezen van december 2013, januari en februari 2014 <i>Résumés des principaux avis publiés sur le site internet de l'ICCI en décembre 2013, janvier et février 2014</i>	43
IBR-Berichten <i>Info IRE</i>	49
Werkzaamheden van de Raad <i>Travaux du Conseil</i>	49
Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren <i>Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises</i>	53
Wijzigingen in het register december 2013, januari en februari 2014 <i>Modifications apportées au registre en décembre 2013, janvier et février 2014</i>	54
IBR-Evenementen <i>Événements IRE</i>	55
Nieuws in het kort <i>Actualités en bref</i>	60

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue bimensuelle du Centre d'Information du Révisorat d'entreprises (ICCI)
Abréviation recommandée : TAA
Bureau de dépôt : Bruges

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

COMITE DE REDACTION REDACTIECOMITÉ

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

SECRETARIAT DE REDACTION REDACTIESECRETARIAAT

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

Forum van de Voorzitter van het IBR / Tribune du Président de l'IRE

Nieuwe informatietechnologieën, e-business en nieuwe economie: impact op het beroep van bedrijfsrevisor

De nieuwe informatie- en communicatietechnologieën (ICT, *Information and Communication Technologies*) zijn voortdurend in ontwikkeling en maken voortaan de kern uit van het beheer en de organisatie van de ondernemingen. E-factoring, automatisering van de boekhoudingen, geïntegreerde beheerssystemen (ERP) zijn vandaag onontbeerlijk voor de goede werking en het concurrentievermogen.

E-handel is nu ook één van de belangrijkste katalysatoren voor de groei van de ondernemingen, en eveneens van de KMO's. Om hun concurrentiepositie te behouden, hebben de meeste vennootschappen geen andere keuze dan online verkoop- en communicatieplatformen te ontwikkelen.

Ten slotte hebben de nieuwe informatie- en communicatietechnologieën en internet een nieuwe economie doen ontstaan. Het succes van de term "nieuwe economie" is wellicht te danken aan het feit dat hij zowel verwijst naar een nieuwe levendige sector, deze van de informatie- en telecommunicatie-industrieën, als naar een nieuwe manier om de economie in zijn geheel aan te pakken. De sectoren die verband houden met informatica, de nieuwe informatietechnologieën en internet hebben een zeer belangrijke plaats ingenomen in het economisch weefsel.

Nieuwe informatietechnologieën, e-business en nieuwe economie

In een wereld waar nieuwe technologieën en informatica geïntegreerde gegevens centraal staan, moet de bedrijfsrevisor zijn werkmethode aanpassen door binnen het kader van zijn risicoanalyse en auditaanpak een ruime plaats toe te kennen aan het begrijpen en controleren van de veiligheid van de informaticasystemen en activiteiten verricht via internet. Volgens de recente studie van de FEE met als titel "*The Future of Audit and Assurance*"¹, is het gebruik van informatietechnologieën bij de uitvoering van de audit één van de meest cruciale factoren voor de toekomst van het beroep. Als bepaalde bedrijfsrevisorenkantoren reeds beroep doen op deskundigen inzake informatica-audit, dan is het van belang dat alle revisoren zich constant verder voorbereiden op de technologische overgang. Het

¹ FEE, *The Future of Audit and Assurance, Discussion paper*, 28.02.2014.

Nouvelles technologies de l'information, e-business et nouvelle économie : impact sur la profession du réviseur d'entreprises

Les nouvelles technologies de l'information et de la communication (TIC ou *Information and Communication Technologies*, ICT en anglais) sont en permanente évolution et sont désormais au cœur de la gestion et de l'organisation des entreprises. E-factoring, automatisation des comptabilités, systèmes de gestion intégrés (ERP) sont aujourd'hui incontournables pour le bon fonctionnement et la compétitivité.

L'e-commerce est également devenu un des vecteurs les plus importants de la croissance de l'entreprise, également pour les PME. Le maintien de la position concurrentielle passe inévitablement, pour bien des sociétés, par le développement d'une plateforme de vente et de communication via internet.

Enfin, les nouvelles technologies de l'information et de la communication et internet sont à l'origine d'une nouvelle économie. Le terme de « nouvelle économie » doit sans doute son succès au fait qu'il renvoie à la fois à un nouveau secteur effervescent, celui des industries de l'information et des télécommunications et à une nouvelle manière d'appréhender l'économie dans son ensemble. Les secteurs liés à l'informatique, les nouvelles technologies de l'information et internet ont désormais pris une place très importante dans le tissu économique.

Nouvelles technologies de l'information, e-business et nouvelle économie

Dans un monde dominé par les nouvelles technologies et l'intégration informatique des données, le réviseur d'entreprises doit adapter sa méthodologie de travail, en accordant une large place, dans son analyse des risques et son approche d'audit, à la compréhension et à la vérification de la sécurité des systèmes informatiques et des activités réalisées via le net. Selon la récente étude de la FEE intitulée "*The Future of Audit and Assurance*"¹, l'intégration des technologies de l'information dans la réalisation de l'audit est l'un des facteurs cruciaux pour l'avenir de la profession. Si certains cabinets de révision disposent déjà de spécialistes d'audit informatique, il est important que tous les réviseurs continuent, en permanence, à s'adapter à la transition technologique. L'IRE et l'ICCI soutien-

¹ FEE, *The Future of Audit and Assurance, Discussion paper*, 28.02.2014.



Daniel KROES
Voorzitter IBR/
Président IRE

IBR en het ICCI zullen ondersteuning verlenen aan de bedrijfsrevisoren door geschikte opleidingen aan te bieden.

Innovatie gedreven door technologie en deskundigheid

De onlangs door de FEE gepubliceerde *discussion paper* toont de grote invloed aan die de informatietechnologieën altijd hebben en zullen blijven hebben op de bedrijfsmodellen van het auditberoep. De zogenaamde *Big Data technologies* zullen vermoedelijk een omwenteling teweegbrengen in het auditberoep: in de toekomst zal men steeds vaker beroep doen op de geautomatiseerde afstemming van gegevens, controlesteekproeven, complexe rekenkundige controles, enz.

De ontwikkeling van informatietechnologie en de toegenomen complexiteit van ons maatschappelijk en economisch verkeer zouden door de auditors kunnen worden beschouwd als ontwikkelingsmogelijkheden, maar kunnen gemakkelijk een bedreiging vormen. Het is dan ook essentieel voor de bedrijfsrevisoren om hun beroepskennis en -vaardigheden op het vereiste niveau te behouden.

Audit van computersystemen: het Belgisch kader

Vandaag nog kan het Belgisch reglementerend kader verschillen volgens het type gecontroleerde entiteit (al dan niet van openbaar belang). Maar verandering is echter op komst, want de ISA's zullen van toepassing zijn op alle entiteiten voor de controle van de financiële overzichten met betrekking tot de boekjaren afgesloten **vanaf 15 december 2014**.

De revisoren zijn evenwel reeds verplicht het informaticasysteem met betrekking tot het beheer van de financiële informatie te beoordelen tijdens hun controlewerkzaamheden, ongeacht de gecontroleerde entiteit of het toepasselijke regelgevingskader. In de context van de door de kwaliteitscontroles aan het licht gebrachte gebreken dient te worden gewezen op het onvoldoende analyseren van het systeem van interne controle van de onderneming (**inclusief het informaticasysteem met betrekking tot het beheer van de financiële informatie**) en/of het onvoldoende verband tussen de bevindingen inzake interne controle en de latere organisatie van de controle. Deze vaststelling, die het IBR al meerdere jaren doet en die bevestigd wordt door de Kamer van verwijzing en instaatstelling (KVI), zet ongetwijfeld aan tot nadenken.

Audit in een geïnformatiseerde omgeving: het reglementerend kader van het IBR

De algemene controlenormen, die van toepassing zijn sinds 1977 en die werden herzien in 1983, 1997, 2003 en 2006, hebben altijd een zeker belang gehecht aan een "geautomatiseerde" omgeving. Deze normen voorzien namelijk dat de bedrijfsrevisor zijn oordeel onder meer steunt op het onderzoek van het systeem van interne controle, waarvan hij de doeltreffendheid heeft nagegaan.

dront les réviseurs d'entreprises en proposant les formations adéquates.

L'innovation guidée par la technologie et la compétence

Selon le document de réflexion récemment publié par la FEE, les technologies de l'information ont et continueront à avoir une incidence très importante sur les modèles économiques de la profession de l'audit. Les technologies du « *Big Data* » (données massives) modifieront probablement profondément la profession : automatisation de la réconciliation des données ou échantillonnage et évaluation des données, interrogations de fichiers, *data analytics*, etc. seront de plus en plus utilisés à l'avenir.

Les développements de l'informatique, la complexité croissante de notre société et de l'activité économique peuvent être considérés comme des opportunités de développement pour les auditeurs mais peuvent aussi devenir facilement des menaces. Pour les réviseurs d'entreprises, il est donc essentiel de maintenir leurs connaissances et leurs compétences professionnelles au niveau requis.

Audit des systèmes informatiques : le cadre belge

Selon le type d'entités auditées (d'intérêt public ou non), le cadre normatif belge varie encore aujourd'hui. Mais le changement est imminent : les normes ISA s'appliqueront en effet à toutes les entités pour le contrôle des états financiers relatifs aux exercices comptables clôturés **à partir du 15 décembre 2014**.

Cependant, quels que soient l'entité auditée et le cadre normatif applicable, les réviseurs sont déjà tenus d'évaluer le système informatique de gestion de l'information financière lors de leurs travaux de contrôle. Et, parmi les principales lacunes mises en évidence par les contrôles de qualité, il faut souligner l'analyse insuffisante du système de contrôle interne de l'entreprise – **en ce compris le système informatique de gestion de l'information financière** – et/ou le lien insuffisant entre les constatations relatives au contrôle interne et l'organisation ultérieure du contrôle. Ce constat, établi depuis plusieurs années par l'IRE et confirmé par la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME), ne peut manquer d'interpeller.

Révision dans un environnement informatisé : le cadre normatif de l'IRE

Les normes générales de révision, en vigueur depuis 1977 et revues en 1983, 1997, 2003 et 2006, ont toujours attaché une certaine importance à un environnement « automatisé ». Ces normes prévoient en effet que le réviseur d'entreprises fonde notamment son opinion sur l'examen du système de contrôle interne, dont il aura sondé l'efficacité. Si le système de contrôle interne fonctionne

Indien de interne controle op afdoende wijze werkt, kan het onderzoek van de bedrijfsrevisor worden beperkt tot aangepaste steekproeven. In geval van vaststelling van ernstige leemten, dient hij echter zijn controlewerkzaamheden aan te passen en een meer diepgaande controle uit te voeren. Het onderzoek van de interne controle behelst onder meer het nazicht van de goede organisatie van de geautomatiseerde gegevensverwerking.

De Raad van het IBR heeft in 1997 een aanbeveling gepubliceerd omtrent de controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen². Deze aanbeveling blijft van toepassing tot december 2014 voor de andere dan organisaties van openbaar belang³.

Volgens deze aanbeveling is de controlestrategie erop gericht om in een geautomatiseerde omgeving de inherente risico's en de interne controlerisico's op te sporen die van interpretatie van de jaarrekening kunnen beïnvloeden. De aanwezigheid van een informaticaomgeving verandert misschien niet de algemene doelstelling en de reikwijdte van de controle, maar heeft een duidelijke invloed op de administratieve organisatie en interne controle van de entiteit.

De aanbeveling stelt voorts dat de bedrijfsrevisor voldoende kennis dient te bezitten van de informaticaomgeving om de te verrichten werkzaamheden te kunnen plannen, sturen, begeleiden en beoordelen. De bedrijfsrevisor moet overwegen of er ten behoeve van de controle nood is aan specifieke informaticakennis. Zo ja, zal hij de hulp inroepen van een deskundige die dergelijke kennis bezit. De deskundige kan van de eigen organisatie van de bedrijfsrevisor zijn of van daarbuiten (in dit geval een IT-auditor). Als een dergelijke externe deskundige wordt ingeschakeld, dient de bedrijfsrevisor toereikende controle-informatie te verkrijgen dat dergelijke werkzaamheden toereikend zijn voor zijn controledoelstellingen, met inachtneming van hetgeen hierover is opgenomen in de controleaanbeveling inzake het gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen (van toepassing op de andere dan organisaties van openbaar belang en vervangen door ISA 620, *cf. infra*). Het is zeer belangrijk dat de revisor het begrip en de analyse van de risico's en de interne controle met betrekking tot de informaticasystemen, de elektronische facturering en de activiteiten verricht via e-handel, beheerst.

De controle van de informaticasystemen volgens de ISA's

Verscheidene internationale controlenormen hebben betrekking op de controle van de informaticasystemen. Het gaat voornamelijk om ISA 315 (inzicht verwerven in de entiteit en haar omgeving) en

2 *Controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen* (3 oktober 1997), *Vademecum 2007, deel 2*: www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/aanbevelingen/Documents/7433_Controlenin-een-omgeving-waarin-gebruik-wordt-gemaakt-van-geautomatiseerde-informatiesystemen.pdf.

3 Organisaties van openbaar belang.

de manière satisfaisante, l'examen du réviseur d'entreprises peut se limiter à des sondages appropriés. En revanche, si le système présente de graves lacunes, le réviseur a le devoir d'adapter son examen et de procéder à un contrôle plus approfondi. L'examen du contrôle interne porte notamment sur la vérification de la bonne organisation des moyens informatiques.

En 1997, le Conseil de l'IRE a publié une recommandation à la révision dans un environnement automatisé². Cette recommandation reste d'application jusqu'en décembre 2014 pour les entités « non EIP³ ».

Selon cette recommandation, la stratégie de révision aura pour objectif d'identifier et d'évaluer, dans un environnement automatisé, les risques inhérents et les risques de contrôle interne qui peuvent avoir une influence sur l'interprétation des comptes annuels. Si l'existence d'un environnement informatique ne modifie pas l'objectif, ni l'étendue de la révision, l'incidence sur les systèmes comptables et de contrôle interne de l'entité semble évidente.

La recommandation précise encore que le réviseur doit posséder une connaissance suffisante de l'environnement informatique pour planifier, diriger, superviser et revoir le travail effectué. Le réviseur doit évaluer si des compétences informatiques particulières s'imposent pour réaliser la révision. Dans l'affirmative, il demandera l'aide d'un professionnel possédant ces compétences. Il s'agira soit d'un collaborateur interne, soit d'un spécialiste externe à l'entité (auditeur informatique dans ce cas). Si le recours à ce professionnel externe est envisagé, le réviseur doit rassembler suffisamment d'éléments probants montrant que le travail effectué permet de répondre à l'objectif de la révision, selon la recommandation de révision relative à l'utilisation des travaux d'un expert (d'application pour les entités « non EIP » et remplacée par la norme ISA 620 – *cf. infra*). Il est très important que le réviseur s'approprie la compréhension et l'analyse des risques et du contrôle interne liés aux systèmes informatiques, à la facturation électronique et aux activités réalisées via l'E-commerce.

Le contrôle des systèmes informatiques selon les normes ISA

Différentes normes internationales d'audit portent sur le contrôle de systèmes informatiques. Il s'agit essentiellement des normes ISA 315 (connaissance de l'entité et de son environnement), ISA 330

2 *Révision dans un environnement automatisé* (3 octobre 1997), *Vademecum 2007, partie 2* in : www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/recommandations/Pages/Recommandations-de-revision.aspx.

3 Entités d'intérêt public.

ISA 330 (inspelen door de auditor op ingeschatte risico's), maar ook ISA 620 (gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige).

Ter herinnering: de ISA's zijn reeds van toepassing op de organisaties van openbaar belang voor de controle van de financiële overzichten en het beperkt nazicht van de financiële informatie. Wat de andere entiteiten betreft, zullen de normen van toepassing zijn op de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014.

Tijdens de kwaliteitscontroles uitgevoerd door het IBR bij bedrijfsrevisoren die organisaties van openbaar belang controleren, wordt bijzondere aandacht besteed aan de inschatting van de uit IT voortkomende risico's⁴.

Tijdens de fase van de auditplanning, bij het beschrijven van de entiteit en haar omgeving, overeenkomstig ISA 315, dient de auditor inzicht te verwerven in het informatiesysteem dat relevant is voor de financiële verslaggeving, met inbegrip van de transactiestromen, de procedures, **binnen zowel de IT- als handmatige systemen, waardoor de transacties** tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd en gerapporteerd in de financiële overzichten, de betrokken administratieve vastleggingen en de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen, met inbegrip van journaalboekingen die geen standaardjournaalboekingen zijn en worden gebruikt om eenmalige, ongebruikelijke transacties of correcties vast te leggen (...). Bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit dient de auditor inzicht te verwerven in de wijze waarop de entiteit op uit IT voortkomende risico's heeft ingespeeld (ISA 315, par. 18, 21 en A95-A97).

In overeenstemming met ISA 330 (inspelen door de auditor op ingeschatte risico's), dient de bedrijfsrevisor, wanneer het informaticasysteem voor de controle een geïntegreerd beheerssysteem (ERP) is, met geautomatiseerde interne beheersmaatregelen, bij de uitvoering van zijn audit de binnen de gecontroleerde entiteit verrichte algemene controles op het vlak van IT te beoordelen.

Ten slotte, volgens de bepalingen van ISA 620 (gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen), dient de bedrijfsrevisor die niet over de benodigde technische expertise beschikt om zelf over te gaan tot de controle van de informaticasystemen, beroep te doen op een deskundige inzake informatica-audit en toezicht uit te oefenen op de werkzaamheden van laatstgenoemde.

Hoe de audit van computersystemen verbeteren en nieuwe diensten ontwikkelen?

In mijn hoedanigheid van Voorzitter van het IBR moedig ik alle bedrijfsrevisoren en bedrijfsrevisorenkantoren sterk aan om beter rekening te houden met de technologische ontwikkelingen in de uitoefening van hun beroep en om te investeren in de audit van computersystemen en van de

(réponses de l'auditeur aux risques évalués) mais aussi ISA 620 (utilisation des travaux d'un expert).

Pour rappel, les normes ISA s'appliquent déjà aux entités d'intérêt public pour le contrôle des états financiers et l'examen limité de l'information financière. Dans les autres entités, les normes s'appliqueront aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014.

Dans les contrôles de qualité réalisés par l'IRE auprès de réviseurs d'entreprises auditant des entités d'intérêt public, une attention particulière est apportée à l'évaluation des risques provenant du système informatique⁴.

Dans la phase de planning de l'audit, lors de la description de l'entité et de son environnement, conformément à la norme ISA 315, l'auditeur doit prendre connaissance du système d'information ayant permis l'élaboration de l'information financière, comprenant notamment les flux d'opérations, les procédures, **à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations** sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées et présentées dans les états financiers, les enregistrements comptables concernés et les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des transactions non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements (...). Lorsqu'il appréhende les mesures de contrôle de l'entité, l'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique (ISA 315, par. 18, 21 et A95-A97).

Dans l'exécution de l'audit, conformément à la norme ISA 330 (réponses de l'auditeur aux risques identifiés), lorsque le système informatique de contrôle de l'entité contrôlée est un système de gestion intégré (ERP), incluant des contrôles automatisés, le réviseur d'entreprises est tenu de réaliser une évaluation des contrôles informatiques généraux effectués au sein de l'entité contrôlée.

Enfin, selon les dispositions de la norme ISA 620 (utilisation des travaux d'un expert), si le réviseur d'entreprises ne possède pas l'expertise technique requise pour procéder lui-même à la vérification des systèmes informatiques, il devra faire appel à un expert en audit informatique dont il surveillera les travaux.

Comment améliorer l'audit des systèmes informatiques et développer de nouveaux services ?

En tant que président de l'IRE, j'encourage vivement tous les réviseurs d'entreprises et tous les cabinets de révision à mieux intégrer les évolutions technologiques dans leur pratique professionnelle, à investir dans l'audit des systèmes informatiques et des risques liés aux activités liées

⁴ Leidraden voor de kwaliteitscontrole, boek 2 "Dossiercontrole volgens ISA normen (PIE) 2013".

⁴ Guides de contrôle de qualité, livre 2 « Contrôle du dossier selon les normes ISA (EIP) 2013 ».

risico's met betrekking tot de activiteiten verricht via e-handel, de elektronische facturering, de automatische integratie van aankoopfacturen, enz. Het is van fundamenteel belang dat de jonge revisoren, de stagiairs en de jonge medewerkers financiële audit en informatica-audit combineren. Tal van bedrijfsrevisorenkantoren beschikken reeds over een informatica-auditdienst, aangezien de sector in volle ontwikkeling is. Bepaalde bedrijfsrevisoren doen beroep op de diensten van externe IT-auditors, die lid zijn van ISACA (www.isaca.be), en soms zelfs van onafhankelijke interne auditors, die lid zijn van IIA Belgium (www.iiabel.be). Het aanwerven van informaticadeskundigen maakt het mogelijk om een antwoord te bieden op de behoeften op het vlak van informatica-audit in het kader van de commissarismandaat, maar eveneens om nieuwe diensten aan te bieden aan andere vennootschappen.

De bedrijfsrevisoren kunnen zich ook voorbereiden op de technologische overgang via de voortgezette vorming. Daarom hebben het IBR en het ICCI besloten om het opleidingsaanbod uit te breiden door, in samenwerking met ISACA, een praktijkgericht seminarie te organiseren omtrent het verband tussen financiële audit en informatica-audit en omtrent de verwachtingen van de kwaliteitscontrole van het IBR.

Door zijn eigen beroepskennis bij te schaven en erkende informaticadeskundigen in te schakelen, zal de bedrijfsrevisor op een optimale manier de toegenomen complexiteit van de informatietechnologieën kunnen beheersen, en zo certificeringsdiensten van de hoogste kwaliteit kunnen aanbieden aan zijn klanten.

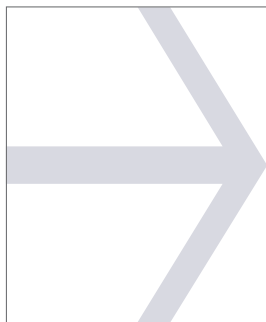
Daniel KROES
Voorzitter IBR

à l'E-commerce, à la facturation électronique, à l'intégration automatique des factures d'achats, etc. Il est fondamental que les jeunes réviseurs, les stagiaires et les jeunes collaborateurs combinent l'audit financier et l'audit informatique. De nombreux cabinets de révision disposent déjà d'un département d'audit informatique, ce secteur étant en plein développement. Certains réviseurs d'entreprises ont recours aux services d'auditeurs informatiques indépendants, membres de l'ISACA (www.isaca.be), voire éventuellement d'auditeurs internes indépendants, membres de l'IIA Belgium (www.iiabel.be). Le recrutement de spécialistes informatiques en interne permet de répondre aux besoins d'audit informatique dans le cadre du mandat de commissaire mais également d'offrir de nouveaux services dans d'autres sociétés.

Pour les réviseurs d'entreprises, la maîtrise de la transition technologique passe aussi par la formation continue. C'est la raison pour laquelle l'IRE et l'ICCI ont décidé de renforcer l'offre de formation, en organisant, en collaboration avec l'ISACA, un séminaire pratique consacré aux liens entre audit financier et audit informatique et aux attentes du contrôle de qualité de l'IRE.

C'est à la fois en renforçant ses propres compétences professionnelles et en prenant appui sur les experts informatiques reconnus que le réviseur d'entreprises sera le plus à même de maîtriser la complexité croissante des technologies de l'information, offrant à ses clients des services de certification de la plus haute qualité.

Daniel KROES
Président IRE



Rondetafelgesprek - De criteria om de kwaliteit van een bedrijfsrevisor te beoordelen en een commissaris te selecteren / Table ronde - Les critères pour évaluer la qualité d'un réviseur d'entreprises et sélectionner le commissaire

Le 14 octobre 2013, Thierry DUPONT, Président de l'ICCI et Vice-Président de l'IRE, a animé une table ronde réunissant à la fois des représentants de comités d'audit, du monde académique, des instances de supervision publique et enfin des réviseurs d'entreprises. Etaient présents : Madame Sophie BRABANTS, Réviseur d'entreprises et Président de l'*Audit Committee Institute*, le Professeur Ann JORISSEN, Université Antwerpen, Monsieur Grégory DEMAL, Membre du Comité de direction de la FSMA en charge notamment du Contrôle opérationnel des règles de conduite MiFID, Monsieur Jean-Louis DUPLAT, Président honoraire de la CBFA, Président et Membre de comités d'audit et Monsieur Pascal MINNE, Professeur à l'ULB (*Solvay Brussels School of Economics and Management*).

Cette rencontre a permis aux intervenants de débattre des critères permettant d'évaluer la qualité d'un réviseur d'entreprises et de sélectionner le commissaire, dans leur pratique de président ou membre de comités d'audit, d'aborder la vision académique et la littérature scientifique, de présenter le point de vue de la supervision publique, et, *last but not least*, le point de vue révisoral.

Propos recueillis par Caroline THIENPOND, Conseiller au service Communication, Steven DE BLAUWE, Conseiller-adjoint au service juridique et Erwin VANDERSTAPPEN, Délégué général de l'ICCI.

L'expérience des membres de comités d'audit

Thierry DUPONT : Quels sont, selon vous, les critères que le comité d'audit retient lors de la sélection d'un commissaire ? Quelles sont les qualités distinctives d'un réviseur ou d'un commissaire ?

Jean-Louis DUPLAT : En tant que président d'un comité d'audit, j'estime que les critères pour juger

de la qualité d'un réviseur sont : son indépendance, l'organisation de son cabinet et la composition de son équipe, la rotation et la durée du mandat du commissaire.

Dans certains pays limitrophes, la durée du mandat n'est que d'un an, renouvelable. L'assemblée générale vote les rémunérations du commissaire *a posteriori*. Ceci n'est pas favorable à l'indépendance du commissaire. Lors de la sélection d'un commissaire, nous voulons nous assurer de sa totale indépendance.

La juste rémunération est également un critère fondamental. Les honoraires très faibles de certains commissaires étonnent et les rendent peu crédibles. L'Institut, me semble-t-il, a rappelé aux réviseurs qu'il ne s'agit pas de « brader » leurs honoraires pour se rattraper sur d'autres services.

Enfin, nous cherchons à établir la bonne procédure pour susciter des candidats. Par exemple dans le cadre d'une SICAFI, le comité d'audit a établi lui-même une liste de dix cabinets dont il estimait la taille requise. Pour les sociétés cotées, la transparence est-elle suffisamment assurée si les candidats-commissaires ne savent pas qu'ils peuvent poser leur candidature ? A combien de candidats les comités d'audit envoient-ils le document détaillé d'appel d'offre ? L'Institut des Réviseurs d'Entreprises pourrait renforcer la transparence en publiant une liste d'appels d'offres de candidats.

Pascal MINNE : Je préside trois comités d'audit et suis membre d'un certain nombre d'autres comités d'audit. Personnellement, je ne mettrais pas l'accent sur l'indépendance. En effet, aujourd'hui, les commissaires *sont* fondamentalement *indépendants* du *management* de la société et de leurs actionnaires.

Dans la sélection du commissaire, je mettrais plutôt l'accent sur les besoins de la société. Il est



évident qu'une société cotée choisira un cabinet disposant d'une expérience pointue en normes IFRS. Aujourd'hui encore, peu de membres de conseils d'administration connaissent ces normes. Celles-ci ne sont pas encore stabilisées, elles sont complexes, et nous avons donc besoin d'un expert qui établira si la préparation des comptes de la direction financière est correcte par rapport à des normes encore en évolution. Pour une société cotée, le premier critère de sélection est donc la connaissance, plus précisément des normes IFRS.

Si la société réalise des opérations internationales, et si l'on part du postulat d'un auditeur pour le groupe, l'on s'orientera nécessairement vers un cabinet international. La situation n'est cependant pas généralisable et un groupe peut avoir pour politique de choisir un auditeur différent pour chaque pôle d'activités.

Je mets donc vraiment l'accent sur la notion de besoins de la société et, partant de là, sur la compétence du cabinet. Pour moi, l'indépendance du commissaire, aujourd'hui, ne pose pas problème.

Les critères de sélection du réviseur selon la littérature scientifique / de wetenschappelijke literatuur

Sophie BRABANTS: Graag treed ik u bij door te verwijzen naar een studie die eind 2012 door de Universiteit van Maastricht is gebeurd onder leiding van professor VAN STRAELEN. Meer bepaald werden er 150 leden van auditcomités ondervraagd specifiek over de selectie en monitoring van de externe auditor. De resultaten zijn tweemaal.

Eerst werden de selectiecriteria voor een externe auditor onder de loep genomen. Daar is het belangrijkste criterium expertise en ervaring (76 % van de ondervraagden). Het tweede is het netwerk, en dan pas de onafhankelijkheid (30 % van de ondervraagden).

Daarna werd dieper ingegaan op de monitoring van de externe auditor.

Tot nu toe hebben wij gesproken over de selectie van de externe auditor, maar misschien hebben wij een stap overgelaten. Er wordt gesteld dat als het auditcomité een goede monitoring heeft en dit op regelmatige basis gebeurt, dat een nieuwe "selectie" van auditor misschien niet meer nodig is. Als de werking van de externe auditor naar behoren en positief is, moet het AC daarom niet naar een *tendering* proces overgaan om een nieuwe externe auditor te benoemen. Zij kan de zittende commissaris herbenoemen voor een periode van drie jaar. Bij monitoring zijn er andere criteria die als belangrijkste naar boven komen. De belangrijkste is de communicatie en rapportering door de externe auditor naar het auditcomité toe.

Thierry DUPONT: En hoe goed scoort de kost, dus de honoraria van de commissaris?

Sophie BRABANTS: De studie toont duidelijk aan dat bij de selectiecriteria de *auditfee* niet zo hoog scoort, namelijk slechts 19 % van de bevroegden vinden dit het belangrijkste criterium. De studie

toont eveneens empirisch aan dat *auditfees* minder relevant worden in een omgeving waar een auditcomité autonoom de beslissing neemt, terwijl dit proportioneel belangrijker wordt naargelang het management meer inspraak heeft.

La valeur ajoutée du commissaire pour le comité d'audit

Thierry DUPONT: Le comité d'audit fonctionnerait-il aussi bien sans l'apport du commissaire ? Le commissaire offre-t-il une « valeur ajoutée » ?

Jean-Louis DUPLAT: Cela dépend des situations. Si l'entreprise dispose d'un CEO et d'un bon CFO, la réponse me semble plutôt négative. La création, en 2008, du comité d'audit au sein des conseils d'administration a modifié la relation entre les parties. Aujourd'hui le réviseur d'entreprises a pour interlocuteur le comité d'audit, dont le niveau de connaissance technique est élevé. Au sein du comité d'audit se pose donc plus facilement la question de la valeur ajoutée du commissaire.

Ann JORISSEN: Het standpunt van de heer DUPLAT verwondert me. Ik meen dat de bedrijfsrevisor een functie heeft naar het maatschappelijk verkeer toe. Hij/zij oordeelt of de financiële staten een getrouw beeld geven. Het is als het ware een extra garantiemechanisme om de financiële staten, die heel belangrijk zijn voor heel wat stakeholders, een keurmerk te geven. Ik zou verwachten dat de leden van een auditcomité dit keurmerk vragen binnen een beursgenoteerde onderneming, gezien hun verantwoordelijkheid als lid van het auditcomité.

Jean-Louis DUPLAT: Le commissaire joue assurément un certain rôle à l'égard du comité d'audit. Ce rôle me semble plus limité dans les grands groupes ou les grandes associations, si la législation est très pointue comme l'est, par exemple, la législation hospitalière. Dans le cas précis où les membres d'un comité d'audit ont non seulement une connaissance financière mais également inventorié les risques parfois très spécifiques (autorisations des pompiers, organisation interne des services médicaux, etc.), le commissaire, avec les honoraires qui lui sont propres, n'est pas à même de réaliser ce travail de manière aussi détaillée.

Ann JORISSEN: Ook dient er rekening te worden gehouden met het feit dat, in België, de ondernemingsraad inspraak heeft bij de selectie van een commissaris. Heel dikwijls wordt van vakbondszijde geklaagd dat de bedrijfsrevisor, die de economische en financiële informatie dient toe te lichten aan de ondernemingsraad, pedagogisch niet goed zijn zaak uiteenzet, maar ook geen informatie geeft, onder één hoedje speelt met het management. Dat is klassiek in dit debat.

Met betrekking tot de selectie van externe auditors nog een bijkomend element. Als je een dochteronderneming bent van een Amerikaans bedrijf, of een Belgisch bedrijf dat genoteerd staat op de Amerikaanse beurs, dan spelen er nog extra selectiemechanismen voor de bedrijfsrevisor. Dit omwille van het feit dat bij rapportering door zulke onderneming nog veel meer reglementen meespeelen, onder meer IFRS en al de Amerikaanse regels

waaronder de SOX-bepalingen. Dus de *pool* van externe auditors waaruit dergelijke bedrijven kunnen selecteren wordt aanzienlijk kleiner.

Thierry DUPONT : Je me permets de réagir également sur la valeur ajoutée du réviseur d'entreprises pour le comité d'audit. Dans une entreprise où tout se passe bien, le réviseur d'entreprises n'apprendra peut-être pas grand-chose au comité d'audit. Mais dans beaucoup de sociétés, le fait de pouvoir communiquer au comité d'audit, même doté de connaissances techniques pointues, les faiblesses constatées ou d'offrir un apport sur les évolutions réglementaires est une plus-value certaine. Ainsi, lorsque la loi a imposé aux sociétés de décrire dans le rapport de gestion les principales caractéristiques du contrôle interne et de la gestion des risques, le fait que le réviseur attire l'attention du comité sur ce point précis, a permis au comité d'audit de s'y intéresser de manière plus approfondie. Je suis donc convaincu que le commissaire offre un accompagnement efficace au comité d'audit.

Le fait que le comité d'audit soit l'organe central de contact entre le commissaire et l'organe de gestion de la société ne lui confère-t-il pas une importance exagérée ou du moins une importance non voulue par la loi, au niveau de la compétence d'arrêter les états financiers ? J'ai l'impression que, très souvent, le comité d'audit arrête les comptes, qui sont ensuite présentés au conseil d'administration, sans beaucoup de discussions. Cette situation ne respecte pas l'esprit de la loi.

Jean-Louis DUPLAT : C'est évident et c'est une brèche possible dans la collégialité entre comité d'audit et conseil d'administration. Dans les sociétés non cotées, dans le secteur non marchand, vous pouvez être confronté à des administrateurs totalement « allergiques » à la réalité comptable. Et dès lors, dans la pratique, le comité d'audit remplit peu à peu ce rôle. Des administrateurs se désengageront de la réalité comptable au profit de la stratégie et de la réflexion à long terme. Cette question doit interpellier les commissaires.

Pascal MINNE : J'approuve votre propos et relève deux choses importantes. La première est la communication entre le comité d'audit et le conseil, dont il est l'émanation. Mais ce comité d'audit doit bien *rapporter* à ce conseil. Il est essentiel que le comité d'audit adresse, deux à trois fois par an, son rapport détaillé au conseil et rappelle que c'est à ce dernier d'arrêter les comptes, de prendre les décisions, etc. Le second point est que le comité d'audit doit impérativement prendre le temps de réaliser ce travail.

Le point de vue des superviseurs et régulateurs

Grégory DEMAL : Mijn standpunt is deze van de toezichhouder. Ik ga volledig akkoord met onafhankelijkheid en expertise. Ik voeg er ook nog de dialoog tussen de commissaris en de toezichhouder aan toe.

On a parfois constaté un manque de dialogue entre le contrôleur et le réviseur d'entreprises. Lors de

la crise financière, à certains moments, la fonction de signal, qui implique que le réviseur concerné, se doit de prévenir l'autorité de contrôle, n'a peut-être pas fonctionné de manière optimale, et ce pour diverses raisons.

Les réviseurs d'entreprises doivent absolument garder leur esprit critique par rapport à l'information préparée. Sans vouloir généraliser, on a pu voir une certaine dérive, une attitude vers le « *ticking the box* », qui mène à certaines conclusions hâtives.

Pour les sociétés cotées, la FSMA aimerait plus de pro-activité de la part des réviseurs afin de disposer de plus d'information sur les états financiers de ces sociétés, surtout, comme je l'ai déjà dit, pour la fonction d'alerte. Ce dialogue a, pour la FSMA, une grande importance.

Dans notre nouveau règlement d'agrément de la FSMA concernant les réviseurs pour les sociétés de gestion d'OPC, les OPC et les fonds de pension, nous avons mis l'accent sur le dialogue et sur les compétences. C'est pourquoi dans cette nouvelle formule d'agrément, la FSMA a changé sa vision, en voulant organiser des formations en complément d'un examen permettant au réviseur d'exercer sa fonction. La législation financière évolue constamment. Si l'IRE fait déjà un travail remarquable en matière de formation, la FSMA a prévu des formations dans le cadre de l'évolution des mandats pour évoquer le point de vue de l'ESMA ou de la FSMA sur entre autre l'application de certaines normes internationales.

Etablir des règles particulières de sélection ?

Thierry DUPONT : Il n'existe pas, dans la loi, de règles particulières pour l'évaluation ou la sélection d'un commissaire, ce qui amène dans de nombreux cas à privilégier exagérément un seul critère, celui du prix. Cela entraîne une pression sur les prix, ce qui est *a priori* sain dans une économie de marché car la concurrence amène à un coût raisonnable. Mais dans un domaine régulé, avec des responsabilités, cela peut, à un certain stade, avoir un impact dangereux sur la qualité de l'audit. Il faut en effet réaliser un minimum de diligences et il ne faudrait pas que les lois concurrentielles de marché entraînent une baisse des honoraires telle que les réviseurs ne soient plus à même de réaliser ces diligences.

Ce long exposé introductif amène deux questions :

- faut-il prévoir des règles particulières de sélection du commissaire, imposant la prise en compte non seulement du coût, mais également d'autres critères, tels que la réputation, l'approche d'audit, la composition de l'équipe d'audit, l'organisation du cabinet en matière de gouvernance et de contrôle de la qualité, les règles d'indépendance, etc. ?
- ne faudrait-il pas écarter, dans un premier temps, le prix comme critère de sélection ? Ne faudrait-il pas choisir d'abord en fonction d'autres critères, puis négocier le prix, quitte à reprendre le processus de sélection en cas d'échec des négociations ?

Jean-Louis DUPLAT : Dans notre sélection du commissaire, les trois critères que nous examinons sont : 1° les mandats et les secteurs d'activités des cinq dernières années ; 2° l'organisation du cabinet, avec une ventilation entre les honoraires du réviseur et ceux des juniors ; 3° le programme d'approche et de suivi qu'il entend mener dans l'entreprise. Nous écartons, par exemple, l'offre exagérément faible d'un cabinet qui souhaiterait ainsi faire son « apprentissage » dans un secteur qui lui est méconnu. Nous refusons également une offre qui prévoit une intervention limitée du senior.

Ann JORISSEN: Toen ik in het verleden betrokken was bij de keuze van een bedrijfsrevisor, moesten we via een aanbesteding werken. We baseerden ons op verschillende criteria. De prijs is hier één criterium van, maar we vroegen bijvoorbeeld ook naar de auditaanpak van de bedrijfsrevisor, onder meer waar hij denkt dat zich potentiële risico's zouden bevinden, alsook de ervaring met Europese onderzoeksprojecten, ervaring in de sector, en de medewerkers die aan het dossier zullen werken. We wilden een beeld krijgen van welke personen precies binnen het bedrijfsrevisorenkoor de auditopdracht zouden uitvoeren.

Thierry DUPONT: Ziet u veel verschillen tussen de offertes?

Ann JORISSEN: Een offerte die heel diep in de prijzen gaat, bijvoorbeeld om binnen de sector te geraken, wordt uitgesloten.

De prijs was maar één criterium. We moeten diverse aspecten afwegen. Ervaring binnen de sector was een heel belangrijk criterium, dit wil zeggen ervaring zowel op vlak van onderwijsdecreten als op het vlak van auditen van onderzoeksprojecten want de auditor moet ook verslagen maken naar bijvoorbeeld aan de Europese Unie. De prijs was dus zeker geen uitsluitend criterium. Het was een combinatie van criteria.

Grégory DEMAL : Dans le cadre du contrôle des règles de conduite MiFID, la FSMA est également soumise à la législation sur les marchés publics. Nous avons demandé aux cabinets de révision de nous aider dans la réalisation des inspections. Le prix est un des critères mais n'est pas le seul et une pondération a été établie. Le critère de qualité est très important, l'expérience également. Nous exigeons que le réviseur ait suivi les formations MiFID, organisées en collaboration avec l'IRE, que le prestataire ait généralement six ans d'expérience. Pour la FSMA, la qualité est un critère particulièrement important.

Sophie BRABANTS: Ik maak gebruik van deze gelegenheid om te melden dat het *Audit Committee Institute* net een nieuwe *toolkit* heeft uitgegeven. Hierin zit een hele *checklist* die kan gebruikt worden enerzijds voor de benoeming van de commissaris en anderzijds voor de evaluatie van de bestaande commissaris. Alle criteria die u hebt vermeldt, staan hierin.

We merken dat leden van auditcomités vaak gebruik maken van informatie eerder van privé aard dan van publieke aard. Het transparantieverlag – dat publiek moet gemaakt worden door elke revi-

sor die beursgenoteerde klanten wil aanvaarden – wordt in de praktijk weinig gelezen, misschien omdat het weinig gekend is. Het is een mooi publiek document waar de interne kwaliteitsbeheersing van een kantoor wordt uitgelegd (partnerrelatie, ethiek, *tone at the top*, *quality review*, enz.). Als de klant de kwaliteit op een objectieve manier wil vatten, kan hij dit zeker via het *transparency report* doen. Dit document wordt spijtig genoeg maar weinig gebruikt. Een klant kiest vaak op basis van persoonlijke relaties die hij heeft als bestuurder of wat hij verneemt van collega-bestuurders, of de persoonlijke ervaring van de CFO met bepaalde kabinetten. Deze privé-informatie wordt verkozen boven publieke informatie.

Ann JORISSEN: U specificeert het mooi. Het kan ook gewoon informatie zijn die men op de golfclub heeft gehoord.

Thierry DUPONT : Dès lors, si un cabinet réunit les conditions de compétence, de qualité, d'organisation, la comparaison entre cabinets s'effectue-t-elle sur le prix ?

Pascal MINNE : J'ajoute encore un élément – discutable, certes – à votre inventaire, à savoir l'équipe en charge et l'associé en charge. Cet élément, non quantifiable ou objectivable, est néanmoins fondamental : sommes-nous à l'aise avec ces personnes ?

Thierry DUPONT : Cela confère *de facto* un avantage au commissaire en charge.

Tous, en chœur : Non !

Ann JORISSEN: Bij de selectie waarmee ik ervaring heb, hebben we alle deelnemende kantoren uitgenodigd. De partner die het dossier ging leiden hebben we een half uur ondervraagd. Bij sommigen heb je direct een synergie en bij anderen minder.

Jean-Louis DUPLAT : Quand le comité d'audit effectue la sélection, on peut être assuré que la sélection sera très professionnelle. Dès lors, si le conseil d'administration était enclin à prendre l'offre la moins élevée, le comité d'audit s'y opposera.

Thierry DUPONT : Que pensez-vous, à ce propos, de la réglementation sur les marchés publics qui met en exergue que l'offre la plus avantageuse économiquement doit être privilégiée ? Dans la nouvelle proposition de directive sur les marchés publics, il y a cependant des mesures de sauvegarde demandant de justifier les cas où l'offre la plus avantageuse économiquement est manifestement inférieure soit à la moyenne, soit à l'offre juste supérieure. Est-ce que cela peut s'appliquer à la fonction de commissaire ? D'autre part, ces mesures de sauvegarde ne devraient-elles pas faire l'objet d'une plus grande publicité auprès des comités d'audit ou des administrateurs là où il n'y a pas de comité d'audit ?

Jean-Louis DUPLAT : Tout dépend des éléments repris dans le cahier des charges, et notamment de la pondération.

Thierry DUPONT : A l'IRE, nous constatons dans certains cas une grande agressivité sur les prix. L'ICCI

a publié un cahier des charges modèle. Ce modèle est très souvent utilisé, nous en sommes heureux, mais malgré tout le critère prépondérant reste souvent le prix.

Sur ce point, la publication des honoraires a joué un rôle positif en matière de transparence mais elle a entraîné un effet collatéral malheureux, surtout en combinaison avec l'obligation légale de recourir à des marchés publics. L'IRE s'inquiète du fait que la baisse des honoraires puisse avoir un impact sur la qualité. Un facteur aggravant est la disparition de l'interdiction de démarchage, permettant à des concurrents de proposer, de manière non sollicitée, un budget inférieur à celui du commissaire en place.

Pour une évaluation du commissaire

Thierry DUPONT : La Commission *Corporate Governance* suggère d'abord d'évaluer le commissaire sortant, avant de lancer un appel d'offres tous azimuts. Qu'en pensez-vous ?

Sophie BRABANTS : Zoals eerder gezegd zag ik de focus van dit debat liever op de beoordeling van de zittende revisor dan op de selectie van een nieuwe revisor. Daar is vandaag veel te weinig aandacht voor. Ofwel doet men niet op regelmatige tijdstippen een beoordeling, ofwel springt men snel naar een *tender process* in de veronderstelling dat het beter zal gaan met een nieuwe revisor. De ideale weg die zowel internationaal als door de Commissie *Corporate Governance* wordt aanbevolen, is een regelmatige beoordeling. Dat hoeft niet noodzakelijk heel formeel te gebeuren. Dat kan volgens mij beperkt worden tot een informele communicatie en *feedback* met de revisor, ofwel door de raad van bestuur, ofwel door diegene belast met deugdelijk bestuur, dus leden van het auditcomité of andere. Door vragen te stellen zoals 'wat vond u van de audit *scope* en de auditaanpak?' De werking naar de toekomst toe wordt hierdoor positief beïnvloed. Men leert van elkaar wat de verwachtingen zijn en elk jaar zal de auditkwaliteit stijgen. Dat is een begin. Als men na een gedegen beoordeling niet tevreden is over de gang van zaken, kan hij overgaan tot het kiezen van een nieuwe auditor.

Ook voor de beoordeling van de externe auditor kan u het nodige materiaal terugvinden in de publicatie "*Toolkit voor auditcomités*", uitgegeven door het *Audit Committee Institute*.

Thierry DUPONT : Une brochure que nous lirons avec attention. Je suis tout à fait d'accord avec le point de vue de Sophie BRABANTS, qui vaut évidemment aussi pour toutes les sociétés qui ne sont pas soumises à la rotation (entités d'intérêt public).

Jean-Louis DUPLAT : Ik ben verbaasd dat de evaluatie van de zittende commissaris niet vaker plaatsvindt. Een commissaris moet toch altijd kwijting krijgen. Bij ons is er altijd een evaluatie. Ook bij vervanging binnen het auditteam volgen we dit als auditcomité goed op. Maar zoals men beweert van een onafhankelijk bestuurder dat hij na een aantal jaren

niet meer onafhankelijk zou zijn, dan kan men hetzelfde zeggen van een commissaris.

Als er gepleit wordt voor rotatie voor onafhankelijke bestuurders, dan moet de redenering ook worden doorgeschoven naar de commissaris en moet er gepleit worden voor (interne) rotatie van de revisor.

Pascal MINNE : Je trouve l'idée d'évaluation du commissaire intéressante. On évalue formellement le conseil d'administration. C'est un exercice psychologiquement difficile.

Jean-Louis DUPLAT : Le conseil d'administration fait également une évaluation régulière – et assurément utile – de ses comités spécialisés. Le comité d'audit est également évalué.

Sophie BRABANTS : Wat heel interessant is in deze *checklist* is dat ze zich niet beperkt tot de formele aspecten. Een heel belangrijk aspect betreft de relatie en de communicatie tussen de commissaris en de onderneming, uiteraard met het nodige respect en naleving van de onafhankelijkheidsregels. Wij raden aan dat de revisor naast de vergaderingen van het auditcomité ook informele contacten heeft met de voorzitter van het auditcomité. Deze aspecten moeten uiteraard ook beoordeeld worden.

Grégory DEMAL : La FSMA, pour sa part, mentionne dans son nouveau règlement qu'une évaluation des réviseurs agréés sera réalisée par un collège de quatre membres issus de la FSMA et de l'IRE et dont la présidence sera assurée par un membre de la FSMA. L'agrément pourra être retiré en cas d'évaluation négative et de constat de manquements graves. Cela concerne les réviseurs exerçant dans les sociétés de gestion d'OPC, les OPC, les institutions de retraite professionnelle et les sociétés d'investissement.

Thierry DUPONT : Il me revient de conclure cette table ronde. Je retiens de vos contributions que, de manière générale, la sélection s'effectue d'abord en fonction des besoins de l'entreprise, de la connaissance, des compétences et de l'organisation du cabinet de révision. Le critère de qualité précède celui du coût.

Nous avons constaté que l'évaluation du commissaire en place est une pratique utile et dont la généralisation est souhaitable. Par analogie avec le contrôle de qualité interne au cabinet de révision, appliqué prochainement à tous les membres des cabinets de révision (ISQC 1), l'évaluation du commissaire par son mandant me semble également une excellente chose car elle permet aux deux parties d'apprendre de manière réciproque. C'est une relation gagnant-gagnant et la qualité de l'audit ne peut qu'en être renforcée.

Je vous remercie tous pour votre participation et pour la densité des débats.

Références :
www.audit-committee-institute.be
« tools voor auditcomités »

La nouvelle disposition générale anti-abus et la sécurité juridique

Réflexions sur la compétence du SDA

Introduction

La doctrine¹ et la jurisprudence² se sont accordés sur le fait que l'ancienne disposition générale anti-abus était inapplicable en pratique.

Le législateur a réagi et doté le fisc d'une nouvelle mesure anti-abus fiscal qui a déjà fait l'objet de nombreux commentaires dans la doctrine³.

Tant en matière d'impôt sur le revenu (art. 344, § 1^{er} CIR), qu'en droits d'enregistrement (art. 18, § 2 C. Enr.), la mesure générale anti-abus a été réécrite⁴ et deux circulaires – l'une en précisant les termes⁵, l'autre fournissant quelques exemples⁶ – ont été publiées pour faire connaître l'interprétation administrative de ces textes. Cette nouvelle disposition, loin de convaincre, est plutôt inquiétante quant à principe fondamental de droit européen : la sécurité juridique⁷.

Le présent article a pour objet, après une brève analyse de la nouvelle disposition, d'examiner la compétence du Service des Décisions Anticipées (ci-après SDA) pour déterminer si une opération constitue ou non un abus fiscal.

La disposition générale anti-abus version 2012

A. Généralités

Le principe du libre choix de la voie la moins imposée a été consacré par la Cour de Cassation en 1961 dans son arrêt Brepols et confirmé à de nombreuses reprises depuis lors⁸. Il découle du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt⁹ et veut qu'« il n'y a[it] ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni, partant, fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de

la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale »¹⁰.

Sans remettre ce principe¹¹ en cause, la disposition générale anti-abus tente d'en limiter la portée. Ainsi, l'administration peut considérer comme abusif et par là même inopposable le ou les actes mettant en œuvre certaines constructions juridiques lorsque certaines conditions strictes et cumulatives, sont réunies.

B. Une définition de l'abus en droit fiscal

L'une des nouveautés apportées par la disposition générale anti-abus version 2012¹² est une définition de l'abus fiscal¹³.

L'abus fiscal est désormais concrétisé par la réunion de deux éléments : un élément objectif et un élément subjectif. Selon l'article 344, § 1^{er} CIR, il y a abus lorsque le contribuable réalise l'une des opérations suivantes :

« 1^o une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ; ou
2^o une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage. »

1. L'élément subjectif

L'élément subjectif tient à l'intention du contribuable. L'opération critiquée doit avoir été motivée



Thierry AFSCHRIFT
Professeur ordinaire à l'Université Libre de Bruxelles
Avocat associé



Pauline MAUFORT
Avocat

1 T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2003, n° 354-379 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*. Bruylant, 2003, pp. 79-90 ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken – Artikel 344, § 1 W.I.B. – 15 jaar later*, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 76-100 ; J.-P. BOURS, « L'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. et les effets juridiques d'un acte : identité, similitude, similarité ou équipollence ? », R.G.C.F., 2006/5, note sous Cass. 4 novembre 2005, *F.J.F.*, n° 2006/21.

2 Cass., 4 novembre 2005, *F.J.F.*, n° 2006/21 ; Cass., 22 novembre 2007, *F.J.F.*, n° 2008/140 ; Cass., 11 décembre 2008, *TRV*, 2009, p. 311.

3 T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013 ; V. SEPULCHRE, « La nouvelle notion d'abus de droit : outil de la lutte contre la fraude fiscale ? », in *La réforme fiscale 2012*, Limal, Anthémis, 2012, p. 90 et s. ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure « générale anti-abus » applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*,

n° 6483, 2012, p. 500 ; D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l'objectif des dispositions fiscales : portée, arbre de décisions, cas pratiques », *T.F.R.* 427 – Octobre 2012, p. 751.

4 Loi-programme (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012, art. 167 à 169.

5 Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc N° 17/2012, AGDP N° 4/2012, *M.B.*, 14 mai 2012.

6 Circulaire du 19 juillet 2012, AAF n° 8/2012 (version 2), www.fisconetplus.be.

7 C.J.U.E., 39766/05, *Serkov v. Ukraine*, 7 octobre 2011 ; T. KRSTIC, « Arrêt SERKOV de la C.E.D.H. : le principe de sécurité juridique est un principe général de droit supérieur aux lois nationales », *Idefisc*, juin 2012, http://www.idefisc.be/vue-par-numero.php?article_id=10681.

8 Cass., 6 juin 1961, *Brepols, Pas.*, 1082 ; Cass., 22 mars 1990, *Au Vieux Saint-Martin, Pas.*, 849.

9 T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2003, n° 85-90.

10 Cass., 6 juin 1961, *Brepols, Pas.*, 1082.

11 Confirmé par le Ministre des finances, dans le rapport de la Commission des Finances et du Budget (*Doc. Parl.*, Chambre, 2011-2012, n° 53-2081/016, p. 70).

12 Nous nous limitons à l'examen de l'article 344, § 1^{er}, CIR, les commentaires étant *mutatis mutandis* applicables aux pendants de cet article dans le code des droits d'enregistrement et le code des droits de succession.

13 A l'origine, cette définition a voulu s'inspirer des travaux de L. DE BROE, sans toutefois suivre exactement cette théorie, voir : L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB... », « Forum KUL – Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox? », *T.F.R.*, 2010, n° 379-380, pp. 332-349.

exclusivement par des raisons fiscales pour être qualifiée d'abus.

Ainsi, si l'administration parvient à prouver cette intention d'éviter l'impôt, le contribuable peut encore justifier de l'existence d'une autre intention et démontrer qu'il a agi aussi pour un motif non fiscal.

Ces intentions peuvent être de tous types, et ne doivent plus nécessairement consister en un « *but légitime de caractère financier ou économique* ». Un motif d'ordre familial, éthique, religieux, de satisfaction personnelle, etc. dès lors qu'il est réel empêche, donc, l'application de l'article 344, § 1^{er}, du CIR¹⁴.

La circulaire du 4 mai 2002 précise en outre que : « *Le champ d'application de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 nouveau s'étend aux situations où les motifs « non-fiscaux » sont tellement négligeables que l'opération semble impossible s'il n'est pas tenu compte des motifs fiscaux* ».

Plus simplement, les motifs non fiscaux ne permettent d'échapper à la mesure anti-abus que si le contribuable prouve qu'ils ont réellement contribué à la réalisation de l'acte, et pas seulement qu'en théorie ils auraient pu le faire.

2. L'élément objectif

« *L'élément objectif implique que le contribuable choisit un acte ou un ensemble d'actes juridiques qui lui permettent de se placer dans une situation qui est contraire aux objectifs d'une disposition du Code des impôts sur les revenus 1992 ou des arrêtés pris pour son exécution.* »¹⁵.

L'administration doit dès lors identifier la disposition que le contribuable aurait pour dessein de contourner et l'objectif¹⁶ de cette norme chaque fois qu'elle soupçonne un abus. Or, la loi fiscale est d'interprétation restrictive et l'interprétation par analogie est interdite¹⁷.

Il est donc très difficile de déterminer, dans chaque cas « *le champ d'application voulu* » de la règle et de montrer en quoi, il diffère de son champ d'application effectif, puis d'établir que c'est volontairement que le contribuable s'est placé dans une situation faisant partie du champ d'application voulu mais non du champ d'application effectif.

Il faut, en effet, convenir que les dispositions légales sont souvent obscures, qu'elles sont parfois anciennes et inadaptées à des pratiques qui n'ont jamais été envisagées¹⁸. De plus, un texte clair ne reflète pas toujours les objectifs du législateur¹⁹. Selon D. GARABEDIAN²⁰, les objectifs à déterminer sont les objectifs spécifiques de la législation qui ne

peuvent se résumer à la seule volonté de taxer.

La circulaire explicative du 4 mai 2012 a précisé la méthode d'interprétation qui doit, selon l'administration, être suivie. Ainsi, l'objectif d'une législation est dans un premier temps à chercher dans le texte de la disposition conformément au principe selon lequel un texte clair ne s'interprète pas et ce n'est que si le texte n'est pas clair que la volonté du législateur pourra être trouvée dans les documents parlementaires et de manière exceptionnelle dans les travaux préparatoires des lois antérieures ou similaires. Il faut donc une base écrite²¹.

Or, il y a de nombreux cas dans lesquels les réponses ne pourront être trouvées dans ces documents, et l'administration risque, à tort, de tenter d'interpréter largement les dispositions fiscales pour pouvoir appliquer cette nouvelle mesure.

Face à de telles incertitudes et à une loi aussi peu claire, il aurait paru logique que le Service des Décisions Anticipées se voie reconnaître la compétence de se prononcer sur le caractère abusif d'une opération. Ceci aurait pu, bien qu'imparfaitement, restaurer quelque sécurité juridique dans un système à tout le moins flou.

Pourtant, l'administration dénie cette compétence au SDA et le laisse se prononcer uniquement sur l'élément subjectif, à savoir : « *L'opération est-elle justifiée par des motifs autres que fiscaux ?* » Le SDA peut donc, selon l'administration, dire si le choix du ou des acte(s) juridique(s), ou l'ensemble d'actes juridiques projetés et réalisant une même opération, est justifié par des motifs non fiscaux mais ce service ne pourrait prendre position sur la question de savoir si l'opération méconnaît les objectifs d'une disposition fiscale. Le contribuable ne peut dès lors savoir, au préalable, si son opération sera considérée abusive par le fisc.

Ce raisonnement illogique suivi par le fisc aboutit à ce que le contribuable doive justifier de ses intentions avant même que l'administration ait prouvé que son opération revête les caractéristiques d'un abus. Surtout, il ôte au SDA une partie importante de sa raison d'être : si ce Service a pour but la sécurité juridique, pourquoi l'empêche-t-on de donner son avis sur l'application de la mesure la plus complexe du droit fiscal ?

Le SDA : instrument de lutte contre l'insécurité juridique

A. Généralités

Le SDA a été créé par une loi du 24 décembre 2002 dans le but de garantir la sécurité juridique des contribuables en permettant à ceux-ci d'obtenir

18 H. EW BANK DE WESPIN, « Le principe de la liberté de choix de la voie la moins imposée et le nouveau dispositif anti-abus », *J.L.M.B.*, 1/2013, p. 49.

19 T. AFSCHRIFT, *op.cit.*, p. 108.

20 D. GARABEDIAN, *La nouvelle disposition fiscale anti-abus*, 12 juin 2012, dia n° 19, non publié, in T. AFSCHRIFT, *op.cit.*, p. 98.

21 C. DOCCLO, « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1^{er} CIR 92 », *T.F.R.*, n° 427, 2012, p. 768.

14 T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, p. 134.

15 Circulaire du 4 mai 2012.

16 Sur la notion d'objectif voy. : T. AFSCHRIFT, *op.cit.*, pp. 98 et s.

17 V. SEPULCHRE, « La nouvelle notion d'abus de droit : outil de la lutte contre la fraude fiscale ? », in *La réforme fiscale 2012*, Limal, Anthémis, 2012, p. 90 et s.

par la voie de décision anticipée (« *ruling* »), l'avis de l'administration sur les conséquences fiscales des opérations qu'ils ont pour projet de réaliser.

Comme en témoigne l'exposé des motifs de la loi instituant le SDA, l'instauration d'un mécanisme de décision préalable était lié à l'adoption de la première disposition générale anti-abus. Le ministre des finances s'exprimait alors en ces termes : « *L'introduction (...) d'une disposition contre l'abus de droit a entraîné l'instauration d'une procédure formalisée d'accords fiscaux préalables (communément appelés « rulings ») dans la législation fiscale (lois du 20 juillet 1991, du 23 octobre 1991 et du 22 juillet 1993). Il convenait en effet de donner aux contribuables des garanties de sécurité juridique quant à la manière dont l'administration serait amenée à apprécier la notion de besoins légitimes, en l'absence de définition légale, ou à conclure à l'existence d'un abus de droit entraînant un rejet de la qualification juridique donnée aux opérations par le contribuable.* »²².

En effet, comme l'exposent D'URSEL et SCHERPION : « *Le mécanisme des accords fiscaux préalables constitue un contrepois à l'introduction dans la législation fiscale de conditions subjectives difficiles à apprécier qui, selon la thèse défendue par l'administration, sont destinées à assurer une certaine concordance entre les constructions juridiques et la réalité économique.* »²³

Le contribuable a le droit subjectif de demander au SDA un accord sur toute question portant sur l'application des lois d'impôt qui relèvent de ses compétences. Ceci ressort de l'article 20 de la loi du 24 décembre 2002 qui précise en outre ce qu'il y a lieu d'entendre par « *décision anticipée* » : « *l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.* »

Cette large compétence du SDA connaît néanmoins certaines exceptions dont l'une vise : « *3° la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur, les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions ne sont également pas pris en considération étant donné que la décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt (cf. Chambre, Doc. 50, 1918/1, p. 59).* »²⁴

C'est précisément derrière cette exception que le SPF Finances se retranche pour contester la compétence du SDA de rendre des décisions anticipées sur le caractère ou non abusif d'une construction

juridique : selon l'administration, la disposition anti-abus serait un texte en matière de preuve et ne serait que cela.

B. Le SDA et la compétence objective de l'abus

L'opinion administrative trouve sa source dans des déclarations, à notre avis contestables, prononcées au cours des travaux préparatoires.

L'exposé des motifs du projet de loi-programme 29 mars 2012 énonce : « *Le présent texte s'inscrit dans la logique de l'actuel article 344, § 1^{er} CIR 1992. La disposition reste un moyen de preuve de l'administration dont l'application conduit à la non-opposabilité à l'administration (...). En soi, le service des décisions anticipées en matière fiscale ne peut donc pas se prononcer sur le fait de savoir si l'administration appliquera ou non la mesure anti-abus. (...)* »²⁵

Cette position a été confirmée à plusieurs reprises notamment par le secrétaire d'Etat d'alors dans son exposé introductif en Commission des finances. Le ministre des finances s'est lui-même exprimé en ces termes : « *Tel qu'indiqué dans l'exposé des motifs de la présente loi-programme, le service des décisions anticipées en matière fiscale ne peut pas se prononcer sur l'application de la mesure anti-abus car il s'agit là d'un élément de la procédure de taxation qui n'interviendra que postérieurement à la réalisation de l'opération.* »²⁶

La circulaire du 4 mai 2012 confirme le point de vue du ministre et énonce que : « *en soi, le service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) ne peut donc pas se prononcer sur le fait de savoir si l'administration appliquera ou non la mesure anti-abus (DOC 53 2081/001, p. 112). En soi, la mesure anti-abus de droit est une règle de procédure qui ne peut s'appliquer qu'après la réalisation des opérations visées.* »

Cette circulaire, dépourvue de valeur légale, ne fait, à notre avis, qu'expliquer une position erronée de l'administration. La nouvelle disposition anti-abus n'est pas plus que l'ancienne un moyen de preuve. Il s'agit au contraire d'une règle de fond associée à sa propre règle probatoire.

1. La localisation de la mesure dans le Code

L'un des arguments invoqués à l'appui de sa thèse par l'administration est basé sur la localisation de la disposition générale anti-abus dans le Code des Impôts sur les Revenus.

Comme l'avaient très justement remarqué A. NOLLET et M. BOURGEOIS²⁷, les trois dispositions géné-

22 Doc. Parl., ch., sess. 2001-2002, n° 50, 2081/001, p. 13.

23 B. D'URSEL et M. SCHERPION, « *Le ruling* », Ced. Samsom, 1994, p. 10. In M. MORIS, « *Les rulings ou accords préalables. L'état de la jurisprudence* », Idefisc, <http://www.idefisc.be/themes/ruling.html>.

24 Art. 1^{er}, 3^o, de l'arrêté royal du 17 janvier 2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière

d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *M.B.*, 31 janvier 2003.

25 Doc. Parl., ch., sess. 2001-2002, n° 53, 2081/001, p. 111.

26 Doc. Parl., ch., sess. 2001-2002, n° 53, 2081/016, p. 38.

27 M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « *La réécriture de la mesure « générale anti-abus » applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession* », *J.T.*, n° 6483, 2012, p. 500.

Face à de telles incertitudes et à une loi aussi peu claire, il aurait paru logique que le Service des Décisions Anticipées se voie reconnaître la compétence de se prononcer sur le caractère abusif d'une opération.

rales anti-abus revisitées par la réforme de 2012 ne trouvent pas leur place dans le même chapitre de leur Code respectif.

Certes, l'article 344, § 1^{er} se trouve dans le chapitre IV « *Moyens de preuve de l'administration* » du CIR. Ce chapitre fait lui-même partie du Titre VII « *Etablissement et recouvrement des impôts* », ce qui pourrait conforter, à première vue, la thèse du ministre.

Il en est de même de l'article 106, al. 2 du C. Succ. qui se situe dans la partie consacrée aux « *moyens de preuve* ».

Celui-ci renvoie directement à l'article 18, § 2 C. enr., qui, en revanche, prend place dans la partie intitulée « *Division des droits et règles générales de perception* ».

Dans la loi-programme de 2012, la mesure anti-abus se retrouve au chapitre réservé à la « *lutte contre la fraude fiscale* ».

Ceci montre déjà la faiblesse d'une argumentation fondée exclusivement sur l'emplacement d'une disposition dans un texte légal, puisque la question de l'abus fiscal est tout à fait étrangère à la lutte contre la fraude. Si un acte relève du choix licite de la voie la moins imposée, c'est précisément qu'il n'est pas frauduleux.

Par ailleurs, l'article 183bis du CIR, qui est une disposition anti-abus spécifique aux restructurations de sociétés, stipule : « (...) *Le fait que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, (...) permet de présumer, sauf preuve contraire, que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales* ». Cette disposition a clairement une portée matérielle qui vise à réduire le champ d'application de dispositions accordant des avantages fiscaux, et organise d'autre part la preuve. Or cet article se trouve au chapitre intitulé « *Assiette de l'impôt* ».

Il en résulte que la nature de ces dispositions ne peut être raisonnablement déduite uniquement de leur localisation dans les différents codes²⁸. Il convient au contraire de s'interroger sur la portée réelle de ces dispositions indépendamment de l'étiquette que le gouvernement a pu vouloir leur coller.

2. Une règle modifiant l'assiette de l'impôt

Selon A. NOLLET et M. BOURGEOIS²⁹, cette qualification de « *moyen de preuve* » opérée tant par le gouvernement que par l'administration n'est autre qu'une « *pétition de principe* » basée sur une analyse biaisée

de l'ancien texte de l'article 344, § 1^{er} CIR, par la Cour Constitutionnelle. En effet, en réponse à une question préjudicielle très mal formulée³⁰, la Cour a été amenée à choisir entre deux interprétations possibles de ce texte : soit, il s'agissait d'« *une habilitation générale qui autoriserait l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale la matière imposable* », soit d'un « *moyen de preuve destiné à apprécier, dans des cas concrets, éventuellement sous le contrôle du juge, des situations particulières, de manière individuelle* »³¹.

Une analyse exacte de la disposition aurait pourtant montré qu'il ne s'agissait d'aucune de ces deux alternatives. L'ancienne disposition anti-abus était, au même titre que la nouvelle, une règle déterminant la base imposable lorsque les conditions légales de l'abus étaient démontrées, et précisant accessoirement quand et par qui cette preuve devait être faite.

Selon ces mêmes auteurs, c'est d'ailleurs précisément le propre d'une disposition anti-abus de contenir à la fois « *un volet matériel et un volet probatoire lorsqu'elles viennent subordonner l'application d'un avantage fiscal (...) ou l'inapplication d'un redressement fiscal (...) à la condition que le contribuable fasse la preuve que certaines justifications « non fiscales » (...) ont sous-tendu les actes qu'il a accomplis (...)* »³²

En effet, à l'analyse de la mesure, la portée probatoire est présente dans la mesure où le texte légal définit « *les critères dont la rencontre doit être prouvée par le fisc pour présumer l'existence de l'abus, et (...) les justifications qu'il est possible au contribuable de rapporter pour établir l'absence d'abus en l'espèce* »³³

Cependant, la portée matérielle de la disposition n'en est pas moins évidente. La lecture du texte de l'article 344, § 1^{er}, lui-même révèle que : « *lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu* »³⁴. Ainsi, dès lors que l'abus est établi, le fisc a la possibilité d'écarter les actes qui ont été conclus et d'établir l'imposition du contribuable comme si l'abus n'avait pas été commis. Ceci aboutit à taxer une situation qui n'était à l'origine pas taxable et dès lors à étendre la base imposable.

Cette considération semble partagée par le Conseil d'Etat qui dans son avis sur l'avant-projet de loi avait estimé que : « *Il apparaît toutefois au Conseil d'Etat, section de législation, que le texte de l'article 344, § 1^{er}, en projet, va au-delà de la simple réécriture*

28 M. BOURGEOIS et A. NOLLET, *op.cit.*, p. 500.

29 M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « L'introduction d'une notion générale d'abus de droit fiscal », *R.G.F.*, 2012/6, p. 14 ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure générale anti-abus applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483, 2012, p. 500 et s.

30 Sur cette question : T. AFSCHRIFT, *op.cit.*, pp. 200 et s.

31 Voy. Cour const. 24 novembre 2004, n° 188/2004.

32 M. BOURGEOIS et A. NOLLET, *op.cit.*, p. 500.

33 M. BOURGEOIS et A. NOLLET, *op.cit.*, p. 500.

34 Il est à noter que le législateur a fait l'économie des mots « base imposable » et « calcul de l'impôt » dans le Code des droits d'enregistrement et le Code des droits de succession. Selon NOLLET et BOURGEOIS, cela s'explique par la volonté du législateur de ménager les compétences qui ont été attribuées aux Régions (M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « L'introduction d'une notion générale d'abus de droit fiscal », *R.G.F.*, 2012/6, p. 14).

d'un moyen de preuve particulier. En effet, la disposition en projet permet d'identifier les éléments des opérations en vue d'une application correcte de la loi fiscale, des éléments d'évasion fiscale pouvant être qualifiés d'inopposables à l'administration. De cette manière, un acte juridique pertinent sur le plan fiscal peut être ignoré ou remplacé et la requalification ainsi conçue présentera un lien indissoluble avec la détermination des opérations imposables et, partant, de la base d'imposition, matière que l'article 170 de la Constitution réserve au législateur et que ce dernier doit dès lors régler lui-même, du moins en ce qui concerne ses aspects essentiels. »³⁵

Si la disposition a été adaptée suite à cet avis, notamment en supprimant la nécessité de requalification, il n'en demeure pas moins qu'un « *acte juridique pertinent sur le plan fiscal peut être ignoré* ». Et c'est bien là l'objet de la disposition anti-abus puisque selon la mouture finale du texte, l'impôt doit être prélevé comme si l'abus n'avait pas eu lieu.

La mesure générale anti-abus permet ainsi d'étendre le champ d'application de la loi conformément à la volonté du législateur et par là même, lorsqu'un abus est constaté, d'élargir la base imposable³⁶.

Lorsque l'administration démontre qu'un contribuable s'est abusivement placé dans le champ d'application d'une disposition octroyant un avantage fiscal, l'article 344, § 1^{er} du CIR a pour effet de le priver de cet avantage en ignorant l'acte valablement conclu. Dans le cas où l'avantage fiscal prend la forme d'une exonération, l'objet de la disposition anti-abus est donc de réduire le champ d'application de cette exonération.

Dans le cas contraire, lorsque l'abus reproché est de s'être placé hors du champ d'application d'une disposition établissant un impôt et ce en contradiction avec les objectifs du législateur, l'effet de la mesure anti-abus est d'étendre le champ d'application de cette disposition. Il est indiscutable que le but du texte est de rendre taxables des actes qui, sans mesure anti-abus, ne le seraient pas.

Cela peut être illustré par l'exemple suivant.

La circulaire du 19 juillet 2012 reprend dans la liste des opérations considérées comme abusives « *la clause de la maison mortuaire* ». Cette clause consiste à attribuer le patrimoine commun à l'un des époux nommément identifié pour éviter l'application de l'article 5 du Code des droits de succession qui prévoit la taxation de l'attribution de plus de la moitié du patrimoine commun au « *conjoint survivant* ». Dorénavant, cette clause est considérée (à tort ou à raison) par le fisc comme inopposable à l'administration et l'article 5 est appliqué. La disposition générale anti-abus a donc bien pour effet d'élargir la base imposable des contribuables qui utiliseront une telle clause puisqu'ils devront selon l'administration, supporter

des droits de succession qui n'étaient à l'origine pas dus.

Si le texte a aussi une portée probatoire, celle-ci n'est en réalité qu'accessoire à la portée matérielle de la mesure³⁷. En effet, les éléments à caractère probatoire intégrés dans la nouvelle disposition générale anti-abus, que ce soit en matière d'impôt sur les revenus ou en matière de droits d'enregistrement, n'ont de raison d'être que pour permettre l'application d'un texte qui vise précisément à étendre la base imposable. Ces règles de preuve ne servent qu'à établir qu'il revient à l'administration de prouver l'abus fiscal et l'intention d'éviter l'impôt et au contribuable de démontrer que son acte est justifié aussi par au moins un motif non fiscal. Ainsi, la disposition générale anti-abus n'a de portée probatoire que pour l'application de son propre contenu.

Elle est, à cet égard, comparable à l'article 49 du CIR qui édicte les règles de déductibilité des frais professionnels et organise la preuve de la réalité et du montant de ces dépenses au moyen de « *documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment* ». La preuve organisée par l'article 49 du CIR ne se conçoit que dans le cadre de cette disposition qui, au même titre que la disposition générale anti-abus, n'édicte pas de règle générale concernant la charge de la preuve ou les moyens de preuve qui pourraient être étendus à d'autres articles du Code.

La disposition générale anti-abus est une règle touchant à la détermination de la base imposable, et son objectif réel est de taxer des revenus qui n'auraient pas été taxables sans cette disposition. L'aspect probatoire du texte revêt un caractère tout à fait accessoire : la question que peut poser un contribuable au SDA ne porte d'ailleurs jamais sur la charge de la preuve des faits mais sur l'étendue de la base imposable que le fisc voudrait fixer si l'opération soumise au SDA était réalisée.

Sans revenir sur la question de la conformité des nouvelles dispositions anti-abus au principe de légalité de l'impôt et aux lois répartitrices de compétence³⁸, ces observations impliquent la compétence du SDA pour se prononcer sur le caractère abusif d'une opération.

C. Le SDA et la composante subjective de l'abus

Le SDA se retrouve ainsi, suivant l'opinion administrative, empêché de se prononcer sur la composante objective de l'abus. Il considère ne pouvoir prendre de décision que sur l'élément subjectif. Ceci a été confirmé à de nombreuses reprises et fait l'objet d'un « *point d'attention particulier* » dans la circulaire explicative : « *Le service pourra donc se prononcer sur le fait de savoir si le choix du ou des acte(s) juridique(s), ou l'ensemble d'actes juridiques*

La nouvelle disposition anti-abus n'est pas plus que l'ancienne un moyen de preuve. Il s'agit au contraire d'une règle de fond associée à sa propre règle probatoire.

35 Doc. Parl., Ch., sess. 2001-2002, n° 53/ 2081/001, p. 243.

36 T. AFSCHRIFT, *op.cit.*, p. 196.

37 T. AFSCHRIFT, *op.cit.*, pp. 198-199.

38 Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989, telle que modifiée par les lois spéciales du 16 juillet 1993 et du 13 juillet 2001.

Le mécanisme du *ruling* ne semble plus être un instrument de sécurité juridique pour les individus mais au contraire une mine de renseignements pour le fisc qui paraît quant à lui tirer profit du manque d'information des contribuables.

projetés et réalisant une même opération, est justifié par d'autres motifs que l'évitement des impôts »³⁹.

Le ministre s'est récemment exprimé sur ce point. Il a rappelé les règles régissant la charge de la preuve et la compétence du SDA, puis a ajouté : « (...) Avant que le contribuable doive fournir cette preuve contraire, l'administration doit donc d'abord constater qu'il s'agit effectivement d'un abus fiscal. Si un contribuable peut exclusivement demander au SDA de confirmer qu'un certain acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques est justifié par d'autres motifs que des motifs fiscaux, cela pourrait être interprété comme la reconnaissance implicite du fait que cet acte juridique ou que l'ensemble des actes juridiques doit être catalogué comme abus fiscal, ce qui n'assure évidemment pas la sécurité juridique nécessaire. ».

A ces propos difficilement intelligibles, le ministre ajoute que le SDA pourra se prononcer sur « l'existence (des) motifs non fiscaux », pourtant présentés par lui comme la contre-preuve à la preuve d'abus fiscal apporté par l'administration : « (...) Toujours dans ce même souci de sécurité juridique⁴⁰, le SDA peut se prononcer sur le fait qu'un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques est justifié par d'autres motifs que la volonté d'éluder l'impôt et par conséquent, doit être considéré ou non comme un d'abus fiscal. »⁴¹.

Un auteur a cru pouvoir en déduire que le ministre avait modifié la position initiale de l'administration et que désormais, le SDA « peut se prononcer sur davantage que la seule question de savoir si le contribuable a fourni la preuve contraire requise »⁴². En réalité, la réponse ministérielle extrêmement confuse, mélange compétence du SDA et question de charge de la preuve, sans prendre clairement position.

On retrouvait la même contradiction dans l'exposé du prédécesseur du ministre lors des travaux parlementaires précédant l'adoption de la loi⁴³.

Ces propos doivent être rapprochés d'une autre réponse à une question parlementaire qui à notre sens traduit la volonté du gouvernement. La question, portant sur la planification successorale, avait été formulée en ces termes : « Les contribuables ou, le cas échéant, leurs conseils, peuvent-ils s'adresser au Service des Décisions anticipées pour obtenir une sécurité juridique quant à leur projet de planning successoral ? (...) les personnes qui mettent en place des constructions compliquées doivent-elles prouver que celles-ci ne servent pas uniquement à éviter les impôts ou le fisc doit-il prouver le contraire ? (...) ».

Sa réponse : « (...) J'ai dit clairement que celui qui utilise des formules comme les donations et les legs en duo en toute clarté, simplement parce qu'il veut être généreux, ne doit pas se faire de souci. Il ou elle n'aura

donc pas de problème de charge de la preuve puisque la disposition anti-abus n'intervient pas. Par contre, s'il s'agit d'actes « déguisés » – j'ai de bonnes raisons de ne pas détailler ces cas – qui font croire qu'il s'agit d'une donation mais qui, en réalité, cachent quelque chose d'autre, le parlement et le gouvernement ont décidé de créer une disposition anti-abus qui, à certains moments, renverse effectivement la charge de la preuve. L'objectif est de s'attaquer aux fraudeurs et non de compliquer la vie des parents qui veulent gratifier leurs enfants. »⁴⁴

Les propos du ministre révèlent à nouveau une grande confusion : la notion d'abus est confondue avec la notion de fraude et le contribuable qui aurait recours à des opérations plus complexes ou ingénieuses se voit assimiler sans examen à un fraudeur. La disposition anti-abus est pourtant étrangère à la notion de fraude et ceci a été confirmé à maintes reprises tant par le gouvernement que l'administration. Pourtant, pour le ministre, si l'on réalise une opération simple, il est inutile d'interroger le SDA et si l'on désire mettre en œuvre des opérations plus élaborées, on est *de facto* soupçonné de fraude. Le mécanisme du *ruling*, dans cette optique, ne semble plus être un instrument de sécurité juridique pour les individus mais au contraire une mine de renseignements pour le fisc qui paraît quant à lui tirer profit du manque d'information des contribuables.

Le ministre fait aussi erreur dans cette intervention lorsqu'il croit pouvoir invoquer un « renversement de la charge de la preuve », à propos de l'élément subjectif de l'abus fiscal. L'intention d'éluder l'impôt, qui est un élément constitutif de l'abus fiscal, doit en effet être établie par le fisc⁴⁵ tandis que le contribuable ne doit démontrer que l'existence d'autres motifs, non fiscaux, qui coexisteraient avec l'intention d'éviter l'impôt. Il s'agit là des règles classiques de répartition de la charge de la preuve, résultant de la théorie des éléments générateurs : chaque partie a la charge de prouver les éléments qu'elle allègue.

Mais surtout la question que se pose le ministre n'est pas pertinente. Ce qu'un contribuable peut utilement demander en matière d'abus fiscal, c'est la question de savoir si l'acte ou l'ensemble d'actes qu'il se propose d'accomplir le place en violation des objectifs d'une disposition du Code en dehors du champ d'application de celle-ci.

Il s'agit là d'une question légitime. Un contribuable qui agit dans le but d'éviter l'impôt ne fait qu'user du droit consacré par la jurisprudence et maintenu par le législateur de 2012, de choisir la voie la moins imposée. Il est logique qu'il veuille savoir si, par l'effet de l'article 344, § 1^{er} du CIR, ce choix pourra être jugé comme relevant de l'abus fiscal parce que cela dépend de la question de savoir si l'acte qu'il entend poser tombe ou non dans le

39 Circulaire du 4 mai 2012, AAF n°3/2012, AGFisc N° 17/2012, AGDP N° 4/2012, M.B., 14 mai 2012.

40 Il est étonnant d'entendre le ministre invoquer la sécurité juridique pour soutenir une opinion qui aboutit à l'exact contraire de celle-ci.

41 Doc. Parl., ch., sess. 2012-2013, QRVA 53, 124, p. 500.

42 C.B., Nouvelle disposition anti-abus – Que peut-on demander au SDA ?, *Le Fiscalogues*, 4 octobre 2013.

43 Doc. Parl., ch., sess. 2011-2012, n° 53, 2081/016, p. 70.

44 Doc. Parl., Sénat, sess. 2011-2012, n° 5-61, p. 29.

45 C. DOCCLO, « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1^{er} CIR 92 », *T.F.R.*, n° 427, 2012, p. 768 ; T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal, ibidem*.

champ d'application « voulu » de la norme, c'est-à-dire si les objectifs de celle-ci impliquaient une base imposable plus large que ce que dit le texte.

Chacun sait qu'il s'agit là d'une question souvent très complexe et que c'est précisément dans de tels cas qu'une décision anticipée est utile, vu le caractère obscur de la loi.

Conclusions

A l'heure où la Cour de Justice de l'Union Européenne a reconnu le principe général de sécurité juridique comme une norme supérieure de droit européen, la nouvelle disposition anti-abus est loin de répondre aux exigences européennes en matière de clarté et de prévisibilité de la norme⁴⁶. La compétence très limitée que l'administration reconnaît au SDA est, à cet égard, insuffisant pour assurer les droits des contribuables.

Or, comme nous l'avons démontré, la nouvelle disposition anti-abus est une règle de fond. Rien ne s'oppose dès lors à la compétence du SDA pour rendre des décisions anticipées portant sur le caractère abusif d'une opération. Le point de vue de l'administration traduit dans une simple circulaire sans valeur légale ne saurait réduire les compétences attribuées par la loi⁴⁷ à ce service. Pourtant, en dépit du pouvoir du SDA pour apprécier « les conditions d'application des dispositions dans le cadre

desquelles elle peut donner un accord »⁴⁸, le SDA suit en pratique les directives ministérielles.

Aucun recours spécifique n'étant organisé par la loi du 24 décembre 2002, les contribuables désireux d'obtenir un avis devraient former une action en justice devant le tribunal de première instance sur la base de l'article 569, 32° du Code judiciaire qui prévoit que : « le tribunal de première instance connaît des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt ». La loi qui institue le S.D.A. est, en effet, une « loi d'impôt » qui fait naître, dans le chef des contribuables, un droit subjectif à obtenir une décision anticipée⁴⁹.

L'intérêt de cette démarche est, toutefois, limité par le principe de séparation des pouvoirs qui s'oppose, à notre avis, à ce que le tribunal enjoigne au SDA de se prononcer dans un sens ou dans l'autre. Cependant, à l'occasion d'un tel recours, le juge pourrait reconnaître comme illégale la décision du SDA qui refuserait de se prononcer sur une question relevant pourtant de sa compétence. De tels jugements reconnaissant la vraie nature de la disposition anti-abus permettraient d'éroder définitivement la théorie de l'administration.

Le SDA est devenu, à tort ou à raison, une source importante de sécurité juridique pour les contribuables. Dans l'attente d'une décision émanant du pouvoir judiciaire, on ne peut que déplorer que le pouvoir exécutif l'empêche illégalement de se prononcer sur l'application d'une des dispositions les plus obscures du droit fiscal.

Samenvatting

Dit artikel onderzoekt de bevoegdheid van de Dienst Voorafgaande Beslissingen (hierna DVB) inzake fiscaal misbruik.

De wetgever heeft onlangs een nieuwe algemene antimisbruikbepaling aangenomen op grond waarvan de fiscus, op wie de bewijslast rust, de verrichting kan belasten alsof het misbruik niet had plaatsgevonden. De belastingadministratie moet zowel het objectief als het subjectief element van het misbruik aantonen.

Voor zover de fiscus dit bewijs kan leveren, geeft de belastingplichtige de mogelijkheid om het tegenbewijs te leveren dat de als misbruik aangemerkte verrichting is ingegeven door minstens één niet-fiscaal motief.

De onzekerheid over de toepassing van deze nieuwe bepaling zou moeten hebben geleid tot de mogelijkheid voor de belastingplichtigen om

Executive summary

This paper reviews the jurisdiction of the Belgian Office for Advance Rulings in Fiscal Matters (*Service des Décisions Anticipées*, hereinafter "SDA") as regards tax abuse.

The Belgian legislature recently adopted a new general anti-abuse rule allowing the tax authorities, who bear the burden of proof, to tax the transaction as if no abuse had taken place. It is up to the tax authorities to demonstrate both the subjective and the objective element of the abuse.

If the tax administration succeeds in its proof, the taxpayer can try to contradict it by demonstrating the existence of at least one non-tax motive for the execution of the transaction that is considered abusive.

Due to the uncertainty surrounding the application of this new rule, it would have been useful for the taxpayers to be able to ask the SDA for

46 P. SEUTIN, « L'article 344, § 1^{er} Cir/92 : Un tigre de papier ? », *La Semaine Fiscale*, n° 50, 2012, p. 3.

47 Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *M.B.*, 24 décembre 2002.

48 M. MORIS, « Les *rulings* ou accords préalables. L'état de la jurisprudence », *Idéfisc*, <http://www.ldefisc.be/Themes/Ruling.html>.

49 T. AFSCHRIFT, « Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées », *R.G.C.F.*, 2008/6, p. 459.

contact op te nemen met de DVB teneinde een voorafgaande beslissing over het onrechtmatig karakter van de geplande verrichting te verkrijgen.

De belastingadministratie ontzegt de DVB echter deze bevoegdheid en laat hem enkel beslissen over de kwaliteit van het door de belastingplichtige aangevoerde tegenbewijs omdat de nieuwe antimisbruikbepaling een bewijsregel zou zijn buiten de toepassingsbevoegdheid van de DVB.

Dit artikel wil aantonen dat de administratie de nieuwe antimisbruikbepaling ten onrechte als een bewijsregel beschouwt terwijl het hier duidelijk een materiële regel inzake de belastinggrondslag betreft.

an advance ruling on the abusive nature of the transaction that they intend to carry out.

However, the authorities do not grant this jurisdiction to the SDA and only allow it to comment on the quality of the rebutting evidence submitted by the taxpayer on the grounds that the new anti-abuse rule is a rule of evidence, that is outside the jurisdiction of the SDA.

The purpose of this paper is to show that the authorities are wrong to consider the new anti-abuse rule as a rule of evidence while it is clearly a substantive rule concerning tax base.

Rondetafel: gesprek omtrent de eerste revisorale verslagen *single audit*

Op donderdag 5 september 2013 werd in de kantoren van het IBR een rondetafelgesprek georganiseerd onder het voorzitterschap van bedrijfsrevisor Lieven Acke, met als thema de eerste revisorale verslagen *single audit*.

Eerst zal een beoordeling van realisaties omtrent *single audit* tot nu toe worden gemaakt. Hier zal onder meer de enquête worden besproken die het Rekenhof heeft gelanceerd voor haar auditoren die samen met bedrijfsrevisoren een rekeningencontrole 2012 hebben gedaan in entiteiten onderworpen aan het Rekendecreet. Daarna zullen respectievelijk de volgende thema's worden aangekaart: de nabije toekomst, het Rekenhof als groepsauditor in het *single audit* verhaal en de omgang met het frauderisico. Ten slotte zullen enkele specifieke controleactoren summier worden besproken, met name Audit Vlaanderen, de gecontroleerden zelf en de Inspectie van Financiën bij de Vlaamse overheid.

Voorstelling van de deelnemers (in alfabetische volgorde)

Lieven Acke – Hij is Raadslid van het IBR, bedrijfsrevisor en audit partner bij CVBA Mazars Bedrijfsrevisoren. Tevens is hij voorzitter van de Juridische Commissie en de Commissie Publieke Sector van het IBR. In deze hoedanigheid is hij sinds jaren nauw betrokken geweest bij de totstandkoming en de evolutie van het *single audit*-verhaal.

Gonda Cock – Zij is Administrateur-generaal van het Intern Verzelfstandigd Agentschap (IVA) Centrale Accounting van de Vlaamse overheid. Daar is zij onder meer verantwoordelijk voor het aansturen van het agentschap met 50 medewerkers en de functionele aansturing van OraFin (op basis van Oracle E-Business Suite). Sinds 1 maart 2014 is zij

in de graad van directeur-generaal benoemd en aangesteld als projectleider N-niveau bij het Departement Bestuurszaken.

Hilde François – Zij is eerste-auditeur-revisor bij het Rekenhof, dienst D9.2 FA openbare instellingen Vlaamse Gemeenschapsaangelegenheden.

Eddy Guilliams – Hij is Administrateur-generaal van het huidige Agentschap Interne Audit van de Vlaamse Administratie (IAVA) dat op 1 januari 2014 is opgegaan in het recent opgericht Intern Verzelfstandigd Agentschap Audit Vlaanderen, en tevens bevoegd wordt voor de audit van de lokale besturen. Aan het Agentschap Audit Vlaanderen zijn twee auditcomités verbonden, die instaan voor de aansturing en opvolging van het agentschap. Eén auditcomité is bevoegd voor de huidige aangelegenheden van de Vlaamse administratie en het andere voor de lokale besturen.

Lieve Schuermans – Zij is Inspecteur van Financiën bij de Vlaamse overheid.

Lieven Tydgat – Hij is eerste auditeur bij het Rekenhof.

* * *

Beoordeling van realisaties omtrent *single audit* tot nu toe

Lieven Acke: Als aanzet van deze rondetafel had ik graag eerst het onderwerp van de beoordeling van realisaties omtrent *single audit* tot nu toe aangekaart, onder meer de enquête die het Rekenhof in dit kader heeft gelanceerd voor haar auditoren. Kunnen de vertegenwoordigers van het Rekenhof dit even toelichten?



Lieven Tydgat: Het Rekenhof heeft een interne enquête georganiseerd over de samenwerking met de bedrijfsrevisoren bij de controle van de rekeningen 2012 bij de Vlaamse overheid. Het heeft tweeeëndertig reacties ontvangen van zijn auditoren die samen met bedrijfsrevisoren een rekeningencontrole 2012 hebben uitgevoerd in entiteiten onderworpen aan het Rekendecreet.

Bij die tweeeëndertig entiteiten waren er een zestal waar er eigenlijk geen overleg is geweest tussen de auditoren van het Rekenhof en de bedrijfsrevisoren. Meestal gaat het hier over entiteiten die vooralsnog niet zijn opgenomen binnen de consolidatiekring die de Vlaamse overheid zelf toepast (bv. de universiteiten).

Binnen twee andere universiteiten organiseert het auditcomité een periodiek overleg met de controleactoren, waarop ook het Rekenhof wordt uitgenodigd. Dit is een gelegenheid voor de controleactoren om hun vaststellingen te communiceren.

Een derde groep betreft een vijftal gecontroleerde entiteiten waar overleg is geweest tussen de auditoren en de bedrijfsrevisor, maar pas nadat de controle van de bedrijfsrevisor volledig was afgerond.

In negen van de tweeeëndertig gecontroleerde entiteiten heeft tussen de auditoren en de bedrijfsrevisor ook overleg plaatsgevonden tijdens de rekeningencontrole, maar leidde dit niet tot een samenwerking bij de controle. Wel volgde meestal nog een bespreking van de eindresultaten, al was dit afhankelijk van de grootte van de entiteit.

Ten slotte waren er nog een negental gecontroleerde entiteiten waar het Rekenhof en de bedrijfsrevisor effectief hebben samengewerkt. De taakverdeling bij de rekeningencontrole bestond er meestal in dat het Rekenhof de uitvoeringsrekeningen van de begroting controleerde, terwijl dat de bedrijfsrevisor de klassieke balans en resultatenrekening voor zijn rekening nam.

We kunnen besluiten dat de samenwerking op dit moment nog een gevarieerd beeld toont, maar het geeft zeker al een goede trend aan. Alhoewel de samenwerking of de informatie-uitwisseling zelf tussen de controleactoren vanuit de perceptie van de betrokken auditoren niet altijd even positief is verlopen, kan toch worden gesteld dat dit vaak kinderziektes betreft. Vandaar dat ik ervan overtuigd ben dat deze samenwerking volgend jaar nog beter zal verlopen.

Lieven Acke: Zijn er anders nog aandachtspunten vloeiend uit de enquête die het Rekenhof wilt meegeven aan de bedrijfsrevisoren?

Lieven Tydgat: In de enquête worden inderdaad nog enkele aandachtspunten aangehaald. Ten eerste de wens dat er meer sturing zou komen over hoe het overleg met de bedrijfsrevisor dient plaats te vinden. Ten tweede wordt meer uitleg gevraagd over wat *single audit* precies inhoudt en wat hiervan effectief de bedoeling is. Enkele auditoren stellen dat de positionering van het Rekenhof als groepsauditor wel een goede zaak zou zijn omdat dit meer duidelijkheid schept over het belang van een individuele entiteit binnen het geheel

van de Vlaamse overheid en daaruit vloeiend over de intensiteit van het gewenste overleg met de bedrijfsrevisor. Ten vierde wordt het belang beklemtoond van het effectief naleven van timing en afspraken. Sommige auditoren vrezen dat het door *single audit* teveel voeling zal verliezen met de gecontroleerde entiteiten. Tenslotte wordt gevraagd hoe moet worden omgegaan met discussiepunten tussen de controleactoren onderling.

Lieven Acke: Alvast een positieve evolutie betreffende dit laatste punt is de werkgroep ESR95/2010-rapportering waar leden van het Rekenhof, het Instituut van de Nationale Rekeningen (INR), IVA Centrale Accounting en het IBR (leden van de Commissie Publieke Sector) in zetelen. De werkgroep beoogt een gemeenschappelijke interpretatie van de boekhoud- en ESR-normen door middel van adviezen.

Wel zal in het kader van audit een andere inschatting en materialiteitsafweging in hoofde van de verschillende controleactoren worden overgehouden, maar dit is gezond en dit moet zo blijven. Heel belangrijk om weten is dat wanneer een bedrijfsrevisor een voorbehoud formuleert in zijn verslag, dit niet mag worden onderschat en daarmee niet lichtzinnig mag worden omgegaan. Reeds heel wat omstandigheden hebben zich hier reeds vooraf afgespeeld, bijvoorbeeld heel wat discussies met het bestuursorgaan van de gecontroleerde. Een voorbehoud betekent eigenlijk veel meer dan een pure boekhoudkundige kwestie.

Lieven Tydgat: Vroeger was het in de praktijk zo dat de controleurs van het Rekenhof de wettigheid van de verrichtingen van de ministeries controleerden en de auditoren de rekeningencontroles bij agentschappen uitvoerden. In de toekomst zullen gemengde teams van auditoren en controleurs zowel de wettigheid van de verrichtingen als de correctheid van de rekeningen controleren bij de ministeries en de agentschappen ... Daarbij is het voor het Rekenhof nu van primordiaal belang om zich te heroriënteren tot groepsauditor, die aanstuurt en coördineert, zodat overeenkomstig het *single audit* principe de eigen controles van het Rekenhof zo goed mogelijk worden afgestemd op de controles die van de bedrijfsrevisoren.

Lieven Acke: Zoals u weet is het *single audit*-verhaal in een stroomversnelling geraakt vanaf de lustrumviering van IAVA. Nu luidt de concrete vraag: hebben wij het goed aangepakt en zijn de resultaten zoals verwacht?

Eddy Guilliams: Het beginpunt van het *single audit*-verhaal is te situeren bij de rondetafelconferentie van het Rekenhof. De eerste contacten tussen IAVA en het IBR verliepen nogal stroef, terwijl deze van bij het begin al vrij goed waren tussen IAVA en het Rekenhof, maar na verloop van tijd is alles toch in een stroomversnelling geraakt.

Lieven Acke: Het fenomeen dat de eerste contacten tussen IAVA en het IBR nogal stroef verliepen, is te verklaren door het feit dat het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor in dit kader toch wel een hinderpaal vormde. Gelukkig is hieraan intussen verholpen dankzij artikel 16 van het Vlaams decreet van 9 november 2012 houdende diverse

bepalingen betreffende financiën en begroting, dat voorziet in een uitzondering op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor.

Gonda Cock: Dit is eigenlijk het resultaat van tal van voorbereidingen die reeds sinds 2007 hebben plaatsgevonden tussen IVA Centrale Accounting, het IBR, het Rekenhof en IAVA. Toch was het niet op voorhand gewonnen.

Eddy GUILLIAMS: Naar mijn perceptie heeft de kentering er vooral uit bestaan dat er in het begin onvoldoende wil was. Pas vanaf dat moment heeft men gezocht naar mogelijkheden en is alles veel sneller gegaan. Tot nu toe is voornamelijk gewerkt aan de omkadering, maar op het vlak van resultaatsverbintenis kan nog heel wat worden gedaan. Dat neemt uiteraard niet weg dat de omkadering van primordiaal belang is, want zonder deze kan men niet verder werken.

Lieven TYDGAT: Het komt er vooral op aan dat wij nu allen met de neuzen in dezelfde richting staan, zodat resultaten kunnen worden neergezet.

Hilde FRANÇOIS: Wij stellen in de praktijk vast dat tal van medewerkers van de controleactoren nog wat huiverachtig staan tegenover *single audit*, mogelijk omdat dit concept nog niet bij iedereen voldoende gekend is. Momenteel is het nog sterk persoons- en dossierafhankelijk in welke mate *single audit* reeds wordt toegepast.

Gonda Cock: Ik denk dat ook het kader nog niet helemaal af is. Bijvoorbeeld het aspect van de groepsauditor die de andere controleactoren kan vatten. Eens dit wordt omkaderd, zal men echt kunnen spreken van een volledig ingebedde *single audit*. Dit zou ongetwijfeld een gigantische stap vooruit zijn.

Nabije toekomst: het Rekenhof als groepsauditor in het *single audit*-verhaal

Lieven ACKE: Dit brengt ons naar het volgend belangrijk onderwerp van deze rondetafel: het Rekenhof als toekomstige groepsauditor in het *single audit* verhaal.

Een methode om dit te doen is via *clarified ISA 600*. Meer bepaald is dit de ISA die van toepassing is op geconsolideerde jaarrekeningen. Zij regelt wie, voor het financiële luik, verantwoordelijk is voor de controle en de certificering van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde entiteit, namelijk de groepsauditor.

Vanuit deze verantwoordelijkheid stelt ISA 600 dat de groepsauditor de bedrijfsrevisoren van de onderliggende entiteiten kan aansturen en hen richtlijnen geven onder meer over de materialiteitsgrens, hen kan vragen om aan hen te rapporteren over bepaalde gevraagde aspecten, en de kwaliteit van het geleverd werk kan worden gecontroleerd bijvoorbeeld door middel van inzage van de werkpapieren.

Recentelijk is het Rekenhof met deze gedachte gekomen om als groepsauditor te fungeren voor de controle van entiteiten onderworpen aan het Rekendecreet, en de Raad van het IBR is dit idee

wel genegen. Meer bepaald is de figuur van de groepsauditor voor de bedrijfsrevisor reeds gekend in andere contexten dan de publieke sector. Hoe de politieke wereld hierop zou reageren, is natuurlijk een andere zaak.

Lieven ACKE: Kunt u even schetsen hoe het Rekenhof tot het idee van groepsauditor overeenkomstig ISA 600 is gekomen?

Lieven TYDGAT: Dit is eigenlijk voortgevloeid uit het uitgangspunt dat het Rekenhof hanteerde, namelijk welke entiteiten hebben wij als Rekenhof binnen ons controledomein, welke entiteiten dienen de bedrijfsrevisoren op vlak van financiële staten te controleren, en hoe kunnen wij ervoor zorgen dat er op zo'n coherent mogelijke manier wordt samengewerkt. De gemakkelijkste manier om hierop te antwoorden is ISA 600.

Wij hebben enkele argumenten om het Rekenhof te beschouwen als groepsauditor. De controle van het Rekenhof betreft zowel de Vlaamse ministeries als de Vlaamse rechtspersonen. Als we kijken naar het aandeel dat de algemene rekening (i.e. de jaarrekening van de ministeries en diensten met afzonderlijk beheer) vertegenwoordigt in het totaal van de ontvangsten en uitgaven van de geconsolideerde Vlaamse gemeenschap, is dat toch een aanzienlijk aandeel. Daarnaast zijn er de Vlaamse rechtspersonen, opgenomen in de consolidatiekring van de Vlaamse deelstaatoverheid (S13.12) en ook nog enkele rechtspersonen buiten de consolidatiekring waar het Rekenhof controlebevoegdheid heeft. De eenvoudigste manier om de financiële audit efficiënt te organiseren is al deze entiteiten van de Vlaamse overheid als één groep te beschouwen. Het Rekenhof verkrijgt zo de zekerheid dat alle entiteiten van de Vlaamse overheid bij zijn controle worden gevat, maar tegelijk kan de intensiteit van die controle worden gedifferentieerd om rekening te houden met het relatief belang van elke entiteit. Zo wil het Rekenhof een zo goed mogelijke kwaliteit leveren naar het parlement toe.

Lieve SCHUERMANS: Is de perimeter die wordt bepaald dus ruimer dan enkel hetgeen aan het parlement wordt gerapporteerd? Gaat het Rekenhof dus ook de entiteiten, die buiten de consolidatieperimeter van de Vlaamse overheid vallen, controleren?

Lieven TYDGAT: Er zijn een aantal entiteiten die wel een begroting opstellen, maar toch buiten de consolidatiekring vallen. De Vlaamse Huisvestingsmaatschappij is hiervan een goed voorbeeld. Zij valt buiten de consolidatiekring, maar valt wel binnen de controleperimeter. Voor dergelijke entiteiten wil het Rekenhof wel degelijk rapporteren naar het parlement toe.

Eddy GUILLIAMS: Begrijp ik het goed dat het IBR zegt dat zij kunnen leven met het Rekenhof als groepsauditor, en *in concreto* de aansturing door het Rekenhof?

Lieven ACKE: Inderdaad, in de mate dat het Rekenhof zegt dat zij de verantwoordelijkheid neemt voor de consolidatie en de krijtlijnen bepaalt bij de controle. Het is uiteindelijk de groepsauditor die aan de top rapporteert en hij die beslist van wat er gaat gebeuren op geconsolideerd niveau, onder

meer door middel van het geven van auditinstructies. De verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor op niveau van de gecontroleerde entiteit blijft uiteraard dezelfde als voordien.

Anderzijds is het ook een manier van werken die vermijdt dat een *expectation gap* ontstaat. Hoe duidelijker de vraag wordt geformuleerd, hoe duidelijker wij kunnen antwoorden. Tevens zal er meer uniformiteit ontstaan. Bijvoorbeeld in het kader van interpretatie van waarderingsregels.

Gonda Cock: Zo ver staan wij in principe al via de *accounting manual*. Door deze manier van werken zal de toepassing ervan tevens kunnen worden afgedwongen.

Eddy GUILLIAMS: Voor alle duidelijkheid, wat in ISA 600 staat, is eigenlijk hetgeen waarvoor ik al van in het begin heb gepleit, meer bepaald de samenhang van *single audit*, waarbij het Rekenhof eigenlijk in de hoedanigheid van groepscontroller optreedt. Wij hebben ons daarvoor van meet af aan willen inschakelen, maar dit aanbod leek toch niet even gemakkelijk te worden aangenomen. Vandaar dat ik deze evolutie heel graag hoor. Uiteindelijk is dit, mijns inziens, ook de achterliggende bedoeling van het uitvoeringsbesluit van 7 september 2012 inzake controle en *single audit*. Alhoewel wij niet onderworpen zijn aan de ISA's, is het voor ons dus zeker geen probleem om ons in deze logica in te schakelen.

Lieven Acke: Langs de andere kant heb ik de evolutie vanuit het IBR meegemaakt en kan ik verklaren dat een korter traject voor de implementatie van het *single audit*-concept niet mogelijk was. Nu is de tijd rijp voor dergelijke zaken. Een vluggere implementatie zou mijns inziens mislukt zou zijn. De komende uitdaging bestaat erin om deze ISA 600-evolutie zodanig vertaald te krijgen dat dit tegen boekjaar 2013 toepasbaar wordt. Dit zal vrij snel zijn.

Hilde FRANÇOIS: Ik denk dat wij het er allemaal over eens zijn dat dit de samenwerking zal bevorderen. Met duidelijke groepsinstructies reeds in de beginfase zullen misverstanden kunnen worden vermeden.

Eddy GUILLIAMS: Zou er voor het niet-financiële dan ook een soort van groepsinstructie door het Rekenhof worden gegeven? Op dat vlak zou men iets analogoos kunnen opzetten, alhoewel er daar geen ISA voor bestaat. Uiteindelijk spreken de normen van het *Institute of Internal Auditors* (IIA) enkel over samenwerking zonder evenwel concreter te zijn. Toch kan men zich daarop baseren om iets analogoos op te zetten voor het niet-financiële luik.

Lieven TYDGAT: Ik denk dat het op termijn mogelijk moet zijn om deze auditaanpak uit te breiden naar niet-financiële audit. Op dat vlak gebeuren intussen wel al afstemmingen op het vlak van planning. Maar het lijkt mij wel verstandig om eerst het financiële luik van deze aanpak op orde te krijgen, vóór aler het niet-financiële luik erbij wordt genomen, teneinde niet overladen te raken.

Eddy GUILLIAMS: Wat wij in onze beleidsgerichte rapporten proberen te doen, is alles van de ver-

schillende controleactoren verzamelen om, op niet-financieel vlak, aan een minister een globaal zicht te geven van sterktes en zwaktes op vlak van organisatie- en risicobeheersing voor alle entiteiten die tot de bevoegdheid van de betrokken minister behoren. Met andere woorden, gelet op de openbaarheid van bestuur, zie ik het nog ruimer. Een analogoos systeem voor het niet-financiële luik zou in dit kader een elegante oplossing bieden.

Lieven Acke: Men kan natuurlijk ook bepaalde thema's uitpikken. Bijvoorbeeld dit jaar wil men een speciale focus op debiteuren. Dit kan vanuit een vaststelling die voortvloeit uit risicoanalyse of vanuit een politieke vraag. Op deze manier kan het Rekenhof aansturen. Als bedrijfsrevisor is dit niet zoveel werk om dit te rapporteren.

Gonda Cock: Op deze wijze evolueren we naar kwaliteitsvolle rapporten waarmee er kort op de bal kan worden gespeeld en zinvol kan worden gerepliceerd wanneer bijvoorbeeld iets in de krant zou verschijnen waar eigenlijk niks van aan is.

Lieven Acke: Een kritiek die wij in de praktijk van tal van gecontroleerden krijgen is dat de controleactoren van elkaar niet goed weten wat ze doen, zodanig dat er situaties zijn waar twee controleactoren exact hetzelfde controleren (bv. *payroll*). Wanneer de figuur van groepsauditor bestaat die aanstuurt, zou men ook deze kritieken van het management van de gecontroleerde entiteiten kunnen vermijden.

Hilde FRANÇOIS: Aan de andere kant leeft wel de vrees bij de auditors dat wanneer het Rekenhof de groepsauditor wordt, het voor een stuk voeling zou verliezen met de gecontroleerde.

Eddy GUILLIAMS: Nochtans is dit precies wat het *single audit* concept behelst. Ik vind dat er wel degelijk aan deze vrees tegemoet kan worden gekomen, bijvoorbeeld via afspraken en via het collectief bijwonen van de *closing meeting*. Tijdens de auditplanning en bij de bepaling van de auditreikwijdte kan hier eveneens op worden ingespeeld.

Hilde FRANÇOIS: Nog een ander punt dat dient te worden uitgeklaard is de vraag hoe in de ISA 600-setting dient te worden omgegaan met discussiepunten tussen de controleactoren onderling.

Lieven Acke: Het systeem is eigenlijk vrij simpel. De groepsauditor vraagt aan de auditor van de entiteit om hem de *summary of proposed adjustments* over te maken in functie van de vooropgestelde materialiteit. Tevens geeft de auditor van de entiteit op ten eerste wat zij voorstellen dat zou worden gecorrigeerd, ten tweede of het bestuursorgaan al dan niet akkoord gaat met deze wijzigingen en ten derde de motivatie indien het bestuursorgaan niet akkoord gaat. Als het bestuursorgaan weigert een materiële correctie te boeken, dan formuleert de auditor van de entiteit een voorbehoud. Vervolgens wordt aan de auditor van de entiteit gevraagd om een overzicht te geven van de andere vastgestelde risico's en hoe de auditor daarmee heeft omgegaan. Het kan perfect zijn dat de groepsauditor op bepaalde punten een ander inzicht heeft.

Hilde François: Groepsinstructies zijn belangrijk maar komen misschien te laat want zijn ook nodig op het moment van de planning.

Lieven Acke: In de toekomst zal de uitgebreidheid van rapportering aan het Rekenhof door de bedrijfsrevisor ook afhangen van de mate waarin de bedrijfsrevisor het gewoon is om te werken met een ISA 600-kader. Wij maken geen verschil tussen het Rekenhof als groepsauditor of een ander bedrijfsrevisorenkantoor. Natuurlijk is dit kwestie van gewenning.

Ik meen dat het succes van de implementatie van ISA 600 ook zal afhangen van de mate waarin dat het Rekenhof zich werkelijk profileert als groepsauditor. Een groepsauditor stelt geen vragen in de zin van of het iemand past. Hij legt instructies op die de bedrijfsrevisor van de entiteit dient na te leven. Deze instructies zijn afdwingbaar en de bedrijfsrevisor dient telkens ook af te tekenen dat hij dit effectief zal doen.

De materialiteit van de groepsauditor zal ook veel hoger liggen dan eender welke bedrijfsrevisor van de entiteiten toepast. De individuele benadering van de bedrijfsrevisor zal dus sowieso veel strenger zijn dan dat het Rekenhof de bedrijfsrevisor zal opleggen.

Eddy Guilliams: Ook is het zo dat het niveau dat de bedrijfsrevisoren onderzoeken niet hetzelfde is als het niveau dat IAVA, binnenkort geïntegreerd in Audit Vlaanderen, onderzoekt. Wel integendeel. Wij gebruiken de werkzaamheden van de bedrijfsrevisoren juist om een stuk ons thema financiën te stofferen en eventuele knipperlichten te signaleren.

Gonda Cock: Als ik nog even een stap verder ga, zou deze samenwerking overeenkomstig het ISA 600-kader ook in de offerteaanvraag dienen te komen?

Lieven Acke: Dit is een zeer pertinente vraag. Naar mijn mening zal deze samenwerking overeenkomstig het ISA 600-kader in de toekomst eveneens dienen te worden opgenomen in de offerteaanvraag. Deelnemen aan de offerteronde zal dan betekenen dat men akkoord gaat met de principes beschreven in ISA 600 en men deze ook zal toepassen.

Frauderisico

Lieven Acke: Een moeilijk punt dat ik graag met jullie had aangekaart behelst het frauderisico. De bedrijfsrevisor moet er heden ten dage naar kijken. Vroeger moest de bedrijfsrevisor er niet naar kijken, maar als hij fraude zou detecteren, dan moest hij wakker schieten. IAVA, nu geïntegreerd in Audit Vlaanderen, heeft een speciale functie wanneer het gaat over fraudevaststellingen, want zij hebben namelijk het monopolie van fraudeonderzoek. Het zou nuttig zijn mocht er iemand binnen de Vlaamse gemeenschap kunnen zeggen wat zij in het kader van het fraudevraagstuk van de bedrijfsrevisor verwacht. Ik zeg altijd iets kopen van 50 euro met een VISA-kaart is niet materieel, maar het reputatierisico is gigantisch, want als dit in de pers komt, kan dit veel veroorzaken.

Gonda Cock: Vandaar dat het heel belangrijk is om vanuit afspraken een gemeenschappelijke benadering van risicoafdekking te creëren voor het frauderisico.

Eddy Guilliams: Het punt is inderdaad dat de publieksgevoeligheid en aansluitend de politieke gevoeligheid hoger ligt voor een fraudegeval van relatief beperkte waarde dat in de krant komt dan bepaalde inefficiënties van grote omvang die we in het kader van onze audits signaleren en waarmee soms te weinig gebeurt. Imagoschade is voor de overheid uiteraard een belangrijk aandachtspunt. Een degelijke globale organisatiebeheersing kan een groot deel van het frauderisico afdekken, hetgeen een goede samenwerking tussen alle controleactoren nog opportuener maakt.

Lieven Acke: Tijdens een studie van het ICCI in 2011, genaamd "Het bedrijfsrevisoraat in de verenigingssector", werd er aan de verenigingen gevraagd wat zij verwachten van hun bedrijfsrevisor. Op nummer één kwam onderzoek van het risico van fraude. Een vereniging krijgt het niet verkocht, gezien hun maatschappelijke functie en gezien de vele vrijwilligers die er gratis komen werken, dat er twijfel zou rijzen over zowat één euro.

Mijn interpretatie voor de publieke sector is dezelfde. Ik zeg altijd tegen de raden van bestuur "je zou maar eens in de krant komen".

Lieven Tydgat: Het frauderisico is belangrijk, en bij de audit moet hier voldoende aandacht naar uitgaan. Dit mag er wel niet toe leiden dat auditmiddelen enkel nog daarop worden gericht, zodanig dat het globaal overzicht wordt verloren.

De gecontroleerden

Lieven Acke: Eén partij waarover tijdens deze rondetafel nog niet veel werd gezegd is deze van de gecontroleerden. Zij krijgen een totaal andere controle-setup opgelegd.

Gonda Cock: In principe zal de controle van de bedrijfsrevisor bij de gecontroleerden zelf weinig veranderen. Zij zal wel worden bijgestuurd, maar het is eerder de verhouding met het Rekenhof die voor de gecontroleerde zeker zal veranderen. De opzet is inderdaad de dubbele controles te laten verdwijnen en nog kwaliteitsvoller te gaan werken.

Audit Vlaanderen: de nieuwe auditororganisatie van de Vlaamse overheid

Lieven Acke: Recentelijk werd een nieuwe auditororganisatie van de Vlaamse overheid opgericht, namelijk Audit Vlaanderen. Mijnheer Guilliams, kunt u deze evolutie even toelichten naar functioneren toe?

Eddy Guilliams: Het is namelijk zo dat het Intern Verzelfstandigd Agentschap Audit Vlaanderen het bestaande Agentschap Interne Audit van de Vlaamse Administratie (IAVA) en de audit voor lokale besturen integreert. Door het samenvoegen van beide auditdiensten in één auditororganisatie beoogt

men efficiëntiewinsten te realiseren. Zo kunnen de auditoren die voortaan de lokale besturen zullen auditeren, voortbouwen op de kennis en expertise die IAVA de voorbije tien jaar heeft verworven.

Logischerwijze zijn dan ook twee auditcomités, telkens bestaande uit zeven leden, verbonden aan Audit Vlaanderen. Ze zijn verantwoordelijk voor de aansturing en opvolging van, en de controle en het toezicht op Audit Vlaanderen. Het auditcomité van de Vlaamse administratie zal bestaan uit vier onafhankelijke deskundigen, twee vertegenwoordigers van de Vlaamse regering en één afgevaardigde van de Vlaamse administratie. Het auditcomité van de lokale besturen zal zijn samengesteld uit vier onafhankelijke deskundigen, twee leden op voordracht van de Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten en één lid op voordracht van de Vereniging van de Vlaamse Provincies. Verder zal de minister bevoegd voor Binnenlands Bestuur of zijn vertegenwoordiger de vergaderingen van het auditcomité van de lokale besturen als waarnemer bijwonen. Twee onafhankelijke leden zullen deel uitmaken van beide auditcomités.

Inspectie van Financiën bij de Vlaamse overheid

Lieven Acke: Er rest nog één controleactor die wij nog niet echt hebben gehoord, namelijk de Inspectie van Financiën bij de Vlaamse overheid. Ik kan veronderstellen dat ook in deze actor veel relevante informatie aanwezig is over de gecontroleerde entiteiten, en dat op diverse niveaus.

Lieve Schuermans: De houding van Inspectie van Financiën is daar niet nieuw. Wij zijn hoofdzakelijk met *ex ante* controles belast, en in dit kader worden, voor wat betreft de begrotingsvoorstellen, dan ook de voorafgaande adviezen gevraagd aan de Inspectie van Financiën. Tijdens het rondetafelgesprek werd er al het aspect van openbaarheid van bestuur aangehaald, maar belangrijk om weten is dat de *ex ante* adviezen van de Inspectie van Fi-

nanciën zelfs niet in de databanken van de Vlaamse regering zitten.

Voor de speciale audits die wij uitvoeren (*ex post* controles) is het zo dat het contingent Vlaamse inspecteurs de laatste jaren fors is teruggelopen, zodat er de afgelopen jaren zeer weinig speciale audits zijn geweest. Als het verstrekken van de *ex ante* adviezen lukt met het beperkte contingent dat wij hebben, zijn wij al zeer tevreden.

Daarenboven doen wij ook audits op Europese structuurfondsen, waarvoor twee inspecteurs belast zijn. Via een kleine auditcel worden Vlaamse ambtenaren aangestuurd om deze specifieke regels en rapporteringsvoorwaarden op te volgen en na te leven.

Eddy Guilliams: Eigenlijk gaat het niet over de speciale audits, maar wel over het feit dat Inspectie van Financiën zicht heeft op bepaalde risico's die een andere controleactor niet heeft. Deze informatie kan nuttig kunnen zijn in het kader van de globale risico-inschatting.

Lieven Acke: De dynamiek die *single audit* kent is in ieder geval onmiskenbaar. Zo stelt zich de vraag of Inspectie van Financiën aan de zijlijn zal blijven staan of als zij daarentegen deze dynamiek als *trigger* zal zien om toch een soort van positie in te nemen in dit verhaal. Natuurlijk is het aan de Inspectie van Financiën om hierover te beslissen.

Besluit

Lieven Acke: Graag zou ik iedereen van harte willen bedanken voor de deelname aan dit uiterst boeiend rondetafelgesprek. Als besluit van de rondetafel kan worden gesteld dat er reeds een lange weg werd afgelegd om het *single audit*-concept vorm te geven, maar dat er nog wat werk voor de boeg is. Niettemin heeft het ganse *single audit*-verhaal onmiskenbare vooruitzichten en creëert zij een pad van steeds nieuwe en boeiende perspectieven.

The Belgian Fairness Tax: A comparison with the U.S. Alternative Minimum Tax

Introduction

Eight years after the creation of an innovative and unique incentive for corporate taxpayers – the Notional Interest Deduction (or NID) – Belgium has once again invented an equally innovative and unique deterrent for the same corporate taxpayers: the so-called Fairness Tax. This new tax subjects domestic and non-resident corporate taxpayers to a 5,15 % standalone tax¹ that is supposed to be levied on the balance (often some adjustments) between a corporate taxpayer's distributed earnings and its corporate tax base, already subject to the country's 33,99 % statutory Corporate Income Tax (CIT). The Fairness Tax applies for the first time to distributed earnings (dividends) pertaining to the 2014 Tax Assessment Year, i.e., for fiscal years ending on or after 31 December 2013.

The mechanics of the Fairness Tax appear simple enough, but just below the surface, many questions arise and many complexities lurk. One thought that immediately comes to mind is whether any lessons can be learned from the experience across the Atlantic, and specifically the Alternative Minimum Tax regime which has been in place in the U.S. for more than 40 years. Thus, the purpose of this article is to examine the new Fairness Tax and provide an overview of the background and some of the issues arising thereunder and then to provide an overview of the U.S. Alternative Minimum Tax and see what lessons can be derived from the U.S. experience with an analogous tax motivated by similar concerns.

Belgian Fairness Tax

A. Legislative history

The Fairness Tax was introduced as a new Article 219ter in the Belgian Income Tax Code of 1992 (ITC) through the Law on Miscellaneous Matters of 30 July 2013², published in the Belgian State Gazette of 1 August 2013. Interestingly, however, the Fairness Tax was not included in the initial proposals, but inserted by an amendment proposed on 8 July 2013. The justification for this amendment was that the Fairness Tax is supposed to apply "in those instances where, for the same taxable period, a dividend is distributed on the one hand, and the taxable result is reduced by the Notional Interest Deduction and/or losses carried forward on the other hand³." Thus, the rationale behind the introduction of the Fairness Tax was to prevent corporate taxpayers from reducing their CIT liability, notably by the use of two deductions – the NID and carried forward losses (Net Operating Losses, or NOLs) – while at the same time having enough funds available to distribute a dividend to their shareholders.

In its simplest form, and if we take a hypothetical numeral example, the Fairness Tax works as follows :

- Corporation X has € 5.000 of equity on its balance sheet (including € 500 of freely distributable retained earnings) and is entitled to deduct NID at a rate of 2,742 % (Tax Assessment Year 2014) or € 137,10⁴, and NOLs carried forward in the amount of € 362,90.
- Corporation X has a taxable base (for Tax Assessment Year 2014) in the amount of € 500, before application of the NID or NOLs.
- Corporation X has sufficient retained earnings to enable it to distribute a dividend of € 500 for Tax Assessment Year 2014, even though it does not effectively owe any CIT : $500 - (137,10 + 362,90) = 0$.
- Assuming Corporation X is not a "small corporation" (see below), it would be liable to $500 \times 5,15 \% = € 25,75$ of Fairness Tax for Tax Assessment Year 2014.

The fact that (a) the NID was designed as an incentive for corporations to build up equity instead of being financed with debt; and (b) the deduction of previously-suffered NOLs should be viewed as entirely warranted insofar as such losses were effectively incurred in previous tax years, has not proven convincing enough – in the face of public opinion – to curtail the introduction of the Fairness Tax.

B. Corporations subject to the Fairness Tax

The Fairness Tax impacts, first and foremost, Belgian corporations, i.e., corporations having their registered office, principal place of business and/or their seat of management and control in Belgium. It does not, however, apply to "small corporations" as defined in Article 15 of the Company Law Code. According to that provision, a corporation is "small" if it does not employ more than 100 workers and does not exceed more than two out of the following three limits (as adjusted from time to time for inflation): (i) average number of employees of 50; (ii) annual sales (turnover) of € 7.300.000 (exclusive of VAT); and (iii) balance sheet total of € 3.650.000. If a "small" corporation is included in a consolidation for accounting purposes, the aforementioned limits must be tested on a consolidated basis.

That being said, the Council of State has indicated that this special treatment for "small corporations" was not satisfactorily motivated by the legislature and might eventually be considered unconstitutional by the Constitutional Court.



Howard M. LIEBMAN
Partner at Jones Day,
Brussels



Werner HEYVAERT
Of Counsel at Jones Day,
Brussels

The mechanics of the Fairness Tax appear simple enough, but just below the surface, many questions arise and many complexities lurk.

- 1 The Fairness Tax is levied at a base rate of 5 % plus an austerity surcharge of 3 % ($5 \times 3\% = 0,15$), or 5,15 % in the aggregate.
- 2 Articles 43 through 51 of the Law of 30 July 2013 establish a new Article 219ter in the ITC.
- 3 *Parliamentary Documents House*, 2012-2013, no. 53-2891/004, p. 13.
- 4 $\text{Equity of } € 5.000 \times 2,742 \% = € 137,10$.

C. Nature of the Fairness Tax

The Fairness Tax is a standalone tax that comes on top of any CIT and cannot be reduced by any costs or expenses nor by any tax attributes such as NOLs carried over from previous tax years. No credits are granted.

As mentioned above, the 5% base rate is then subject to the 3% austerity surcharge that also applies to the regular CIT.

Furthermore, the Fairness Tax may also be increased for lack of sufficient tax prepayments, basically via the standard mechanism built into Belgian tax law to a pre-set percentage that works as a form of interest for late payment. By prepaying its anticipated income tax liability in the course of the fiscal year, the taxpayer can effectively reduce or eliminate such a tax increase.

The fact that the Fairness Tax is subject to such an increase for lack of sufficient prepayments is quite peculiar in and of itself. Indeed, the question as to whether or not any Fairness Tax will be due and, if so, how much that would be, does not primarily depend on the net income the corporation is making in a given tax year, but rather on the (amount of) dividend that the shareholders' meeting might eventually decide to distribute for such year. That decision is typically taken between three to six months following the end of the fiscal year. Assuming the corporation wishes to prevent or minimize the increase for lack of sufficient tax prepayments on the Fairness Tax, the management has to anticipate how much income, if any, the shareholders will resolve to distribute in the form of a dividend.

D. Mechanics of the Fairness Tax

As mentioned above, the Fairness Tax was intended to be operated fairly simply by imposing a 5,15% tax on the difference between (i) any income distributed by a corporation to its shareholders and (ii) that corporation's CIT tax base after deduction of any NID and carried forward NOLs. Unfortunately, the actual mechanism resulting from the political negotiations leading to the eventual legislation is more complicated.

1. Envisaged dividends

The first step in the computation of the basis for the Fairness Tax is the determination of the "gross distributed dividend" of the corporation.

For no evident reason, certain types of income distributed to a corporation's shareholders were not brought within the ambit of the Fairness Tax. Regular dividends are, and so are reimbursements of share capital that fail the "reimbursement of fiscal share capital" test of Article 18, first section, 2^o and 2^obis, ITC⁵. But left outside of the scope are distributions made pursuant to a liquidation or a share redemption effected by a corporate taxpayer.

The Fairness Tax also does not apply to interest re-characterized as a dividend on the basis of Article 18, first section, 4^o, ITC. This provision contains a

rule whereby interest paid by a corporation to certain related parties is re-characterized as a dividend for tax purposes of both the corporation paying the interest and the beneficiary of the interest, to the extent a 1:1 debt-equity ratio is exceeded. Such re-characterized interest does not fall within the scope of the "dividend" for purposes of the Fairness Tax.

For dividends distributed by non-resident corporations, a special issue arises. Because the distributing entity is not a Belgian corporation, the legislature had to specifically define the notion of "distributed dividend" for non-resident corporations. It did so in a newly-drafted third section of Article 233 ITC, but the Dutch and the French versions of the text are not fully identical. According to the Dutch version, the dividend that must be taken into account for purposes of the Fairness Tax, is (in rough translation) "that portion of the gross dividend distributed by the corporation which corresponds pro rata to the positive share of the statutory income of the Belgian establishment in the worldwide statutory income of the corporation." In the French text, the "pro rata" is missing, which leads to an odd interpretation issue, as follows⁶:

"Assume a non-resident corporation X reports global income of 1.500. The income reported by the Belgian establishment is 500 and the total amount of distributed earnings is 1.000. According to the Dutch version of Article 233, third section, ITC, the amount of "Belgian dividend" to be taken into account for purposes of computing the Fairness Tax, is 333,33, i.e., one third of the total amount of distributed earnings; the "Belgian dividend" (500) represents one third of the total dividend (1.500). Conversely, according to the French text, the "Belgian dividend" amounts to 500, i.e., the share of the total dividend distribution attributable to the Belgian establishment of X (500 out of 1.500). DHAENE and BROHEZ are of the view that the Dutch text prevails, based on the adage "in dubio contra fiscum" (in the event of doubt, the interpretation in favour of the taxpayer prevails)."

Another as yet unresolved issue that can arise when a non-resident corporation has income "effectively connected" to Belgium, is that of a corporation making a dividend distribution in a given year out of previously accumulated earnings, while for the fiscal year itself the corporation has either no positive net income (worldwide), or a worldwide net income, which is less than the net income of the Belgian establishment. Legal doctrine has suggested that in this instance, the denominator of the fraction should never be smaller than the numerator⁷. Perhaps a circular letter to be issued by the Belgian Tax Authorities will clarify this matter.

2. Deduction of income subject to the regular CIT rate

The Fairness Tax is not supposed to impact a corporation's income insofar it is subject to the regular CIT rate (i.e., 33,99% for all corporations other than small or medium sized corporations, pursuant to a special definition). The statute (Article 219ter, § 2, ITC) refers to the taxable basis as defined in Articles 215 through 216 ITC only. Deductions or exclusions from the taxable basis that are provided for in

5 This test requires that a reimbursement of capital (i) stems from actually paid-up share capital (as opposed to earnings that were previously converted to statutory share capital) and (ii) is carried out in accordance with the specific rules for reimbursement of share capital laid down in the Company Law Code, including, *inter alia*, a notification to third parties at least two months prior to the actual reimbursement.

6 This is an example given by M. DHAENE and A. BROHEZ, "The fairness tax: a thorough analysis and some thoughts on the compatibility with higher legal standards", *T.F.R. (Review on Tax Law)*, Issue No. 451 (December 2013), p. 899.

7 M. DHAENE and A. BROHEZ, p. 900; R. HENDRICÉ, "Fairness Tax – A Taxation "in reality, quite simple"?", *R.G.F. (General Tax Review)*, Issue No. 2013/8, p. 5.

Article 217 ITC cannot, therefore, be applied to determine the basis for the Fairness Tax. This means that capital gains realized on the disposal of qualifying shares – which are either taxed at a special rate of 25,75 %, or at a special rate of 0,412 % – are not to be deducted from the CIT base that reduces the base for computation of the Fairness Tax.

3. Deduction of untainted earnings

The first item of the basis for computation of the Fairness Tax is subsequently reduced by the “untainted earnings,” i.e., the portion of the distributed dividend stemming from previously-taxed retained earnings. In order to be deductible, these retained earnings should have been included in the taxable basis for the 2014 tax assessment year or earlier. Because the Dutch words for “for” and “before” are the same (“voor”), however, it is unclear whether or not earnings retained and taxed for tax assessment year 2014 are also deductible. Based on the French version of the explanation given by Secretary of State Hendrik BOGAERT, it would seem that only those earnings that were retained and taxed in tax assessment year 2013 or earlier (i.e., *before* tax assessment year 2014) are effectively deductible. But as some commentators have noted, this interpretation runs afoul of the clear and undisputable text of the French version of the statute, i.e., “earnings retained and taxed at the latest in the course of tax assessment year 2014”⁸. We are inclined to agree.

Furthermore, retained earnings are deducted in accordance with the LIFO-method, i.e., last in first out. The most recently booked retained earnings are deducted first, any older retained earnings thereafter.

Yet another interpretative problem arises under Article 219ter, § 3, ITC, which states that “*with respect to tax assessment year 2014, any dividend distributed for that year cannot be deemed to stem from earnings retained for the same tax assessment year.*”. The precise meaning of this provision is currently being heavily debated.

4. Deduction of NID and/or NOL carry forwards

In order for the Fairness Tax to kick in, the distributing corporation must make use, for the tax year at issue, of the NID and/or carried forward NOLs. In other words, if the corporation does not make use of the NID or the deduction of carried forward NOLs in a given year, it will not be affected by the Fairness Tax.

Since 2012, excess NID that cannot be deducted for the year in which it arises can no longer be carried forward. However, any excess NID that was carried over from previous years and existed at the time the statute was amended in 2012 can still be carried forward and deducted, within certain limitations⁹. For purposes of the Fairness Tax, the question is whether only the NID generated in the concerned tax year should be taken into account, or if excess NID carried over from previous tax years should also be taken into account to the extent it is effectively deducted in the concerned tax year.

Legal doctrine is of the view that the legislative history clearly indicates that only NID generated in the concerned tax year should be taken into account. We wonder whether this interpretation will be upheld by jurisprudence, however. The text of the statute leaves room for the inclusion of carried over NID insofar as it is effectively deducted in the concerned tax year and under prevailing Belgian tax interpretation rules, a clear text requires no further explanation or interpretation. Relying on the legislative history for interpreting the (clear) text of the statute is not permissible.

Quite a few other problems with interpretation and application arise in seeking to put in practice the Fairness Tax, and various other commentaries have already highlighted quite a few of them. No doubt, others will crop up as taxpayers have to actually file tax returns in which the Fairness Tax may figure in the course of this year.

E. Miscellaneous issues

There are many other issues that have arisen as regards the Fairness Tax which already have been noted by various commentators and taxpayer associations alike. One of the first critiques that has been noted is the fact that this new regime creates what might be termed an overkill situation, especially as regards its impact on the NID. Not only has the NID proven to be a major incentive for multinationals to bring capital into Belgium and for Belgian corporations to retain it in Belgium, but is a regime with quite some logic underpinning it in terms of economic policy. It helps to promote the good and adequate capitalization of companies, which is a goal to be promoted by any government in the wake of the financial crisis of several years back. And many theoretical economists have always wondered why interest on loans should be deductible while returns on equity capital are not.

In addition to reducing the benefits attributable to this notably successful NID regime, and therefore placing it in some doubt in the minds of potential investors, the Fairness Tax, as drafted, has a potentially perverse impact on holding companies. Such companies are normally entitled to what can basically amount to a tax-free capital gain on any shares of which they may dispose. But if they transfer shares of stock and then wish to pay the proceeds out as a dividend, a Fairness Tax would likely apply. This issue has already been addressed in the form of a Parliamentary Question submitted to the Minister of Finance. It is hoped that an interpretation will be agreed to the effect that qualifying capital gains on shares will be excluded from the basis for computing the Fairness Tax.

A whole other set of issues arises in the context of bilateral tax treaties as well as European Union law. Some commentators have questioned whether the indirect imposition of a tax on dividends by means of the Fairness Tax could breach tax treaty obligations, depending on the precise terms of each bilateral tax convention. The specific issue raised by commentators relates to those treaties which exempt from Belgian tax the income derived from a foreign branch. But if a Belgian company has a branch office located in that foreign country which

One of the first critiques that has been noted is the fact that this new regime creates what might be termed an overkill situation, especially as regards its impact on the Notional Interest Deduction.

⁸ See M. DHAENE and A. BROHEZ, p. 901.

⁹ Article 536, ITC.

generates income thereafter subjected to the Fairness Tax when divided out, this arguably constitutes an infringement of the relevant tax treaty.

Other commentaries have highlighted the fact that a number of cases decided by the European Court of Justice could cause problems for the Fairness Tax or certain elements thereof, notably because they may be seen to breach EU law regarding the basic “freedom of establishment” (basically in the case of another EU Member State company carrying out business in Belgium through a permanent establishment which then becomes subject to the Fairness Tax because Article 233, third section ITC treats as a “distributed dividend” the “positive contribution of the statutory income of the Belgian branch or PE to the global statutory income of the” foreign company). Perhaps even more importantly is the existence of case law involving a Greek tax which might directly proscribe the imposition of an indirect additional dividend withholding tax on distributions made between qualified subsidiaries and parent companies within the EU¹⁰.

These are all clearly issues which will have to be ironed out over time.

The U.S. Alternative Minimum Tax

The U.S. Alternative Minimum Tax (“AMT”) is what might be called a parallel tax system (parallel to the regular tax system) designed to prevent high-income taxpayers from achieving unreasonably low effective tax rates through the use of tax preferences. In general, the AMT requires a separate calculation of taxable income applying a much broader tax base, and arrives at a tentative tax using lower rates than the regular income tax rates¹¹. The AMT is then imposed to the extent the tentative tax exceeds the regular tax imposed in a given year¹². This section discusses both the history and intent of the AMT and provides a general description of its mechanics and scope.

The AMT is the current response to the conflict within the U.S. Internal Revenue Code (“IRC”) between revenues and policies. Historically, the IRC has not just been a tool for revenue generation, but also for encouraging and discouraging a wide range of behaviour. This second goal has been achieved through the introduction of a host of tax preferences which generally either defer or completely exempt certain items of income from the income tax base. However, despite these laudable goals, this array of tax preferences has the unavoidable yet undesirable result of permitting taxpayers, particularly wealthier ones, to legally reduce or even eliminate their tax liabilities through the manipulation of their finances so as to fit within this array of tax preferences. By providing a floor below which taxpayers cannot reduce their tax liabilities through these manipulations, the AMT preserves a baseline level of revenues.

A. History of the AMT

The AMT was first proposed during the 1960’s, in large part due to the number of tax returns showing high gross incomes but no tax liability whatso-

ever¹³. While Congress did not want to eliminate the tax preferences which permitted these results, they were worried about the large variations in tax burdens for taxpayers with similar economic income. Therefore, various proposals limiting the use or benefits of these preferences or imposing some minimal level of taxation were discussed, leading Congress to impose the Add-on Minimum Tax in the Tax Reform Act of 1969.

The Add-on Minimum Tax was considerably different than the AMT as it exists today. It was calculated by totalling all of the specified tax preferences a taxpayer received within a given year, multiplying it by the low rate of 10 %, and then imposing the tax to the extent the tentative tax exceeded the sum of the regular income taxes owed by the taxpayer plus an exemption of \$ 30,000.

This initial attempt to limit the misuse of tax preferences suffered from several key failings. First, the list of covered tax preferences was in no way exhaustive, and taxpayers could continue to use tax preferences that had either been excluded from coverage under the Add-on Tax or were introduced in later legislation. Additionally, many of the preferences in question actually constituted deferrals of income, rather than actual exemptions. Hence, when the income was finally included in the tax base, it was subject to a second incidence of taxation. Finally, because the Add-on Tax was imposed on the sum of tax preferences rather than net income and was reduced by regular taxes owed, the Add-on Tax could have regressive effects¹⁴.

These failings were somewhat addressed in 1978, when a minimum tax regime for individuals was introduced that was quite similar to the AMT as it currently exists. This was done primarily to alleviate the perceived adverse impact that the Add-on Tax was having on the preferential tax regime for long term capital gains. Thus, the Add-on tax was modified to remove certain specified preferences from its scope, and the new minimum tax was imposed on individuals to the extent it exceeded the sum of both the regular income tax and the Add-on Tax. While corporate taxpayers still only had to worry about the two taxes, individuals could then be subject to *three* tax regimes.

The AMT in its current form was codified in the Tax Reform Act of 1986, because Congress believed that the alternative minimum tax rules then in place were still insufficient to limit the number of high income but low tax-paying returns. This was in part inspired by a study that compared the profits of hundreds of the country’s largest companies to the income taxes they paid, demonstrating the ineffectiveness of the Add-on Tax at preventing profitable, dividend-paying corporations from eliminating their tax burdens through the use of tax preferences. Congress was concerned that this resulted in both a perception and reality of unfairness. Additionally, Congress was worried about the fact that the Add-on Tax was not imposed on a comprehensive income base, as well as the number of preferences that it did not cover.

The 1986 act remedied several of the critical flaws of the Add-on Tax. It addressed the potential for regressivity in the Add-on Tax by imposing the AMT

10 Case C-194/99 of 4 October 2001 (Athinaiki Zythopoiia).

11 See IRC § 55(b).

12 See IRC § 55(a).

13 The Secretary of the Treasury famously reported that in 1967, 155 individuals with an adjusted gross income over \$200,000 and 21 individuals with an adjusted gross income over \$1,000,000 had legally paid no federal income tax. Statement of J. W. BARR, Secretary of the Treasury, Hearings on the 1969 Economic Report of the President Before the Joint Economic Committee, 91st Cong., 1st Sess. at 6 (1969).

14 For instance, a taxpayer with low gross income, a large portion of which was tax preferred, would be subject to a much larger Add-on Tax than a taxpayer with an identical amount of tax preferences but a substantially higher gross income.

on an alternative measure of net income, rather than the sum of tax preferences. This use of a comprehensive income base prevents it from being applied more heavily to lower income taxpayers receiving the same amount and kind of preferences as higher income taxpayers. Moreover, the AMT includes both an exemption amount as well as a progressive rate schedule for individuals, further reducing its potential for regressivity.

While the Add-on Tax also had the potential of causing double taxation, the AMT has two key features that prevent this from happening. First, unlike the Add-on Tax, which treated all tax preferences as pure exemptions, the AMT recognizes that some tax preferences are merely deferrals of taxation. To address this, the AMT differentiates between exemption and deferral preferences. The exemptions always lead to increases in the alternative income base, while the deferrals require recalculation of the relevant items, which can lead to both increases and decreases. This guarantees that an item of deferred income is not included in the alternative income base twice. In addition, all AMT paid generates a credit that can be carried forward to offset regular income taxes in future years, further reducing the potential for double taxation.

B. Structure of the AMT

The AMT is a parallel tax system that requires a separate calculation of income. It is arrived at by first taking taxable income ("TI") as it is traditionally calculated, and adjusting that number for specified tax preferences to generate Alternative Minimum Taxable Income ("AMTI")¹⁵. AMTI is then reduced by an exemption amount, and multiplied by a tax rate to achieve the Tentative Minimum Tax ("TMT")¹⁶. TMT is further reduced by any Alternative Tax Foreign Tax Credits ("AT FTCs") which are derived through parallel calculations separate from the traditional FTC calculations. The amount by which the TMT exceeds the regular income tax is then imposed on the taxpayer as an additional tax. However, all AMT paid generates a Minimum Tax Credit ("MTC") which can be used to offset future years' income tax, but not below the TMT for those years.

The AMT applies to all taxpayers, with only some exceptions. Small corporations, as determined by their average gross receipts over a three-year period, are exempt from the AMT¹⁷. Additionally, the exemption amount and rate of tax for the AMT are different for corporate and non-corporate taxpayers. Finally, although the AMT applies to all taxpayers, many of the adjustments and preferences applied in calculating AMTI only apply to either corporate or non-corporate taxpayers, resulting in the corporate and individual AMTs (while similar in structure), to differ greatly in application.

AMTI is calculated by starting with TI and applying a series of modifications to eliminate the tax preferences specifically enumerated in the AMT provisions.

TI is always increased to eliminate specified items of tax preference, notably amounts of income that

are otherwise permanently excluded from TI, TI is also adjusted for items of tax preference that result in a deferral, rather than a full exclusion, of income. Because the income is eventually included in TI, the adjustment is positive when the income is initially deferred, but negative when it is finally included in TI. This prevents the same item of income from being included in AMTI twice. The list of adjustments includes recalculations of depreciation using a slower schedule and a variety of industry-specific deferral mechanisms. One significant adjustment is the Alternative Tax Net Operating Loss ("AT NOL"). AT NOLs are calculated separately from normal NOLs, by applying all of the other adjustments and increases required in arriving at AMTI. Additionally, AT NOLs are restricted to 90 % of AMTI. This ensures that AMTI can never be reduced to zero through the use of AT NOLs. As with normal net operating losses, unused AT NOLs are still available to reduce AMTI in other taxable years, and expire if left unused for too long.

An important modification that only applies to corporate taxpayers is the Adjusted Current Earnings ("ACE") Adjustment. The ACE Adjustment was intended to specifically address the issue of corporations reporting high earnings to their shareholders, but low or no taxable income on their tax returns. The ACE Adjustment is a positive or negative adjustment to AMTI equal to 75 % of the difference between AMTI as otherwise calculated, and the company's ACE. The ACE is a third measure of net income that is loosely based on a company's earnings and profits ("E&P").

It is calculated by taking the AMTI as determined without regard to the ACE Adjustment and the AT NOL, and then applying a new round of adjustments to further eliminate the impact of certain tax preferences. These adjustments are primarily focused on items that are reflected in a company's E&P but not its taxable income. Additionally, negative ACE adjustments cannot exceed the excess of aggregate positive ACE Adjustments for all prior years over aggregate negative ACE Adjustments for all prior years. This limitation prevents the net historical ACE Adjustment for a taxpayer from ever falling below zero.

AT FTCs are calculated in the same manner as traditional FTCs; however, AMTI, instead of TI, is used in the calculation of the total AT FTC limitation, and the AMT tax rate is used to determine whether foreign income is high-taxed or not in determining its proper basket, under section 904. These AT FTCs are then applied against TMT, potentially reducing it to zero. The 1986 act included a 90 % limitation on the use of AT FTCs that worked in tandem with the 90 % limitation on AT NOLs to preserve at a minimum 10 % of TMT. However, this limitation was removed in 2004.

Finally, all AMT paid generates MTCs. MTCs generated in prior years can be used to reduce regular income tax, but not below TMT in a given year. Originally, because the MTC was designed to alleviate double taxation that resulted from including deferral, and not just exclusion, tax preferences in AMTI, MTCs were only generated by AMT liability from deferral preferences. However, in 1989, this limitation was removed for corporations, and now

The U.S. Alternative Minimum Tax still serves as a powerful backstop to the income tax by preventing the overuse of certain tax preferences, as well as generating significant revenues.

15 IRC § 55(b)(2). In the case of taxpayers who are taxed on amounts other than TI, such as foreign taxpayers with effectively connected income, it is that other amount that is treated as TI for purposes of calculating AMTI.

16 IRC § 55(b)(1). For corporations, the AMT tax rate is 20 %. IRC § 55(b)(1)(B)(i). In 2012, the exemption amount for corporate taxpayers was \$ 40,000, which was adjusted for inflation starting in 2013. IRC §§ 55(d)(2) & (4).

17 Small corporations are defined as those with average annual gross receipts of \$ 7,500,000 or less. That number is reduced to \$ 5,000,000 during the corporation's first three taxable years. IRC § 55(e).

Belgium and the U.S. have faced a similar political and economic conundrum in very different ways.

all AMT paid by corporations generates MTCs. Because MTCs can be carried forward indefinitely, corporate taxpayers who use all of their MTCs will have an aggregate net AMT liability of zero. Additionally, under certain situations taxpayers can have a portion of the MTC refunded.

C. Effectiveness of the AMT

Although there have been many changes to the AMT since 1986, its structure has generally remained the same. In 1989, Congress revisited the AMT by changing the definition of ACE from book income to E&P, and by removing the limitation on the corporate MTC that granted the credit only for adjustments and for not all AMT paid. Further notable changes have included the restructuring of depreciation rules so as to reduce the disparity between normal depreciation and AMT depreciation, removal of the preference for capital gains from the AMT's scope, the exemption of small corporations from the AMT entirely, and the removal of the limitation on AT FTCs to 90 % of AMTI. In addition, the exemption amounts and tax rates have been regularly adjusted, with the exemptions finally being indexed to inflation in 2012.

In spite of its legislative history, the AMT is failing at preventing the filing of high income, low-taxed returns, particularly from large corporations. Recent media coverage of the low effective tax rates for major corporations demonstrates that sufficient planning opportunities exist that taxpayers retain the ability to drastically reduce their tax liabilities below the statutory rates, and even below the AMT rate¹⁸. However, in spite of these high-profile examples, the AMT still produces significant revenues¹⁹.

Indeed, prior to recent amendments, the AMT was projected to produce greater revenues than the regular income tax itself. But these enormous revenues were generated not from high-income taxpayers, but from the much larger number of middle class taxpayers who were increasingly caught by the AMT due to the relatively small exemption amounts. With the introduction of larger exemption amounts, and in particular the indexing of the amounts to inflation, these concerns are at least somewhat ameliorated.

While in many ways the AMT is superior to the Add-on Tax, many of the largest tax preferences in the IRC are simply excluded from the AMT base. While this issue was directly addressed during the enactment of the 1986 legislation, the structure of the AMT necessarily requires constant revision in order to keep up with the implementation of new tax preferences. Without explicitly amending the AMTI calculation, new tax preferences apply to both the regular and AMT calculations of net income. Additionally, in the course of revising and amending the U.S. tax code, preferences are routinely removed

from the AMT base, further limiting its effectiveness. The combination of these changes to both tax law in general and the AMT in particular have gradually reduced the effectiveness of the AMT limiting the number of high income, low-taxed returns.

Another flaw of the AMT is that it does not address any of the international tax planning opportunities which are currently available. Because AT FTCs are available to reduce TMT, aggressive use of transfer pricing and the expatriation of income-producing assets are tools for reducing both a taxpayer's income tax and AMT bills. Given the effectiveness of many of these international tax planning techniques, the AMT is currently ill-suited to ensuring that profitable taxpayers, particularly large multinationals, pay a minimum level of tax.

One of the main criticisms of the AMT, other than as regards its effectiveness, is the cost of compliance associated with it. As a parallel tax system, the AMT requires taxpayers to perform two separate income calculations each year, once for taxable income, and then again for AMTI. This requires duplicate calculations of, among other things, foreign tax credits and the FTC limitation, net operating losses and depreciation. Taxpayers who do not perform these duplicative calculations may find themselves unintentionally under-reporting their tax liability. Critics of the AMT have argued that the costs imposed by these duplicative calculations and recordkeeping requirements, as well as the incidence of unintentional error, particularly by unsophisticated taxpayers, far outweigh the benefits granted by the AMT²⁰.

The final and perhaps most pervasive criticism of the AMT is its basic theoretical framework. The AMT functions by reducing or even eliminating the benefits of specific tax preferences. These preferences, however, represent affirmative legislative policy decisions. By eliminating or reducing their effectiveness, the AMT eliminates and even reduces the benefits the policies were intended to achieve. For instance, by incorporating the tax preferences for state taxes and dependants, the AMT can apply to taxpayers solely due to their state of residence or family size, even in the absence of aggressive tax planning. Similarly, the economic incentives provided by accelerated depreciation are blunted by the depreciation and ACE adjustments. Therefore, the argument of some commentators is that rather than limit the usefulness of specific tax preferences, these tax preferences should themselves be re-examined and, if necessary, altered so as to prevent true abuse.

D. Conclusions regarding the AMT

The AMT, although originally intended to prevent high-income taxpayers from paying little or no tax, is falling substantially short of that goal. Instead, it

18 See, e.g., "The Trouble with Taxing Corporations," Eduardo Porter, NY Times, May 28, 2013 (discussing the legal methods through which major corporations with substantial book earnings, such as Apple, General Electric, and Google, manage to achieve single digit effective tax rates). In 2011, the same organization that published the provocative report on low corporate tax rates in 1985 released a similar report showing that of the 280 most profitable corporations in America, 67 had average effective tax rates of zero for the 2008 through 2010 tax years. Citizens for Tax Justice, Corporate Taxpayers & Corporate Tax Dodgers 2008-10, at 3 (2011).

19 For tax year 2010, the IRS reported \$ 3,2 billion in corporate AMT liabilities, and \$ 16,5 billion in individual AMT liabilities. IRS, Statistics of Income, Corporation Income Tax Returns, at 39, table 2; IRS, Statistics of Income, Individual Income Tax Returns 2010, Pub. 1304, at 11, table A. It has been projected the new indexing of the exemption amounts to inflation since 2012 will cost the Treasury \$ 1,8 trillion over the next 10 years. Joint Committee

on Taxation, Estimated Revenue Effects of the Revenue Provisions Contained in an Amendment in the Nature of a Substitute to H.R. 8, the "American Taxpayer Relief Act of 2012", JCX-1-13 (Jan. 1, 2013).

20 See, e.g., B.L. O'SHAUGHNESSY, The Growing Need for an Alternative to the AMT, 16 Kan. J.L. & Pub. Pol'y 67, 76 (2006); Jones, note 7.

merely serves to reduce the benefits of enumerated tax preferences, without addressing many of the more aggressive forms of tax planning currently in use. In spite of these shortcomings, the AMT still serves as a powerful backstop to the income tax by preventing the overuse of certain tax preferences, as well as generating significant revenues.

A few comparative observations

As can be seen from the detailed descriptions in the previous sections, Belgium and the U.S. have faced a similar political and economic conundrum in very different ways. Both have also faced or, in the case of Belgium, will be facing similar problems.

In both cases, politicians were motivated to find a means to counter perceived abuses, and more importantly, the perception that wealthy individuals (in the U.S.) and large corporations (in both Belgium and the U.S.) were making significant amounts of money while not paying much tax. That being said, a first very obvious difference between the two systems is that the U.S. AMT also applies to individuals and not only to companies, and then it applies differently as between them. This is an intriguing difference because one might ask why Belgium did not want to create a system to tax high net worth individuals who also receive “bad press” from time to time. Of course, the mechanism of the Fairness Tax would not at all work in the case of individuals (who, after all, do not pay dividends nor claim the benefit of the NID). Thus, any legislative efforts to increase the tax burden on high net worth individuals would have to take a wholly different direction.

Both the Belgian and U.S. systems seek to reduce the benefit of tax preferences that have already been accorded. In that respect, the same critique applicable to the AMT regime would apply to the Fairness Tax. If the legislature has deemed it warranted to accord one or another tax incentive, usually to motivate certain investments or behaviour, then it is giving mixed signals if it subsequently takes away that benefit. Doing so indirectly can only disguise a conflicting message for so long.

This is of particular concern for Belgium, which has attracted quite some inbound investment based, in part, on various incentives which have subsequently been reduced or eliminated entirely. The coordination centre regime may be cited first and foremost, although it was eliminated at the behest of the European Union. But its replacement, the NID regime, has seen its benefits regularly cut back since then, with the Fairness Tax being only the latest example. Multinational investors in Belgium have voiced concern over the continued changes to the regime, whether direct or indirect, and the lack of certainty which results.

As is readily apparent from the descriptions of both regimes, probably the most serious critique relates to their complexity and the resulting costs in terms of tax return and related compliance and record-keeping. This is obviously a much more significant problem under the AMT because of the inclusion of individuals, most of whom have ended up being

middle-income and not high net worth taxpayers over time (due to income creep and insufficient legislative adjustments for inflation).

Still, even corporate taxpayers have some cause to complain that tax return filing requirements are inordinately complicated by the additional computations and convoluted calculations that are required. Obviously Belgian corporate taxpayers will only face these complexities for the first time in the course of 2014, and in some respects they will be less than those facing U.S. corporations under the AMT because the Belgian regime – at least for the time being – is in fact simpler. On the other hand, because the Belgian regime is new and untested, and there are still so many unanswered questions, gaps in the legislation and inconsistencies, there will be much more uncertainty as to how to apply the Fairness Tax over the next several years, at least until the Belgian Tax Administration issues additional guidance.

Clearly, one “saving grace” under both systems is the fact that smaller companies are excluded. This is of special importance in view of the oft-cited economic data indicating that it is the small and medium-sized companies that create the most employment.

Another query is whether the way the Fairness Tax works will end up putting a damper on the distribution of dividends, especially in view of the complications and uncertainties surrounding the current legislation and the additional built-in penalty if insufficient tax prepayments have been made. Depending on one’s point of view and where one sits on the political spectrum, this may not be all that bad a result. Others may disagree, on the grounds that paying out dividends helps spur consumption in the hands of individual recipients and (re-)investment in the hands of corporate recipients, all to the benefit of the overall economy. This issue does not arise under the AMT regime.

Of course, the U.S. does not suffer from the additional burden imposed by reason of the multiple languages in which Belgian law must be drafted. We have noted above how there are a number of instances where the texts are not the same in Dutch versus French, which can only lead to confusion and eventually litigation. This is, again, not a problem one finds in the U.S. Hence, there is no “lesson” to be drawn in that regard from the AMT regime.

In sum, perhaps the most telling lesson is that Belgium should avoid complexity. The authors have gone into great length to describe the methodology used in the AMT regime in order to show how complicated and daunting it can be. Belgium already risks heading in that direction, but perhaps has an opportunity to head matters off “at the pass”. That would clearly be advisable. Administrative simplicity and avoiding complexity in the Tax Code should, in and of themselves, be laudable goals.

The authors believe that Belgium has “got it right” in providing for an exemption for small companies, and they hope that this can be upheld despite the potential constitutional objections. The authors

The most telling lesson is that Belgium should avoid complexity.

also believe that Belgium was wise not to try to impose some sort of Fairness Tax (however that could be crafted) on individuals. Still, in view of both the existing complexity and uncertainties in the Fairness Tax, the authors believe a careful re-review is warranted to ensure that the Fairness Tax works, is clear, does not violate any Belgian tax treaty or EU rules, and is not excessive in any fashion so as to discourage investment or reinvestment in Belgium. And then to tip it off, care should be taken to ensure this latest regime does not result in rolling back the progress made by the NID in more properly capitalizing Belgian companies, with the result that they are once again placed at risk of the over-leveraging and over-indebtedness that one witnessed in the 1990's.

Postscript

Although the intention of the authors in preparing this article was to compare and contrast the Fairness Tax with the AMT in the U.S., it is worth noting that there are other countries that have developed alternative tax systems as well.

A. Mexico

One of the other most highly-developed alternative tax regimes is in Mexico where the *Impuesto Empresarial a Tasa Unica* ("IETU") was enacted in 2008 to replace a previous asset-based tax, supposedly in a fashion that would both encourage investment while increasing revenues lost to aggressive tax planning. Like the U.S. AMT, the IETU is imposed at a lower rate, but on a larger base than Mexico's regular corporate income tax. But like the Belgian system, it is only imposed on corporations.

The IETU begins with the determination of gross income and then allows an entirely different set of deductions to be taken before applying a 17,5 % rate to the alternative net income calculation. Interestingly, the tentative tax is then reduced by a credit for the regular income tax paid for that year. It is also of interest that the cost of capital assets such as machinery or equipment is a deduction for IETU purposes whereas rents and royalties paid to related parties and interest expenses (other than those of banks and financial institutions) are not. Obviously, the intention is not to discourage capital investment. In addition, the IETU does not allow for a deduction of wage expenses although taxes paid on a company's payroll are deductible.

The disallowance of deductions for rents and royalties paid to related parties and for interest ex-

penses could be viewed as somewhat analogous to the efforts of the Belgian legislature to curb excessive tax deductions otherwise accorded by law but susceptible to abuse. But as the Mexican system is rather a unique hybrid, it is not immediately clear if it offers any lessons to Belgium.

The IETU has been challenged by commentators and was attacked as being unconstitutional. However, the Mexican Supreme Court ruled that since the tax was basically a tax on gross income rather than net income, and because the calculations which were mandated were not patently unfair, the IETU did not violate the Mexican constitution²¹.

B. India

The Indian Government also introduced a tax with some analogues to the Fairness Tax, namely the Dividend Distribution Tax (or "DDT"). The DDT was promulgated by means of Section 115-O of the Indian Finance Bill 2003. The tax was initially levied at 12,5 %, but is now effectively 16,22 % (with surcharges). Thus, perhaps one lesson to be learned already – avoid rate creep.

The DDT is supposedly an "additional income tax" on Indian companies assessed on the post-tax profits from which a dividend is distributed. This comes on top of the effective 32,445 % mainstream Indian corporate tax (again, including surtaxes).

Although in and of itself bearing some similarities to the Fairness Tax, the actual purpose of the tax is to allow recipients to avoid paying tax on dividends received. In other words, it is the distributing company that pays the tax, effectively for and on behalf of the recipients in a sense. Dividends subject to the DDT are then exempt from tax in the hands of the recipient shareholders. The DDT was initially put in place back in 1997, but was then repealed in 2002. It was reintroduced because taxing dividends in the hands of recipients was not well received by the market and hence perceived as a block on investments.

Again, this particular tax does not seem to offer any instructive lessons for Belgium, since it replaces a dividend withholding tax rather than truly adding an additional tax to eliminate the benefit of deductions otherwise accorded or taken by the corporate taxpayer paying the dividend.

The contents of the article are current as of February 15, 2014.

21 Press Release, *Suprema Corta de Justicia* [S.C.J.N.] [Supreme Court], *Constitucional, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica* (Feb. 2, 2010, Mex.), available at <http://www.scjn.gob.mx/MEDIOSPUB/NOTICIAS/2010/Paginas/09-Febrero-2010.aspx>.

Résumé

La nouvelle *Fairness Tax*, ou taxe d'équité, a suscité bon nombre de réactions, et ce tant sur le plan technique que politique. Certains se sont même demandés si celle-ci ne s'opposait pas à la Constitution de la Belgique, ainsi qu'à ses conventions de prévention de la double imposition et au droit européen.

Dans cet article, les auteurs décrivent tout d'abord la *Fairness Tax* ainsi que les nombreuses questions techniques qu'elle soulève. Ensuite, ils tentent de la comparer à l'*Alternative Minimum Tax* américaine (impôt minimum de remplacement), ainsi qu'à d'autres régimes d'imposition au Mexique et en Inde, en vue de déterminer s'il est possible d'en dégager des recommandations qui pourraient intéresser la Belgique dans le cadre de sa mise en place pratique de la *Fairness Tax*.

La *Fairness Tax* et l'*Alternative Minimum Tax* américaine ont toutes deux été adoptées afin de s'assurer que, malgré les déductions pour les régimes fiscaux spéciaux instaurées par les législateurs respectifs, les contribuables soient encore tenus de s'acquitter d'un niveau minimal de taxation dans certaines circonstances définies.

Il va de soi que les méthodes employées à cette fin varient considérablement d'un pays à l'autre. C'est pourquoi les auteurs décrivent également le fonctionnement du système de l'*Alternative Minimum Tax* américaine, puis tracent des parallèles entre chaque système et fournissent une série de conseils que le législateur belge et/ou l'administration fiscale pourraient souhaiter prendre en considération pour éviter de tomber dans les mêmes pièges que les autres systèmes.

Samenvatting

De nieuwe *Fairness Tax*, of billijkheidsheffing, heeft heel wat reacties uitgelokt, zowel op technisch als op politiek vlak. Er rezen zelfs vragen of deze heffing de Belgische grondwet, dubbelbelastingverdragen en het Europees recht schendt.

In dit artikel beschrijven de auteurs eerst de *Fairness Tax* en de verschillende technische problemen die daarbij optreden. Daarna trachten zij deze heffing te vergelijken met de Amerikaanse *Alternative Minimum Tax* (en andere belastingstelsels in Mexico en India) teneinde vast te stellen of er interessante lessen uit kunnen worden getrokken voor de praktische invoering in België van de *Fairness Tax*.

De *Fairness Tax* en de Amerikaanse *Alternative Minimum Tax* werden beide aangenomen om ervoor te zorgen dat, ondanks de aftrekmogelijkheden in het kader van speciale belastingstelsels ingevoerd door de respectievelijke wetgevers, de belastingplichtigen verplicht zijn om nog een minimumbelastingniveau te betalen in bepaalde omstandigheden.

De daartoe gehanteerde methodes lopen natuurlijk sterk uiteen van land tot land. Daarom leggen de auteurs ook uit hoe de Amerikaanse *Alternative Minimum Tax* in elkaar zit. Vervolgens vergelijken ze elk stelsel en geven ze enkele "tips" waarmee de Belgische wetgever en/of belastingadministratie mogelijkerwijs rekening willen houden om niet in dezelfde vallen te trappen als de andere stelsels.



Tijdig signaleren van *Business Failure & Fraud*



Evert-Jan LAMMERS
Partner bij TRIFORENSIC
Voorzitter van European
Rating House
Ondervoorzitter van de
nationale beroepsfederatie van
forensic auditors IFA
Executive professor Forensic
Auditing aan de Antwerp
Management School

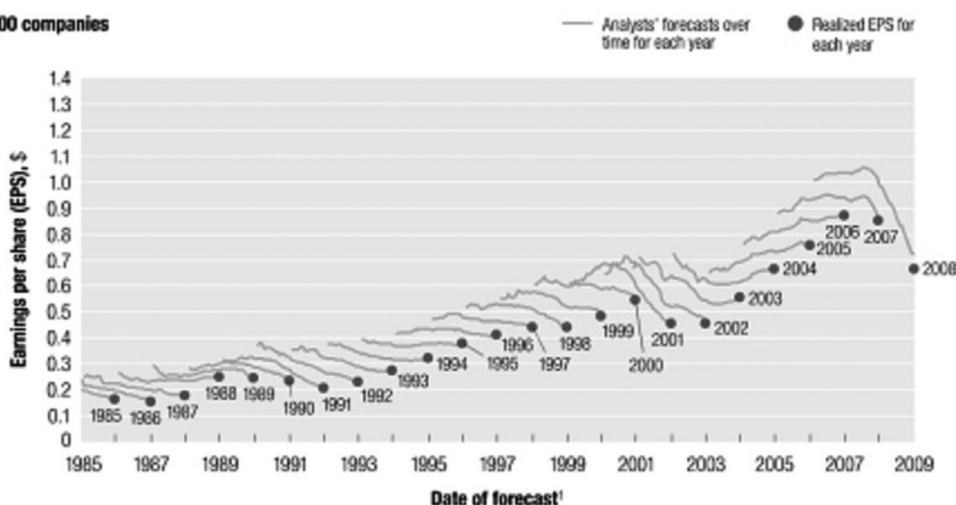
Inleiding

Business Failure betreft een situatie van betalingsuitstel, faillissement, of zware ingrepen zoals *asset stripping*, gedwongen herkapitalisatie, *turn around* of gedwongen overname, waarbij sprake is van een substantiële correctie van de beurskoers van het bedrijf². Ook kan er een zware fraude aan de basis liggen. Het corporate governance systeem rond een grote onderneming moet hiervoor tijdig waarschuwen. In dit artikel kijken we naar de betekenis van revisorenkantoren, kredietratingbureaus en

credit scoring modellen voor dergelijke waarschuwingen.

De geloofwaardigheid van CEO's en beursanalisten is beperkt als het gaat om het rapporteren over de verwachte bedrijfsresultaten. Zo toont een onderzoek van McKinsey in de VS inzake S&P500 bedrijven dat "*analysts were typically over-optimistic, slow to revise their forecasts to reflect new economic conditions, and prone to making increasingly inaccurate forecasts when economic growth declined*". In 20 van de 24 jaren (83 %) waren hun voorspellingen te optimistisch³ (Figuur 1).

S&P 500 companies



¹Monthly forecasts.

Source: Thomson Reuters I/B/E/S Global Aggregates; McKinsey analysis

Figuur 1: *Monthly forecasts by analysts 1985-2008*

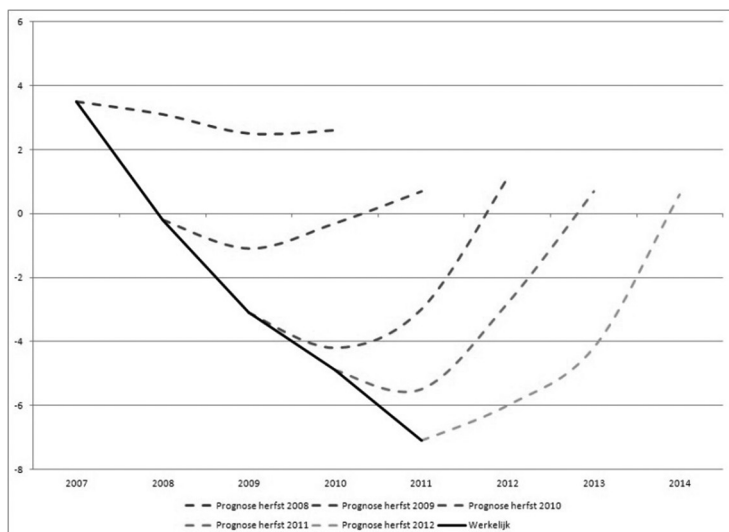
Ook CEO's stellen trends meestal gunstiger voor dan ze werkelijk zijn (Figuur 2). Daarom zoeken aandeelhouders en andere stakeholders aanvullende zekerheid door bedrijfsrevisoren en kredietratingbureaus. Voor deze dienstverleners gelden specifieke regels voor de onafhankelijkheid van

het kantoor en voor de kwaliteit van hun analyse. Kredietratingbureaus moeten waarschuwen voor *default risk*⁴. Bedrijfsrevisoren moeten waarschuwen voor continuïteitsrisico's⁵ en tevens bevestigen dat de jaarrekening geen materiële fouten of fraude bevat⁶.

- 1 Dit artikel verscheen eerder in aangepaste vorm als 'Early warning for business failure' in *Kredit & Rating Praxis* 2013/3, Bundesverband der Ratinganalysten und Ratingadvisor, juni 2013 http://www.triforensic.be/uploads/documents/lammers_article_krp_18062013.pdf.
- 2 Alternatieve definitie van *Business Failure*: "... either a formal bankruptcy, as a result of which the failing company ceases to exist in its current form, or a business distress situation indicated by a drop in market share value by more than 50 % over a period of one month", wordt gehanteerd in: L. BOLLEN, G. MERTENS, R. MEUWISSEN, J. VAN RAAK and C. SCHELLEMAN, "Classification and Analysis of Major European Business Failures", Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center (MARC) van de Universiteit van Maastricht, en de Rotterdam School of Management van de Erasmus Universiteit Rotterdam, oktober 2005.

- 3 McKinsey Quarterly, april 2010, https://www.mckinsey-quarterly.com/Equity_analysts_Still_too_bullish_2565.
- 4 [http://en.wikipedia.org/wiki/Default_\(finance\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Default_(finance)).
- 5 *The auditor has a responsibility to evaluate whether there is a substantial doubt about the entity's ability to continue as a going concern*, in: International Standards on Auditing (ISA) Nr. 570, "Going Concern", 2010, <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a031-2010-iaasb-handbook-isa-570.pdf>.

- 6 *An auditor conducting an audit in accordance with ISAs is responsible for obtaining reasonable assurance that the financial statements taken as a whole are free from material misstatement, whether caused by fraud or error*, in: International Standards on Auditing (ISA) Nr. 240 "The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements", 2009, <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>.



Figuur 2: What CEO's say and the truth

Kredietratingbureaus

De betrouwbaarheid van kredietratings en credit scores wordt meestal weergegeven via de Lorenz-curve⁷. Zo rapporteert Standard & Poor's de volgende Lorenz-curve voor de periode 1981-2011⁸ (Figuur 3).

De curve toont dat S&P voor 63 % van de defaults in de rapportageperiode niet had gewaarschuwd middels een CCC/C-grade⁹. Het analysemodel blijkt de volgende foutmarges te hebben:

- Non-Detection Error: 63 % (ten onrechte niet gewaarschuwd middels een CCC/C-grade).
- False-Discovery Error: 74 % (onnodig gewaarschuwd, als % van de CCC/C-grades).

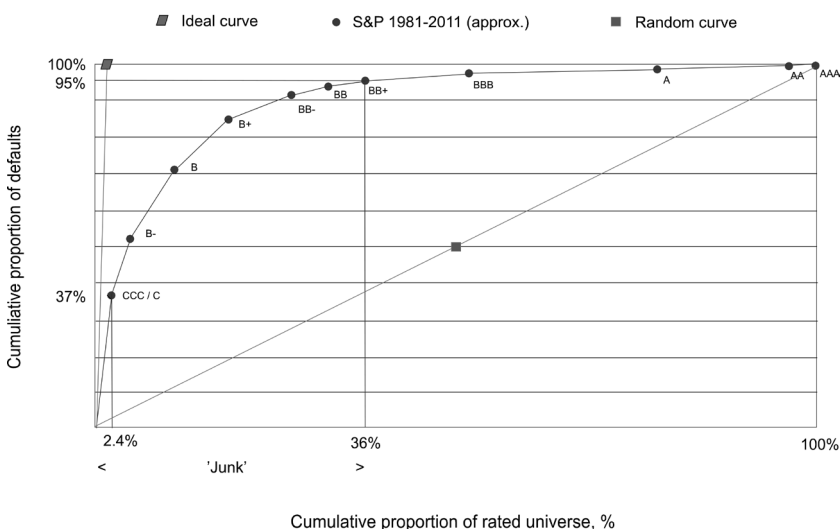
Dat zijn geen geringe foutmarges. De bekendste publieke waarschuwing van S&P is echter niet de CCC/C-grade maar de Junk-status. S&P bestempelde 36 % van alle bedrijven als Junk, terwijl slechts 1,7 % van alle bedrijven effectief in default ging¹⁰. Dat is té voorzichtig. Van de defaults bevindt 95 % zich in deze Junk-groep (verticale as) maar dat gaat

dus ten koste van een False-Discovery Error: ruim een derde van alle bedrijven in de populatie is onnodig als Junk gelabeld¹¹.

Helaas publiceren de andere kredietratingbureaus onvoldoende informatie om een analyse van de betrouwbaarheid van hun analysemodel toe te laten. In elk geval publiceerde geen van de overige onderzochte bureaus de benodigde informatie op zijn website: Moody's¹², Fitch¹³, Coface¹⁴, Creditreform¹⁵ en URA¹⁶. Ik heb echter geen reden om aan te nemen dat hun prestaties betekenisvol afwijken van die van S&P.

De meeste kredietratingbureaus publiceren wel hun Gini-coëfficiënt. Meestal schommelt die tussen de 65 %-85 %. De Gini-coëfficiënt is een ondoorzichtig concept¹⁷ dat bij kredietratingbureaus gunstig wordt beïnvloed door de lage fractie bedrijven die werkelijk in default gaan (1,7 %). Zo rapporteert S&P een Gini-coëfficiënt van 82 % over de jaren 1981-2011. Men mag dit niet zien als een rapportcijfer 8,2 want het negeert de zware False-Discovery Error.

- De Lorenz-curve geeft het Cumulative Accuracy Profile (CAP-profiel) van een kredietratingbureau. B. ENGELMANN, E. HAYDEN and D. TACHE, "Testing rating accuracy", in: Credit Risk, januari 2003, http://www.german-zscore.de/docs/engelmann_2003.pdf.
- Standard and Poor's, "2011 Annual U.S. Corporate Default Study And Rating Transitions", 21 maart 2012 <http://www.standardandpoors.com/ratings/articles/en/us/?articleType=HTML&assetID=1245330814766>.
- Verticale as: $100\% - 37\% = 63\%$.
- S&P beschouwt als Junk de zgn. speculative grades, dat zijn BB, B, CCC, CC en C. Horizontale as: dit is 36 % van de populatie.
- $36\% - 2\% = 34\%$ (* overall default rate 1,7 %, hier afgerond naar 2 %).
- Moody's, Corporate Default and Recovery Rates 1920-2010, Moody's investors service, 28 February 2011, <http://efinance.org.cn/cn/FEben/Corporate%20Default%20and%20Recovery%20Rates,1920-2010.pdf>.
- Fitch Ratings, Credit Market Research - "Fitch Ratings Global Corporate Finance 2011 Transition and Default Study", 16 March 2012, http://www.fitchratings.com/web_content/nrsro/nav/NRSRO_Exhibit-1.pdf.
- Coface, http://www.cofacering.fr/portail/general_accueil/accueil.asp?IP=CSFR.
- Creditreform, <http://www.creditreform.de/Deutsch/Creditreform/index.jsp>.
- URA Rating Agentur, http://www.ura.de/index.php?SYS_MNU03_00_current_mp=3&View=Home.
- De Gini-coëfficiënt is hier berekend als 1 minus de Type-1 fout minus de Type-2 fout, <http://mathworld.wolfram.com/GiniCoefficient.html>.



Figuur 3: Global One-year Relative Corporate Ratings Performance

Sinds Deep Blue in 1997 wereldkampioen Kasparov heeft verslagen, consulteert elke grootmeester een schaakcomputer om complexe stellingen te analyseren.

Bedrijfsrevisoren

Doen de bedrijfsrevisoren het beter? De accurate van continuïteitswaarschuwingen van bedrijfsrevisoren blijkt van land tot land te verschillen en is voorts afhankelijk van o.a. de omvang van de gefailleerde onderneming. Internationale onderzoeken tonen aan dat bedrijfsrevisoren in ruwweg de helft van de gevallen niet waarschuwen voor een naderende *Business Failure*:

- VS: 40-50 %¹⁸ geen *Going Concern Opinion*;
- Europa: 80-90 %¹⁹, België: 22-71 %²⁰, Nederland: 75 %²¹ geen *Going Concern Opinion*.

Voorts tonen internationale onderzoeken aan dat 80-90 % van de *Going Concern Opinions* in het jaar erna niet worden gevolgd door discontinuïteit (*False-Discovery Error*)²².

Tussentijdse conclusie

De accuratesse van revisorenkantoren is vergelijkbaar is met die van kredietratingbureaus (*in casu* S&P) in de zin dat hun waarschuwingen voor *Business Failure* onbetrouwbaar zijn. Dit betekent niet dat bedrijfsrevisoren of kredietratingbureaus slecht werk doen:

- Hun opdracht is complexer dan slechts waarschuwen voor discontinuïteit;
- Voor bedrijfsrevisoren merken we op dat de definitie van *Going Concern* niet scherp is²³;
- Ratingrapporten en revisorenverslagen zijn openbaar, wat een positieve invloed kan hebben op een krachtig ingrijpen door de bedrijfsleiding. Hier is verder onderzoek nodig.

Ratingproces

De *European Securities and Markets Authority* heeft in de zomer van 2013 de regels voor kredietratingbureaus verder aangescherpt²⁴. Voortaan zijn deze verplicht om:

- ratinganalisten te betrekken bij het rating proces, vooral voor de analyse van de kwalitatieve data;
- technieken te gebruiken die de consistente behandeling van de kwantitatieve informatie

waarborgen (*consistent treatment of quantitative data*).

Consistent verwijst naar de consistente toepassing van rating tot rating, niet naar de accuratesse (kwaliteit) van het rating proces, maar dat zal ongetwijfeld de volgende stap zijn. In een competitieve markt is het redelijk om te veronderstellen dat kredietratingbureaus elkaar zullen beconcurreren op de prijs en de kwaliteit van hun diensten.

Het is in ieder geval aan te raden aan kredietratingbureaus om de technieken in hun ratingproces te verbeteren, zodat alle bedrijven gelijk worden behandeld (*consistent*) en de betrouwbaarheid van de *default prediction* toeneemt (*accuracy*). Een voorbeeld van een dergelijke verbeterde techniek is een credit scoring model, wat hierna wordt toegelicht.

Cijferanalyse

Wat zetten de bedrijfsrevisoren (IFAC, FEE, IBR, ...) en hun toezichthouders (ESMA, FSMA, HREB, enz.) daar tegenover? Ik heb geen weet van enige verplichting voor bedrijfsrevisoren om wiskundige modellen te hanteren bij de inschatting van continuïteitsrisico en fraude. Vaak gebeurt het nog met *professional judgment* en een rekenmachine. Sinds *Deep Blue* in 1997 wereldkampioen KASPAROV heeft verslagen, consulteert elke grootmeester een schaakcomputer om complexe stellingen te analyseren. Zo zouden bedrijfsrevisoren zich kunnen laten bijstaan door een *credit scoring* model, wat hierna wordt geïllustreerd.

Credit scoring modellen

In de tweede helft van de 20^{ste} eeuw zijn tientallen wiskundige modellen ontwikkeld voor de analyse van jaarrekeningen van ondernemingen. Enkele voorbeelden:

- Z-Score, ontwikkeld door professor E. I. ALTMAN in 1968, voor faillissementsvoorspelling. Het model gebruikt 8 criteria en is vrij beschikbaar op het internet. *Non-Detection Error*: 26 %. *False-Discovery Error*: 15 %²⁵;
- M-Score: ontwikkeld door professor M. D. BE-NEISH in 1999, voor het signaleren van manipulatie van jaarrekeningen. Het model gebruikt

19 L. BOLLEN, G. MERTENS, R. MEUWISSEN, J. VAN RAAK, and C. SCHELLEMAN, "Classification and Analysis of Major European Business Failures", Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center (MARC) of University Maastricht and RSM, October 2005.

20 Diverse onderzoeken uit 2002-2013, vermeld in: D. BREESCH en K. HARDIES, *Auditor's Going-Concern Reporting Accuracy*. Working paper of the Department Business (Vrije Universiteit Brussel), submitted to the 37th EAA-conference, 2013, pp. 15 en 23, https://www.dropbox.com/s/yk1tkf112bs7ik5/EAA_2014_Auditors%20Going-Concern%20Reporting%20Accuracy_final.pdf.

21 J. WOUDEBERG, "Continuïteitsparagraaf is geen self-fulfilling prophecy: Mythe ontrafeld", thesis NIVRA-Nyenrode Accountancy-program, October 2005, article published on 1 April 2006, <http://www.accountant.nl/Accountant/>

Archief/Archief+'de+Accountant'/2006/April+2006/Continuïteitsparagraaf+is+geen+self+fulfilling+pro.aspx.

22 M. WILLEKENS, "Research Evidence on Going-Concern Opinions by Auditors", presentation at IFA-conference, Brussels 14 March 2013, http://www.triforensic.be/uploads/documents/ifa_slides_marleen_willekens_14032013.pdf.

23 M. WILLEKENS, idem.

24 European Securities and Markets Authority, "Guidelines and recommendations on the scope of the CRA Regulation", 17 June 2013, http://www.esma.europa.eu/system/files/2013-720_guidelines_and_rec_on_cra_regulation_scope.pdf.

25 Accuracy rates based on self-reporting. See also: "Testing rating accuracy", Risk Magazine, January 2003, http://www.risk.net/data/Special_Reports/pdf/credit/tech.pdf.

18 RAGHUNANDAN, K., "Going Concern Reporting Presentation to PCAOB's SAG", 9 November 2011, http://pcaobus.org/News/Events/Documents/11092011_SAGMeeting/Going_Concern_Academic_Research_Slides.pdf.

8 criteria en is vrij beschikbaar op het internet. *Non-Detection Error*: 24 %. *False-Discovery Error* 17 %²⁶;

- OK-Score: ontwikkeld door W. D. OKKERSE in 2000, zowel voor faillissementsvoorspelling als voor het signaleren van fraude in de jaarrekening²⁷. Het model gebruikt 125 posten uit jaarrekeningen van vijf opeenvolgende boekjaren. *Non-Detection Error*: 3 %. *False-Discovery Error*: 3 %. Voorts signaleert het model fraude in de jaarrekening²⁸.

De beperking van *credit scoring* modellen is dat ze niet kunnen worden toegepast op de financiële sector, zoals banken en verzekeringsbedrijven, omdat het jaarrekeningmodel van deze bedrijven te veel afwijkt.

Validering

De betrouwbaarheidscijfers van de Z-Score en de M-Score zijn gebaseerd op *self-reporting*. Hier en der wordt beweerd dat deze modellen in de praktijk minder betrouwbaar zijn dan hierboven is aangeduid, maar ik heb dat niet kunnen valideren. De betrouwbaarheid van het OK-Score Model in de praktijk heb ik wel kunnen beoordelen²⁹.

Het voorgaande kan ervoor pleiten dat bedrijfsrevisoren hun continuïteitsoordeel en hun afsluitende cijferanalyse mede baseren op een credit scoring model waarvan de uitkomsten pertinent zijn.

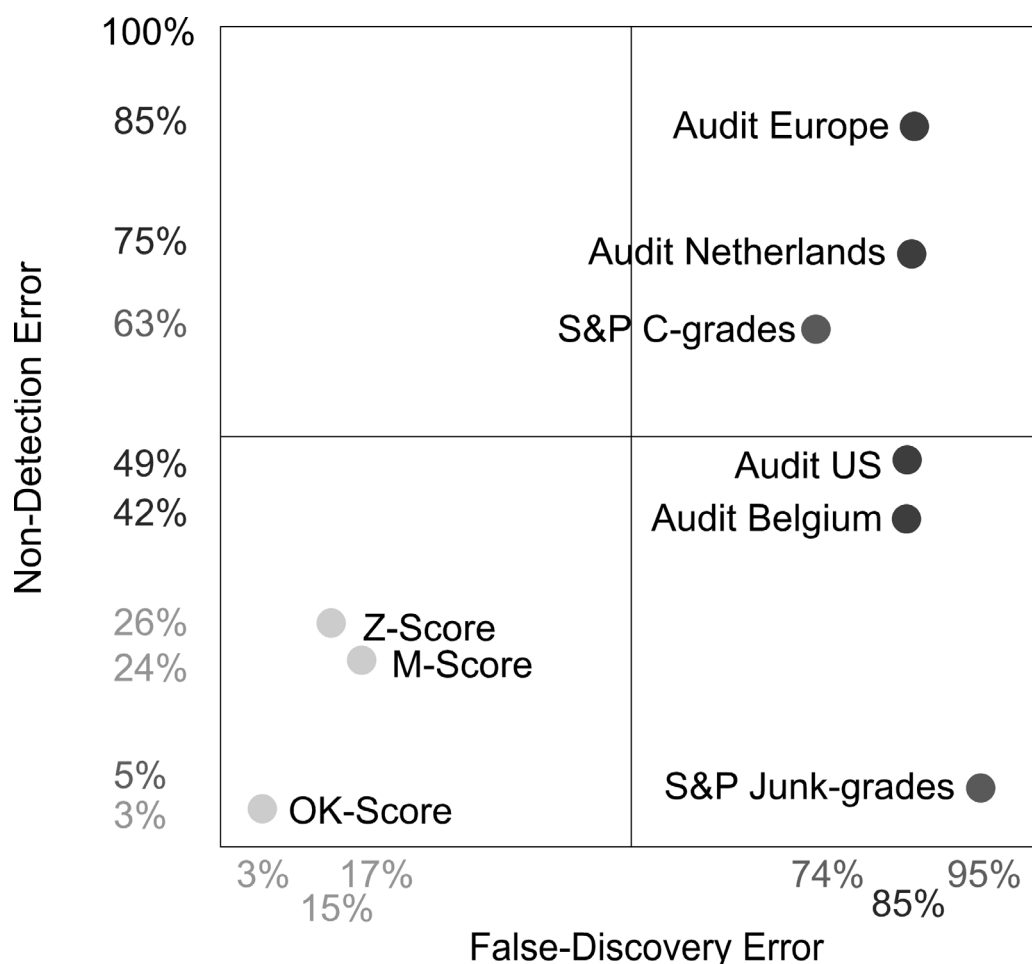
Een verschil tussen het ontwerp revisorenverslag (goedkeurend; geen indicaties van fraude) en een credit scoring report (naderende *business failure*; onwaarschijnlijke waarde van bepaalde posten in de jaarrekening) moet leiden tot nader onderzoek. Dit kan al gebeuren bij de *hard close* in december, met een *roll forward* in februari tijdens de discussies over de voorzieningen in de balans en de laatste correcties op het resultaat.

Conclusie

Dit artikel gaat over de betrouwbaarheid van de waarschuwing voor *Business Failure & Fraud* door bedrijfsrevisoren, kredietratingbureaus en credit scoring modellen. Hun prestaties kunnen worden samengevat volgens Figuur 4.

Betrouwbaarheid van waarschuwingssystemen:

- *False-Discovery Error* (Type-1 fout): ten onrechte gewaarschuwd voor *business failure*.
- *Non-Detection Error* (Type-2 fout): ten onrechte **niet** gewaarschuwd voor een *business failure*.



Figuur 4: Betrouwbaarheid van waarschuwingssystemen

26 Accuracy rates based on self-reporting. See: <http://www.stockopedia.co.uk/content/the-beneish-m-score-identifying-earnings-manipulation-and-short-candidates-56823/>.

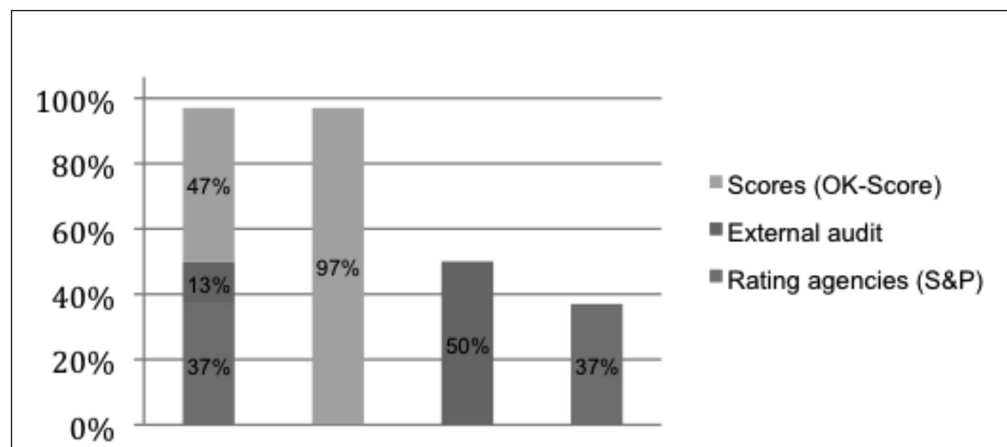
27 <http://nl.wikipedia.org/wiki/OK-Score>.

28 Assessing the accuracy of the OK-Score Model for the period 2000-2013, E.J. LAMMERS, <https://www.dropbox.com/s/sk22xukts-d2i7bv/Accuracy%20of%20The%20OK-Score%20Model%2012102013.pdf>.

29 E.J. LAMMERS, idem.

Zowel revisorenkantoren als kredietratingbureaus kunnen de betrouwbaarheid van hun waarschuwingen voor *Business Failure & Fraud* gevoelig verbeteren door bij hun risicoanalyse een *credit scoring* model te hanteren.

De accuratesse kan daarmee stijgen tot boven de 75 %, wat belangrijk is voor de *corporate governance*. Voorts is belangrijk dat hiermee het aantal onterechte waarschuwingen (*False-Discovery Error*) afneemt, zodat er minder bedrijven op het strafbankje zullen zitten. (Figuur 5).



Figuur 5: Accuracy of failure prediction: Credit Scoring Models, Auditors, Rating Agencies.

De voordelen van dergelijke verbeterde waarschuwingmodellen zijn groot, zowel voor *issuers* als

voor toezichhouders, beleggers en andere stakeholders.

Résumé

Tant les cabinets de révision que les agences de notation de crédit éprouvent des difficultés à signaler les cas de fraude ou de défaillance d'entreprise (*business failure & fraud*). En effet, dans approximativement la moitié des cas, la sonnette d'alarme n'est pas tirée à temps. Les modèles d'évaluation du crédit permettent d'obtenir de meilleurs résultats. Les cabinets de révision et les agences de notation ont tout intérêt à les employer lors de leurs procédures analytiques. L'autorité de surveillance ESMA souhaite d'ailleurs imposer ces modèles auprès des agences de notation de crédit européennes. Les réviseurs d'entreprises doivent se mettre à l'ouvrage afin d'éviter de se retrouver à la traîne.

Les dommages sociaux sont bien évidemment considérables si l'on ne signale pas les défaillances d'entreprise (*business failure*), mais il en va de même pour les signalements abusifs. Ceux-ci sont les plus fréquents : 80 à 90 % des déclarations de discontinuité (*going concern opinions*) ne sont pas suivies par des ruptures de continuité dans l'année qui suit. Les déclarations de discontinuité compliquent inutilement l'accès au financement externe des entreprises, ce qui entrave la croissance et l'emploi. De plus, un commissaire qui émet à tort une telle déclaration risque davantage de devoir céder sa place à un confrère.

Une déclaration de (dis)continuité doit se faire de manière plus consciencieuse, notamment grâce à l'utilisation d'un modèle d'évaluation du crédit.

Summary

Both audit firms and credit rating agencies are facing difficulties when warning about *Business Failure & Fraud*: in roughly half of the cases, auditors don't warn of impending business failure. Credit scoring models produce better results. Audit firms and rating agencies may need to use those for their analytical procedures. This is certainly what regulatory institution ESMA would like credit rating agencies to do. Auditors must take action to avoid lagging behind.

Social damage is obviously significant when business failure is not reported, but also in case of erroneous warnings. Those are the most frequent: 80 to 90 % of the *going concern warnings* are not followed by discontinuity in the next year. Such opinions make access to external finance unnecessarily difficult for companies, which hampers growth and employment. Furthermore, an auditor who wrongfully issues a *going concern warning* is more likely to be replaced.

A *going concern opinion* must be issued more carefully, in particular through the use of a *credit scoring* model.

Het woord van de Hoofdredacteur / Le mot du Rédacteur en chef

Zogenaamde interne meerwaarden voortaan belastbaar?

In de afgelopen drie decennia werd regelmatig een beroep gedaan op de bedrijfsrevisoren voor de waardering van aandelen die een aandeelhouder met zeggenschap of referentieaandeelhouder wou inbrengen in of verkopen aan een nieuwe vennootschap die hij oprichtte in het belang van de zaak. In het uiterste geval ging het erom de aandelen van een werkvennootschap met overvloedige liquiditeiten aan deze nieuwe holding te verkopen en deze liquiditeiten zo snel mogelijk aan de holding uit te keren, teneinde het voordeel van de definitief belaste inkomsten te bekomen. Zo werd de overdrachtsprijs uiteindelijk aan de oorspronkelijke aandeelhouder betaald, tenzij hij dit bedrag in eerste instantie via een lening had verkregen. Via deze werkwijze werd in theorie de roerende voorheffing ontweken die van toepassing zou zijn geweest indien de dividenden rechtstreeks aan de natuurlijke persoon waren uitgekeerd. Deze natuurlijke persoon maakte veeleer aanspraak op de niet-belastbaarheid van meerwaarden op aandelen verwezenlijkt binnen het kader van het normaal beheer van zijn privévermogen.

Dit zeer doorzichtig manoeuvre heeft aanleiding gegeven tot verschillende omwentelingen in de rechtspraak (zie met name Cass. 30 november 2006, *RGCF* 2007, p. 40; *TFR* 2007, p. 317) en zelfs in de wetgeving (wet van 11 december 2008). Maar tot voor kort was het relatief duidelijk dat, mits het naleven van een zekere terughoudendheid gedurende een periode van drie jaar, de verrichting kon worden uitgevoerd en het verwachte belastbaar doel kon worden bereikt.

Voormalig standpunt van de Dienst Voorafgaande Beslissingen

De Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken had meer bepaald een advies gepubliceerd waarin de omstandigheden werden toegelicht waaronder de belastingbetalers konden hopen op het *ontwijken* van de toepassing van artikel 90, 9°, 1^{ste} gedachtestreepje van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Dit artikel voorziet in de belastbaarheid als diverse inkomsten van “meerwaarden op aandelen die zijn verwezenlijkt naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van die aandelen buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid”, daaronder niet begrepen meerwaarden die voortkomen uit “normale verrichtingen van beheer van een privévermogen”.

De laatste versie (van 22 maart 2011) van voormeld advies van de Dienst Voorafgaande Beslissingen, gepubliceerd vóór de invoering van het nieuw

Les plus-values dites internes désormais imposables ?

Au cours des trois dernières décennies, les réviseurs d'entreprises ont régulièrement été sollicités pour apprécier la valeur d'actions ou parts qu'un actionnaire de contrôle ou de référence entendait apporter ou vendre à une nouvelle société, qu'il constituait pour les besoins de la cause. A l'extrême, il s'agissait d'une vente à ce nouveau *holding* des actions d'une société opérationnelle dotée de plantureuses liquidités, que l'on s'empressait de distribuer audit *holding* sous le bénéfice des revenus définitivement taxés et au moyen desquelles le prix de cession était finalement payé à l'actionnaire originaire, à moins qu'il ne l'ait été dans un premier temps grâce à un emprunt. Le mécanisme évitait, en théorie, le prélèvement du précompte mobilier qui se serait appliqué si des dividendes avaient été directement servis à la personne physique. Celle-ci revendiquait plutôt la non-imposabilité des plus-values réalisées dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine privé.

La ficelle étant bien grosse, elle a donné lieu à divers soubresauts jurisprudentiels (voyez notamment Cass., 30 novembre 2006, *R.G.C.F.*, 2007, p. 40; *T.F.R.*, 2007, p. 317), voire législatifs (loi du 11 décembre 2008). Mais jusqu'à récemment, il était relativement entendu qu'en respectant une certaine retenue pendant trois ans, l'opération pouvait être menée et aboutir au résultat fiscal escompté.

La position ancienne du Service des décisions anticipées

Le Service des décisions anticipées en matière fiscale avait notamment publié un avis indiquant les conditions dans lesquelles les contribuables pouvaient espérer *échapper* à l'application de l'article 90, 9°, 1^{er} tiret, du Code des impôts sur les revenus. Celui-ci prévoit certes l'imposition, au titre de revenus divers, des « plus-values sur actions ou parts qui sont réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces actions ou parts, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle », mais à l'exclusion des plus-values qui constituent « des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé ».

Dans la dernière version (du 22 mars 2011) de cet avis avant l'introduction du nouvel article 344 du Code des impôts sur les revenus, le Service des

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

artikel 344 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, bepaalde dat de betrokken verrichtingen dienden te worden afgetoetst in het bijzonder aan de criteria van de rechtspraak. Dit advies luidt als volgt:

“Uit de rechtspraak kan worden afgeleid dat de hierna volgende criteria, weliswaar niet afzonderlijk maar in combinatie met één of meerdere andere criteria, tot het besluit kunnen leiden dat er al dan niet sprake is van een normaal beheer van privévermogen:

- *het al dan niet aanwezig zijn van economische motieven;*
- *het complex karakter van de verrichting of het spitsvondig feitencomplex;*
- *bij de verrichting(en) zijn pas opgerichte vennootschappen betrokken (...);*
- *de meerwaarde;*
- *de wijze van financiering en de eventuele borgstelling;*
- *de financiële draagkracht van de kopende vennootschap;*
- *de uitkering van dividenden tussen de verwerving van de aandelen van de bij de verrichting betrokken vennootschappen en de voorgelegde verrichting;*
- *de verrichting(en) dienen in hun geheel te worden bekeken, al dan niet gebruik makend van vennootschappen die worden gecontroleerd door de aanvrager en al dan niet gebruik makend van specialisten (...);*
- *de waardering van de aandelen.”*

Dit advies stond zeer wantrouwig tegenover de verkoop van aandelen van een vennootschap die eerder werd herleid tot een “kasgeldvennootschap”. De *inbreng* (en niet de verkoop) van aandelen in de nog actieve vennootschappen werd duidelijk positiever onthaald, vooral indien bepaalde verbintenissen, ter handhaving van een belastingneutrale behandeling, werden aangegaan voor een periode van drie jaar te rekenen vanaf de *inbreng*. Tenzij anders gerechtvaardigd, meer bepaald door een behoefte aan financiering van investeringen, ging de toelating van een dergelijke verrichting, volgens de voorstanders ervan, gepaard met het aangaan van een verbintenis om, gedurende een periode van drie jaar, het kapitaal van de holdingvennootschap of van de werkvennootschap niet te verminderen en om het beleid inzake uitgekeerde dividenden, betaalde *management fees*, enz. in hoofde van de werkvennootschap niet te wijzigen. Na drie jaar kon dan worden overwogen om het kapitaal van de holding te verminderen door middel van terugbetaling aan de aandeelhouders, zodat zij de liquiditeiten ontvingen die min of meer overeenstemmen met de waarde van de ingebrachte effecten.

Impact van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling

Maar een programmawet van 29 maart 2012 heeft de algemene antimisbruikbepaling van artikel 344 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen gewijzigd¹. Dit zou de Dienst Voorafgaande Beslis-

¹ De impact van de wetwijziging op de bevoegdheden van de Dienst Voorafgaande Beslissingen wordt verderop in dit TAA-nummer besproken door T. AFSCHRIFT en P. MAUFORT.

décisions anticipées indiquait que les opérations concernées devaient être examinées, avant tout, à la lumière des critères de la jurisprudence. Et l’avis d’indiquer :

« Il peut être déduit de la jurisprudence que les critères mentionnés ci-dessous, certes pas pris isolément mais combinés avec un ou plusieurs autres critères peuvent conduire à la conclusion qu’une opération relève ou non d’une gestion normale d’un patrimoine privé :

- *l’existence ou l’absence de motifs économiques ;*
- *le caractère complexe ou ingénieux de l’opération ;*
- *l’(les) opération(s) implique(nt) des sociétés récemment constituées (...);*
- *l’importance de la plus-value ;*
- *le mode de financement et les éventuelles cautions ;*
- *la capacité de financement de la société acquéreuse ;*
- *la distribution de dividendes entre le moment de l’acquisition des actions des sociétés concernées par l’opération et le moment de l’opération projetée ;*
- *l’(les) opération(s) doit(vent) être appréhendée(s) dans sa (leur) globalité, qu’il soit fait usage ou non de sociétés qui sont contrôlées par le demandeur, ou qu’il soit fait recours ou non à des spécialistes (...);*
- *l’estimation des parts. ».*

Cet avis entourait de la plus haute méfiance la vente de participations d’une société préalablement réduite à une « société de liquidités ». Les *apports* (et non les ventes) de participations dans des sociétés toujours actives étaient nettement plus favorablement accueillies, surtout si certains engagements de *statu quo* étaient pris pour les trois années qui suivraient l’apport. Sauf exception justifiée notamment par les besoins de financement d’un investissement, il s’agissait pour les promoteurs d’une telle opération de s’engager, pendant trois ans, à ne pas réduire le capital de la société holding ni de la société opérationnelle, et à ne pas modifier, dans le chef de cette dernière entité, la politique de distribution de dividendes, de *management fees*, etc. Au bout de trois ans, il pouvait alors être envisagé de réduire le capital du *holding* par remboursement aux actionnaires, permettant ainsi à ceux-ci de percevoir des liquidités correspondant plus ou moins à la valeur des titres apportés.

L’impact de la nouvelle disposition générale anti-abus

Mais une loi-programme du 29 mars 2012 a modifié la disposition générale anti-abus de l’article 344 du Code des impôts sur les revenus¹. Ceci a amené, semble-t-il, le Service des décisions anticipées à

¹ L’impact de la modification législative sur les compétences mêmes du Service des décisions anticipées est analysé plus loin dans cette livraison de T.A.A. par T. AFSCHRIFT et P. MAUFORT.

singen ertoe hebben gebracht om op 22 maart 2013 en op 28 november 2013 twee gewijzigde versies van het advies over meerwaarden op aandelen, geregeld door artikel 90, 9° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, te publiceren.

En wat meteen opvalt bij het lezen van de nieuwe principiële standpunten van de Dienst, is dat – met het oog op het verkrijgen van een blanco cheque, teneinde te ontsnappen aan de belastingheffing van 33 % (plus aanvullende gemeentebelasting) op de gerealiseerde meerwaarden – de verbintenissen voor een belastingneutrale behandeling met betrekking tot de doorstroming van geldmiddelen naar de aandeelhouders of vennoten gedurende een periode van drie jaar, niet meer relevant zijn.

In plaats daarvan vinden we een ernstige waarschuwing: “*de DVB zal zich er ... van verzekeren dat de verrichting (inbreng/verkoop) niet tot doel heeft overtollige liquiditeiten die voorheen werden opgebouwd belastingvrij uit te keren*”. En dit ongeacht waar deze zich binnen de groep bevinden en zelfs ongeacht hun vorm (inclusief onroerende goederen die niet worden aangewend voor operationele activiteiten). In het advies wordt zelfs aangeraden om deze liquiditeiten uit te keren voorafgaand aan de verrichting, dus met roerende voorheffing! Anders dient de toekomstige besteding van deze liquiditeiten te worden vermeld in de aanvraag tot voorafgaande beslissing. “*In elk geval is het belangrijk dat door de aanvragers bij (inzonderheid) de inbrengverrichting een uitgebreide verantwoording wordt verstrekt inzake de noodzaak van het behoud van de huidige beleggingen en inzake de toekomstige besteding van de overtollige liquiditeiten. De DVB neemt hiervan kennis en meent dat in die omstandigheden bij inbreng een voorafgaande dividenduitkering van de overtollige liquiditeiten achterwege kan blijven.*”

Daarnaast kondigt het advies een “*nieuwe a posteriori benadering*” aan waarbij, inzonderheid bij een latere kapitaalvermindering na de inbreng van de aandelen van een werkvennootschap in een holding, de bij de inbreng aangehaalde motieven en de toekomstige bestedingen van de overtollige liquiditeiten worden getoetst aan hun effectieve realisatie op het ogenblik van de kapitaalvermindering.

Deze “*nieuwe benadering*” is waarschijnlijk, zoals de tekst van het advies suggereert, het gevolg van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling van artikel 344. Dit artikel beoogt voortaan de niet-tegenstelbaarheid aan de fiscus van de handeling(en) die als misbruik wordt (worden) beschouwd, veeleer dan de herkwalficatie ervan. Verder is de Dienst van mening dat, in de nieuwe wettelijke context, “*het aangaan door de aanvrager van bepaalde (in de tijd beperkte) engagementen niet langer zinvol is*”.

Het is inderdaad begrijpelijk dat er geen “*verjaringstermijn*” kan bestaan op grond waarvan een handeling die gedurende een aantal jaren niet aan de fiscus tegenstelbaar was, na het verstrijken hiervan, opnieuw tegenstelbaar zou worden. Terwijl voorheen, onder de herkwalficatieregeling, de administratie desgevallend een laattijdige belastingvordering kon worden verweten naar aanleiding van een herkwalficatie waartoe zij de voorbije jaren niet was overgegaan.

publier le 22 mars 2013, puis le 28 novembre 2013, deux versions modifiées de son avis relatif aux plus-values sur actions ou parts au regard de l'article 90, 9°, du Code des impôts sur les revenus.

Et ce qui frappe d'emblée à la lecture des nouvelles positions de principe du Service, c'est qu'en vue d'obtenir un blanc-seing pour échapper à la taxation à 33 % (plus taxe communale additionnelle) des plus-values réalisées, les engagements de *statu quo* pendant trois ans des flux financiers vers les actionnaires ou associés, ne sont plus pertinents.

Au contraire, on découvre un avertissement solennel : « *le SDA s'assurera... que l'opération (apport/vente) n'a pas pour but la distribution sans taxation des liquidités excédentaires constituées auparavant* ». Et cela quelles que soient leur localisation au sein du groupe et même leur forme (y compris des immeubles non affectés à l'activité opérationnelle). Et l'avis de conseiller une distribution de ces liquidités, préalable à l'opération, donc avec précompte mobilier ! A défaut, la destination ultérieure de ces liquidités devra être précisée dans la demande de décision anticipée. « *Dans tous les cas, en particulier lors d'une opération d'apport, il importe que les demandeurs motivent à suffisance la nécessité de conserver les liquidités existantes et la destination projetée des liquidités excédentaires. Le SDA prend connaissance des motifs et peut conclure que dans les circonstances de l'apport, une distribution préalable des liquidités excédentaires sous forme de dividendes n'est pas indispensable.* »

Par ailleurs, l'avis annonce une « *nouvelle approche a posteriori* » par laquelle, particulièrement lors d'une réduction de capital ultérieure après l'apport à un *holding* des actions d'une société opérationnelle, les motifs invoqués lors de l'apport et les destinations projetées pour les liquidités excédentaires, seront confrontés à leur concrétisation au moment de la réduction de capital.

Cette « *nouvelle approche* » est probablement, comme le texte même de l'avis le laisse entendre, la conséquence de la nouvelle disposition générale anti-abus de l'article 344. Celui-ci implique désormais l'inopposabilité au fisc de l'acte ou des actes considérés comme abusifs, plutôt que leur requalification. Dans le contexte législatif nouveau, poursuit le Service, « *il est dorénavant superflu que le demandeur prenne certains engagements ... limités dans le temps* ».

Et en effet, on conçoit bien qu'il n'existe pas de délai « *de prescription* » au terme duquel un acte, réputé inopposable au fisc pendant quelques années, redeviendrait opposable. Alors qu'antérieurement, sous le régime de la requalification, on pouvait rétorquer à l'administration qu'elle était le cas échéant tardive à réclamer un impôt sur la base d'une requalification qu'elle n'avait pas opérée pendant des années.

Toch is het verbazingwekkend dat de niet-tegenstelbaarheid van de akte van overdracht van effecten van de werkvennootschap (of van de akten van oprichting van de holdingvennootschap en van verkrijging van deze effecten door laatstgenoemde) wordt bestraft met een belastingheffing, van 33 %, als diverse inkomsten wegens gerealiseerde meerwaarden. Zouden niet veeleer de “ten onrechte” genegeerde fiscale bepalingen, zijnde deze die voorzien in de heffing van een roerende voorheffing van 25 % of een vergelijkbare afzonderlijke belastingheffing, dienen te worden toegepast?

Er moet ook worden opgemerkt dat de negen in de rechtspraak gehanteerde criteria die door de Dienst in aanmerking worden genomen om te beoordelen of het geheel van de verrichtingen al dan niet een normale verrichting van beheer van privévermogen uitmaken, definitief behouden blijven in de huidige versie van het advies. En dat de overdracht van aandelen van een vennootschap zonder overtollige liquiditeiten niet dermate in het vizier lijkt te liggen.

Conclusie

Naar aanleiding van de invoering van het nieuwe artikel 344 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, ziet de Dienst Voorafgaande Beslissingen af van de theorie van de wachtperiode van drie jaar op grond waarvan men desgevallend eigenlijk prat kon gaan op een normaal beheer van het privé-eigendom en aanspraak kon maken op de niet-belastbaarheid van interne meerwaarden.

De regeling van de interne meerwaarden lijkt nu door de Dienst te worden beschouwd als een fiscaal misbruik in de zin van artikel 344 als het is gericht op het vermijden van de inning van een roerende voorheffing op de uitkering van de liquiditeiten van de werkvennootschap. De verrichting zou dienen te worden onderzocht als zijnde gericht op het zich onttrekken aan de toepassing van artikel 90, 9° van het Wetboek hetgeen in strijd is met de doelstellingen ervan.

De rechtspraak moet natuurlijk al dan niet de nieuwe benadering van de Dienst Voorafgaande Beslissingen bekrachtigen en zo al dan niet echt het einde van de interne meerwaarden aankondigen. Toch is de grootste omzichtigheid meer dan ooit aanbevolen.

Prof. dr. Michel DE WOLF
Hoofdredacteur

Reste cependant qu'il est étonnant que la sanction de l'inopposabilité de l'acte de cession des titres de la société opérationnelle (ou des actes de constitution de la société holding et d'acquisition par elle de ces mêmes titres) soit la taxation, à 33 %, au titre de revenus divers, des plus-values réalisées. N'y aurait-il pas lieu d'appliquer plutôt les dispositions fiscales considérées comme « abusivement » écartées, à savoir celles prévoyant la perception d'un précompte mobilier de 25 % ou une imposition distincte équivalente ?

Notons encore que les neuf critères que le Service tirait de la jurisprudence pour apprécier l'ensemble des opérations au regard du filtre de la gestion normale du patrimoine privé sont quant à eux maintenus *ne varietur* dans la version actuelle de l'avis. Et que la cession des actions d'une société sans liquidités excédentaires ne semble pas être autant dans le collimateur.

Conclusion

A la suite de l'avènement du nouvel article 344 du Code des impôts sur les revenus, le Service des décisions anticipées renonce à la théorie des trois ans de *statu quo*, qui permettaient le cas échéant de se targuer définitivement d'une gestion normale du patrimoine privé et de revendiquer la non-imposabilité des plus-values internes.

Aujourd'hui, le mécanisme des plus-values internes semble considéré par le Service comme relevant d'un abus fiscal au sens de l'article 344, s'il s'agit d'éviter la perception d'un précompte mobilier sur la distribution des liquidités de la société opérationnelle. L'opération serait en effet à analyser comme visant à se placer en dehors du champ d'application de l'article 90, 9°, du Code, et cela en violation des objectifs de celui-ci.

Bien sûr, il appartiendra à la jurisprudence de consacrer ou non la nouvelle approche du Service des décisions anticipées, et de sonner vraiment, ou non, le glas de bien des plus-values internes. Cependant, la plus grande prudence se recommande plus que jamais.

Prof. Dr. Michel DE WOLF
Rédacteur en chef

Samenvattingen van op de ICCI website gepubliceerde belangrijkste adviezen van december 2013, januari en februari 2014 | *Résumés des principaux avis publiés sur le site internet de l'ICCI en décembre 2013, janvier et février 2014*

Inbreng van een schuldvordering ingesteld tegen de verkrijgende vennootschap

De inbreng van een schuldvordering van een bestuurder ingesteld tegen de vennootschap valt niet onder de vrijstelling voor het opstellen van het verslag door de commissaris of, bij gebreke daarvan, door een bedrijfsrevisor, zoals bedoeld in artikel 602, § 2, 2° en 3° van het Wetboek van vennootschappen. De wet spreekt van vermogensbestanddelen maar in de gegeven omstandigheden betreft het geen ingebracht actief voor de inbrenggenietende vennootschap maar wel een verplichting. Daarenboven kan de commissaris deze schuld niet hebben gewaardeerd aangezien dit niet tot zijn taak behoort. Paragraaf 2, 2° kan enkel worden toegepast indien de schuldvordering werd gewaardeerd door een bedrijfsrevisor, in hoofde van de houder van de schuldvordering, onder de in voormeld artikel gestelde voorwaarden.

Het opmaken en neerleggen van jaarrekeningen

De bestaande NV X met afsluitdatum op 31 augustus 2013 heeft twee dochterondernemingen A en B en vormt bovendien een consortium met de nieuw opgerichte NV Y die als eerste afsluitdatum 31 augustus 2014 heeft. In dit geval moet de NV X haar enkelvoudige jaarrekening opmaken en neerleggen. Bovendien dient de NV X per 31 augustus 2013 reeds en geconsolideerde jaarrekening op te stellen van het consortium dat zij vormt met de NV Y, ook al heeft deze laatste een eerste afsluitdatum op 31 augustus 2014.

Inbreng in natura van de schuldvordering die voortvloeit uit een dividend in overeenstemming met artikel 537 WIB

De bedrijfsrevisor belast met het opstellen van het verslag over de inbreng in natura van de schuldvordering die voortvloeit uit een dividend in overeenstemming met artikel 537 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen (WIB), zou zich er minstens van moeten vergewissen dat de geplande uitkering (met inbegrip van de roerende voorheffing en de eventuele belasting die betrekking heeft op de verworpen uitgaven), niet tot gevolg heeft dat op de datum van afsluiting, van het laatste boekjaar, het uit de jaarrekeningen voortkomende netto-actief, ten gevolge van zo'n uitkering, lager was of werd dan het bedrag van het gestorte kapitaal, of, indien dit bedrag hoger is, van het opgevraagde kapitaal, verhoogd met alle reserves waarvoor de uitkering niet wordt toegestaan overeenkomstig de wet of de statuten.

Beroepsgeheim in het kader van de anti-witwaswet van 11 januari 1993

Wanneer de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) informatie ontvangt bij een melding, kan hij van o.m. bedrijfsrevisoren eisen dat alle bijkomende informatie wordt meegedeeld die hij nuttig acht voor de vervulling van de opdracht van de CFI (i.e. opheffing beroepsgeheim bedrijfsrevisor ten aanzien van de CFI door anti-witwaswet).

Apport d'une créance détenue à l'encontre de la société bénéficiaire

L'apport d'une créance détenue par un administrateur à l'encontre de la société ne peut pas se prévaloir de l'exemption de rapport du commissaire ou, à défaut, d'un réviseur d'entreprises prévue dans les articles 602, § 2, 2° et 602, § 2, 3° du Code des sociétés. La loi parle d'éléments d'actifs ; or en la circonstance il ne s'agit pas d'un actif pour la société bénéficiaire de l'apport en cause, mais bien d'un passif. De plus l'évaluation de cette dette ne peut avoir été effectuée par le commissaire dont ce n'est pas la tâche. Pour que le § 2, 2° puisse trouver à s'appliquer, il faudrait que la créance ait été évaluée dans le chef de son titulaire par un réviseur d'entreprises dans les conditions fixées par cet article.

Etablissement et dépôt des comptes annuels

La SA X existante, dont la date de clôture est le 31 août 2013, possède deux filiales (A et B) et forme un consortium avec la SA Y nouvellement constituée, dont la première date de clôture est le 31 août 2014. La SA X doit, en l'espèce, établir et déposer ses comptes annuels statutaires. De plus, la SA X doit déjà établir au 31 août 2013 les comptes annuels consolidés du consortium qu'elle forme avec la SA Y, même si la première date de clôture de cette dernière est prévue pour le 31 août 2014.

Apport en nature de la créance résultant d'un dividende en conformité à l'article 537 CIR

Le réviseur d'entreprises chargé d'établir le rapport sur l'apport en nature de la créance résultant d'un dividende en conformité à l'article 537 du Code des Impôts sur les Revenus (CIR) devrait à tout le moins s'assurer que la distribution envisagée (en ce compris le précompte mobilier et l'éventuel impôt afférent à la dépense non admise) n'a pas pour conséquence qu'à la date de clôture du dernier exercice, l'actif net tel qu'il résulte des comptes annuels est, ou deviendrait, à la suite d'une telle distribution, inférieur au montant du capital libéré ou, si ce montant est supérieur, du capital appelé, augmenté de toutes les réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer.

Secret professionnel dans le cadre de la loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993

Lorsqu'elle reçoit des informations à l'occasion d'une déclaration, la Cellule de Traitement des Informations Financières (CTIF) peut exiger, notamment, des réviseurs d'entreprises de transmettre tout renseignement complémentaire qu'elle juge utile pour l'accomplissement de sa mission (il s'agit d'une levée du secret professionnel du

Geen enkele burgerlijke rechtsvordering, straf- of tuchtvordering kan worden ingesteld en geen enkele beroepssanctie kan worden uitgesproken tegen bedrijfsrevisoren of hun werknemers wegens een te goeder trouw verstrekte inlichting overeenkomstig de artikelen 20, 23 tot 28 of 31 van de anti-witwaswet van 11 januari 1993.

Domiciliëring van de commissaris van een intercommunale vennootschap op het gemeentehuis van de oprichtende gemeente

De keuze van vestigingsadres bij het gemeentehuis van de oprichtende gemeente van de intercommunale vennootschap is in strijd met het uitoefenen van het commissarismandaat bij deze intercommunale omdat dit onverenigbaar is met de artikelen 9 en 10 van het koninklijk besluit van 30 april 2007 betreffende de erkenning van bedrijfsrevisoren en het openbaar register. Deze statutaire bepaling zou derhalve geen uitwerking mogen hebben voor wat betreft de commissaris.

Bepalen van een aantal aandelen in een CVBA

Het Wetboek van vennootschappen verbiedt niet dat het aantal aandelen in een CVBA worden bepaald. Wel moet erop worden toegezien dat dit bepalen niet tot gevolg zou hebben dat de CVBA geen veranderlijk kapitaalgedeelte meer zou hebben, wat inderdaad een verplichting lijkt te zijn.

Indien het bepalen van het aantal aandelen een nieuwe statutaire bepaling zou toevoegen of zou wijzigen, dient dit effectief te worden voorzien in de statuten en dus niet (alleen) in het huishoudelijk reglement van de CVBA, zelfs al zouden dezelfde goedkeuringsvereisten gelden als voor een statutenwijziging.

Verhouding tussen de overgangsmaatregel van het artikel 537 WIB92 en de schuldeisersbescherming van artikel 613 W. Venn. in geval van kapitaalsvermindering

Het waarborgrecht van de "oude" schuldeisers zoals geformuleerd in artikel 613 van het Wetboek van vennootschappen houdt de kapitaalvermindering als zodanig *niet* tegen. Er mag dus onmiddellijk worden overgegaan tot de kapitaalvermindering. Wel is het zo dat het waarborgrecht op straffe van verval moet worden uitgeoefend binnen de twee maanden na de bekendmaking van de kapitaalvermindering in de *Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad*. Enkel in het geval wanneer de "oude" schuldeisers die binnen voormelde termijn hebben gereageerd, geen voldoening zouden hebben gekregen kan de kapitaalvermindering niet wordt uitgevoerd, tenzij hun aanspraak op zekerheidsstelling door een uitvoerbare rechterlijke beslissing zou zijn afgewezen. De termijn van twee maanden na de bekendmaking moet worden in acht genomen vooraleer aan de kapitaalvermindering gevolg te geven. Tot die termijn is afgelopen bestaat de vordering van de aandeelhouders tot uitkering of terugbetaling onder de opschortende voorwaarde dat geen enkele schuldeiser zijn waarborgrecht uitoefent.

Beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor ten aanzien van de vereffenaar

De regels in verband met het beroepsgeheim kunnen niet beletten dat de commissaris gelijk welke inlichting aan de algemene vergadering of aan de raad van bestuur (*i.e.* het bestuursorgaan) mededeelt omdat die functioneel bevoegd zijn. De vereffenaar is een orgaan van de vennootschap in vereffening. Hij treedt op *ter vervanging van het bestuursorgaan*, wiens taak werd beëindigd bij de beslissing tot ontbinding en invereffeningstelling van de vennootschap. Het beroepsgeheim beoogt precies de bescherming van de cliënt [*i.e.* de

réviseur d'entreprises à l'égard de la CTIF par la loi anti-blanchiment). Aucune action civile, pénale ou disciplinaire ne peut être intentée ni aucune sanction professionnelle prononcée contre des réviseurs d'entreprises ou leurs employés du chef d'informations fournies de bonne foi, conformément aux articles 20, 23 à 28 ou 31 de la loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993.

Domiciliation du commissaire d'une société intercommunale à la maison communale de la commune créatrice

L'élection de domicile à la maison communale de la commune créatrice de la société intercommunale est en conflit avec le mandat de commissaire de cette intercommunale, parce que non compatible avec les articles 9 et 10 de l'arrêté royal du 30 avril 2007. Cette clause statutaire devrait dès lors rester sans effet en ce qui concerne le commissaire.

Fixation d'un nombre de parts dans une SCRL

Le Code des sociétés n'interdit pas la fixation du nombre de parts dans une SCRL. Il convient néanmoins de s'assurer que cette fixation n'ait pas pour conséquence que la SCRL ne possède plus de part de capital variable, ce qui semble être une obligation.

Si la fixation du nombre de parts entraîne l'ajout ou la modification d'une disposition statutaire, cette fixation doit effectivement être établie dans les statuts et non pas (seulement) dans le règlement d'ordre intérieur de la SCRL, même si les exigences d'approbation qui s'appliquent sont les mêmes que pour une modification de statuts.

Rapport entre le régime transitoire de l'article 537 CIR92 et la protection des créanciers de l'article 613 du Code des sociétés en cas de diminution de capital

Le droit de garantie des « anciens » créanciers tel que formulé à l'article 613 du Code des sociétés n'empêche en tant que tel *pas* la diminution de capital. Il peut donc directement être procédé à la réduction de capital. Par contre, le droit de garantie doit, sous peine de déchéance, être exercé dans les deux mois suivant la publication de la réduction de capital aux *Annexes du Moniteur belge*. Le seul cas où la diminution de capital ne peut pas avoir lieu est lorsque les « anciens » créanciers qui ont fait valoir leurs droits dans le délai précité n'ont pas obtenu satisfaction, à moins qu'une décision judiciaire exécutoire n'ait rejeté leurs prétentions à obtenir une garantie. Le délai de deux mois suivant la publication doit être pris en considération avant de donner suite à la diminution de capital. Avant l'expiration de ce délai, la demande des actionnaires visant à obtenir un paiement ou un remboursement est uniquement valable lorsqu'aucun créancier n'exerce son droit de garantie.

Secret professionnel du réviseur d'entreprises à l'égard du liquidateur

Les règles relatives au secret professionnel ne peuvent pas empêcher que le commissaire communique des renseignements à l'assemblée générale ou au conseil d'administration (à savoir l'organe de gestion) parce qu'ils sont fonctionnellement compétents. Le liquidateur est un organe de la société en liquidation. Il intervient *en remplacement de l'organe de gestion*, dont la mission a pris fin au moment de la décision de dissolution et de mise en liquidation de la société. Le secret professionnel vise précisément à protéger le client [*c'est à dire*

vennootschap in vereffening vertegenwoordigd jegens derden door de vereffenaar] van de beroepsuitoefenaar die een geheimhoudingsplicht heeft. Bijgevolg geldt het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor niet ten aanzien van de vereffenaar van de vennootschap.

Beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor ten aanzien van de voorlopige bewindvoerder

De voorlopige bewindvoerder kan met het volledig beheer van een vennootschap worden belast. Bijgevolg is het ICCI van oordeel dat de voorlopige bewindvoerder recht heeft op een antwoord op de vragen die hij stelt ter gelegenheid van een vergadering van de raad van bestuur.

Gelijkschakeling van de begindata van commissarismandaten binnen dochterbedrijven van een autonoom gemeentebedrijf

Onder meer de bepalingen van artikel 135, § 1 van het Wetboek van vennootschappen inzake de duur van het commissarismandaat (telkens drie jaar) zijn van toepassing voor stedelijke dochterbedrijven van een autonoom gemeentebedrijf. Er bestaat geen wettelijke bepaling die de gelijkschakeling van de begindata van commissarismandaten bij verscheidene ondernemingen regelt. Na navraag bij de Juridische Commissie van het IBR, is deze van oordeel dat het niet mogelijk is om een gelijkschakeling van de begindata van commissarismandaten binnen stedelijke dochterbedrijven van een autonoom gemeentebedrijf te bekomen, omdat het commissarismandaat binnen stedelijke dochterbedrijven van een autonoom gemeentebedrijf onderhevig is aan een openbare aanbestedingsprocedure zodat het niet mogelijk is om een nieuwe aanbestedingsprocedure te lanceren als de huidige commissaris nog in functie. Daarenboven, bij entiteiten met een ondernemingsraad, beschikt deze bij iedere herbenoeming van het mandaat over een vetorecht.

Overwaardering van een voorraad

Een deskundige die de hoedanigheid van bedrijfsrevisor heeft stelt een overwaardering van een voorraad vast in een vennootschap die een commissaris heeft. Het ICCI is van oordeel dat deze deskundige, overeenkomstig artikel 25 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, in beginsel contact met zijn confrater moet opnemen teneinde deze confrater van bovenvermelde overwaardering te verwittigen.

Het commissarismandaat in het kader van een fusie van Vlaamse hogescholen door oprichting van een nieuwe entiteit

Het Decreet van 13 juli 1994 betreffende de hogescholen in de Vlaamse Gemeenschap legt de benoeming van een commissaris overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen niet op. Derhalve is het ICCI van oordeel dat de wettelijke bepalingen met betrekking tot het commissarismandaat (benoeming, duur, bezoldiging, ...) niet van toepassing zijn. Indien de recent opgerichte entiteit de rechtsvorm van vzw zou hebben en gehouden is een commissaris te benoemen, dan zijn de dienaangaande wettelijke bepalingen van toepassing en dient de commissaris wel te worden aangesteld voor drie boekjaren.

Staat van activa en passiva in een Vlaamse sociale huisvestingsmaatschappij

De commissaris dient, vanaf de inwerkingtreding van artikel 14 van het decreet van 31 mei 2013 houdende wijziging van diverse decreten met betrekking tot wonen (*i.e.* 21 juli 2013), desgevallend een staat van activa en passiva van meer dan drie maanden, maar minder

la société en liquidation représentée à l'égard des tiers par le liquidateur] du professionnel qui a le devoir de confidentialité. Par conséquent, le secret professionnel du réviseur d'entreprises ne s'applique pas au liquidateur de la société.

Secret professionnel du réviseur d'entreprises à l'égard de l'administrateur provisoire

L'administrateur provisoire peut être chargé de la gestion complète d'une société. L'ICCI estime dès lors que l'administrateur provisoire a le droit de recevoir une réponse aux questions qu'il pose à l'occasion d'une réunion du conseil d'administration.

Alignement des dates de début des mandats de commissaire au sein des filiales d'une régie communale autonome

Les dispositions de l'article 135, § 1^{er} du Code des sociétés concernant la durée du mandat de commissaire (de trois ans) s'appliquent aux filiales communales d'un régie communale autonome. Aucune disposition légale ne prévoit l'alignement des dates de début des mandats de commissaire auprès de différentes entreprises. La Commission juridique de l'IRE a été interrogée à ce sujet et estime qu'il est impossible d'obtenir un alignement des dates de début des mandats de commissaire au sein de filiales communales d'une régie communale autonome, car le mandat de commissaire auprès de filiales communales d'une régie communale autonome est soumis à une procédure de marché public, ce qui rend impossible le lancement d'une nouvelle procédure de marché public tant que le commissaire actuel est encore en fonction. En outre, auprès des entités dotées d'un conseil d'entreprise, celui-ci dispose d'un droit de veto pour chaque renouvellement de mandat.

Surévaluation du stock

Un expert ayant la qualité de réviseur d'entreprises constate une surévaluation du stock dans une société ayant nommé un commissaire. L'ICCI estime que, conformément à l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, cet expert est en principe tenu de prendre contact avec son confrère afin de l'avertir de la surévaluation susmentionnée.

Le mandat de commissaire dans le cadre d'une fusion de hautes écoles flamandes par constitution d'une nouvelle entité

Le décret du 13 juillet 1994 relatif aux hautes écoles en Communauté flamande n'impose pas la nomination d'un commissaire conformément au Code des sociétés. L'ICCI est donc d'avis que les dispositions légales ayant trait au mandat de commissaire (nomination, durée, rémunération, etc.) ne sont pas d'application. Si l'entité nouvellement créée possède la forme d'une ASBL et qu'elle est tenue de nommer un commissaire, les dispositions légales y relatives s'appliquent et le commissaire doit être désigné pour trois exercices.

Etat résumant la situation active et passive d'une société flamande de logement social

Depuis l'entrée en vigueur de l'article 14 du décret du 31 mai 2013 portant modification de divers décrets relatifs au logement (à savoir le 21 juillet 2013), le commissaire est tenu d'accepter un état des actifs et des passifs de plus de trois mois, mais de moins de six mois, de

dan zes maanden oud van het bestuursorgaan van de Vlaamse sociale huisvestingsmaatschappij te aanvaarden. De Vlaamse decreetgever kan afwijken van het Wetboek van vennootschappen (wat *in casu* het geval is) wanneer dat noodzakelijk is voor het uitoefenen van de toegekende bevoegdheden (mits afdoende motivering). Hiervoor kan de Vlaamse decreetgever een beroep doen op haar impliciete bevoegdheden.

Vergoeding voor de inbreng in natura van onverdeelde goederen

De inbreng van goederen in een vennootschap is een tegeldemaking van deze goederen die eigendom van de vennootschap worden. In ruil daarvoor vergoedt de vennootschap alle inbrengers door de uitgifte van aandelen of deelbewijzen die overeenkomen met het onverdeeld aandeel van elk van de inbrengers in de ingebrachte goederen. De aldus verkregen vergoeding is eigendom van de respectieve inbrengers aangezien de tegeldemaking van de goederen de onverdeeldheid beëindigt. De inbrengers hebben echter de mogelijkheid overeen te komen dat de ontvangen vergoeding hen onverdeeld zal toebehoren. Het betreft hier echter de vorming van een nieuwe onverdeeldheid.

Melding door de commissaris van een vzw aan de CFI

Elke bedrijfsrevisor die, bij de uitoefening van zijn beroep, feiten vaststelt waarvan hij weet of vermoedt dat ze verband houden met het witwassen van geld of met de financiering van terrorisme, moet de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) daarvan onmiddellijk schriftelijk of elektronisch op de hoogte brengen (art. 26, § 1 van de anti-witwaswet). Bijgevolg geldt de meldingsplicht van de bedrijfsrevisor enkel voor zover hij zelf feiten vaststelt waarvan hij weet of vermoedt dat ze verband houden met het witwassen van geld of met de financiering van terrorisme.

Boekhoudkundige en fiscale activiteiten van een bedrijfsrevisor

Overeenkomstig artikel 12, § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 mag de bedrijfsrevisor zich niet inlaten met het beheer van de vennootschap maar mag hij evenwel adviezen verstrekken aan het bestuursorgaan van de vennootschap waarvan hij de boekhouding voert.

Het nieuwe artikel 17 van de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen

Het begrip "toezicht" in het nieuwe artikel 17, § 2, 5° van de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen wordt niet nader omschreven en komt ook niet voor, bijvoorbeeld, in het Wetboek van vennootschappen. De opdracht van de beroepsbeoefenaar zou betrekking hebben op de marginale toetsing van de boekhoudkundige staat om te vermijden dat bepaalde ondernemingen die reeds failliet verklaard zijn of die een concurrerend voordeel willen behalen, misbruik maken van de wet. Het begrip "bijstand" in het nieuw artikel 17, § 2, 6° (inzake begroting) van dezelfde wet wordt ook niet gedefinieerd. Een interinstutieswerkgroep IBR-IAB-BIBF buigt zich over de strekking van het begrip "toezicht" en "bijstand", alsook over de vorm en het normatief kader van beide opdrachten.

Toepassingsgebied van het decreet "revisor" van het Waalse Gewest van 30 april 2009

Het decreet van het Waalse Gewest van 30 april 2009 betreffende de controleopdrachten van de revisoren binnen de instellingen van

la part de l'organe de gestion d'une société flamande de logement social. Le pouvoir décretaal flamand peut déroger aux dispositions du Code des sociétés (comme c'est le cas en l'espèce) lorsque cela est nécessaire pour l'exercice des compétences attribuées (moyennant une motivation adéquate). Il peut pour cela faire appel à ses compétences implicites.

Rémunération de l'apport en nature de biens indivis

L'apport d'un bien en société constitue une réalisation de ce bien qui devient la propriété de la société. En contrepartie, la société rémunère chacun des apporteurs par l'émission d'actions ou de parts correspondant à la quotité indivise de chacun des apporteurs dans le bien apporté. La rémunération ainsi obtenue est propre à chacun des apporteurs, la réalisation du bien ayant mis fin à l'indivision. Les apporteurs restent toutefois libres de convenir que la rémunération obtenue sera indivise entre eux. Mais il s'agit là de la constitution d'une nouvelle indivision.

Déclaration à la CTIF du commissaire d'une ASBL

Tout réviseur d'entreprises qui, dans l'exercice de sa profession, constate des faits qu'il sait ou soupçonne être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme, est tenu d'en informer immédiatement par écrit ou par voie électronique la Cellule de Traitement des Informations Financières (CTIF) (art. 26, § 1^{er} de la loi anti-blanchiment). Par conséquent, l'obligation de déclaration n'est obligatoire pour le réviseur d'entreprises que dans la mesure où il constate lui-même des faits qu'il sait ou soupçonne être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme.

Activités comptables et fiscales d'un réviseur d'entreprises

Conformément à l'article 12, § 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, le réviseur d'entreprises ne peut pas prendre part à la gestion d'une société, mais il peut néanmoins prodiguer des conseils à l'organe de gestion de la société dont il assure la tenue de la comptabilité.

Le nouvel article 17 de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises

La notion de « supervision » dans le nouvel article 17, § 2, 5° de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises n'est pas définie et n'apparaît pas non plus, par exemple, dans le Code des sociétés. La mission du professionnel aurait trait à un contrôle marginal de l'état comptable visant à éviter que la loi ne soit utilisée abusivement par des entreprises qui sont déjà en faillite ou qui souhaitent acquérir un avantage concurrentiel. La notion d'« assistance » dans le nouvel article 17, § 2, 6° (en matière de budget) de la même loi n'est pas définie non plus. Actuellement, un groupe de travail inter-instituts IRE-IEC-IPCF se penche sur l'étendue des notions de « supervision » et d'« assistance » et sur la forme et le cadre normatif de ces deux missions.

Champ d'application du décret wallon « réviseur » du 30 avril 2009

Le décret wallon du 30 avril 2009 relatif aux missions de contrôle des réviseurs au sein des organismes d'intérêt public, des inter-

openbaar nut, de intercommunales en de openbare huisvestingsmaatschappijen, alsook de versterking van de transparantie bij de toekenning van overheidsopdrachten van revisoren door een Waalse aanbestedende overheid en tot wijziging van sommige bepalingen van het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, het Wetboek van de Plaatselijke Democratie en Decentralisatie en van de Waalse Huisvestingscode (het Waalse decreet "revisor") is van toepassing op (1) intercommunales, (2) openbare huisvestingsmaatschappijen en (3) een aantal instellingen van openbaar nut die rechtstreeks onder het Waalse gewest vallen (S.R.I.W. (Gewestelijke Investeringsmaatschappij voor Wallonië), Sogepa (Waalse Beheers- en Participatiemaatschappij), S.P.G.E. (Openbare Maatschappij voor Waterbeheer), enz.). In het algemeen is het Waalse decreet "revisor" van toepassing op alle instellingen die onderworpen zijn aan hetzij het decreet van 12 februari 2004 betreffende de regeringscommissaris, hetzij het Wetboek van de Plaatselijke Democratie en Decentralisatie, hetzij de Waalse Huisvestingscode. Zie echter het arrest van 27 januari 2011 van het Grondwettelijk Hof en het advies 3 maart 2011 van de Raad van het IBR voor wat betreft het niet van toepassing zijn van sommige bepalingen van dit decreet op entiteiten die gehouden zijn een commissaris te benoemen krachtens het (federaal) Wetboek van vennootschappen.

Mogelijke toepassing van quasi-inbrengprocedure

Voor een "quasi-inbreng" moeten de volgende vijf voorwaarden cumulatief aanwezig zijn, waaronder het feit dat de verkrijging moet plaatsvinden binnen de twee jaar *na de oprichting*. Deze termijn gaat in vanaf de in artikel 68 Wetboek van vennootschappen bedoelde neerlegging van de stukken (art. 2, § 4 W. Venn.).

Aan de ondernemingsraad te verstrekken documenten

Hoewel het verslag van de vorige algemene vergadering van een vennootschap niet is opgenomen in de lijst van documenten die het ondernemingshoofd aan de ondernemingsraad moet overhandigen, moet dit verslag evenwel aan de ondernemingsraad worden voorgelegd, aangezien het aan de oproeping tot de volgende algemene vergadering wordt gevoegd (en dus aan de vennoten wordt meegedeeld), bij toepassing van artikel 2 van het koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden.

Controleopdracht bij de Fondsen voor bestaanszekerheid

De controleopdracht bij de Fondsen voor bestaanszekerheid valt niet onder het toepassingsgebied van ISRS 4400 gezien het feit dat de bedrijfsrevisor in het bijzonder bevoegd is voor de controle van de jaarrekening van het Fonds voor bestaanszekerheid (artikel 22 KB 15 januari 1999). Deze opdracht betreft derhalve een volkomen controle van de jaarrekening van voormeld Fonds voor bestaanszekerheid, die wordt geregeld door de wet van 7 januari 1958 en onder het toepassingsgebied valt van de ISA's (of onder het toepassingsgebied van de algemene controlenormen voor de boekjaren die worden afgesloten vóór 15 december 2014).

Toepassing van wetgeving inzake overheidsopdrachten in vzw's met ondernemingsraad

Sedert 1 juli 2013 is de wetgeving inzake overheidsopdrachten van toepassing binnen heel wat vzw's die overwegend afhankelijk zijn van openbare subsidies. Hierbij dient dan een verplichte procedure gevolgd te worden, onder meer ook voor het aanstellen van de commissaris. De nieuwe wetgeving inzake overheidsopdrachten heeft

communales et des sociétés de logement de service public et au renforcement de la transparence dans l'attribution des marchés publics de réviseurs par un pouvoir adjudicateur wallon et modifiant certaines dispositions du décret du 12 février 2004 relatif aux commissaires du Gouvernement, du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation et du Code wallon du Logement (le décret wallon « réviseur ») est applicable (1) aux intercommunales, (2) aux sociétés de logement de service public, et (3) à un certain nombre d'organismes d'intérêt public relevant directement de la Région wallonne (S.R.I.W., Sogepa, S.P.G.E. ...). En général, le décret wallon « réviseur » s'applique à tous les organismes qui sont soumis soit au décret du 12 février 2004 relatif aux commissaires du Gouvernement, soit au Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation, soit au Code wallon du Logement. Voir toutefois l'arrêt du 27 janvier 2011 de la Cour constitutionnelle et l'avis du 3 mars 2011 du Conseil de l'IRE quant à l'inapplicabilité de certaines dispositions de ce décret aux entités tenues de nommer un commissaire en vertu du Code (fédéral) des sociétés.

Application éventuelle de la procédure de quasi-apport

Cinq conditions spécifiques doivent être réunies afin de pouvoir réaliser un quasi-apport, qui doit notamment avoir lieu dans les deux ans de la *constitution*. Ce délai prend cours à partir du jour où est effectué le dépôt visé à l'article 68 du Code des sociétés (art. 2, § 4 C. soc.).

Documentation à fournir au conseil d'entreprise

Même si le procès-verbal de l'assemblée générale précédente d'une société ne figure pas dans la liste des documents que le chef d'entreprise est tenu de remettre au conseil d'entreprise, ce procès-verbal doit néanmoins être transmis au conseil d'entreprise, dès lors qu'il est joint à la convocation de l'assemblée générale suivante (et donc communiqué aux associés), par application de l'article 2 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise.

Mission d'audit des Fonds de sécurité d'existence

La mission d'audit des Fonds de sécurité d'existence n'entre pas dans le champ d'application de la norme ISRS 4400, étant donné que le réviseur d'entreprises est notamment compétent pour contrôler les comptes annuels du Fonds de sécurité d'existence (article 22 de l'AR du 15.01.1999). Il s'agit donc d'une véritable mission d'audit plénier des comptes annuels dudit Fonds de sécurité d'existence, régie par la loi du 07.01.1958 et tombant sous le champ d'application des normes ISA (ou sous le champ d'application des normes générales de révision pour les exercices clôturant avant le 15 décembre 2014).

Application de la législation en matière de marchés publics dans les ASBL dotées d'un conseil d'entreprise

Depuis le 1^{er} juillet 2013, la législation en matière de marchés publics s'applique à de nombreuses ASBL qui dépendent de manière prépondérante de subventions publiques. Celles-ci doivent dès lors suivre des procédures définies par la loi, notamment pour la désignation du commissaire. La nouvelle législation en matière de marchés publics

nochtans niets gewijzigd aan de rol van de ondernemingsraad. Het blijft de exclusieve verantwoordelijkheid van de raad van bestuur om, nadat de procedure van publieke aanbesteding gevolgd is, de commissaris voor te stellen die het beste voldoet aan de gestelde criteria, en de benoeming van deze commissaris voor te leggen aan de algemene vergadering, na advies van de ondernemingsraad. De nieuwe wetgeving heeft op geen enkele manier voorzien dat er aan het lanceren van de openbare aanbesteding voorafgaande raadpleging van de ondernemingsraad moet gebeuren.

Duur van het commissarismaandaat in een vzw

Sinds de inwerkingtreding van artikel 84 van de programmawet van 9 juli 2004 is artikel 135 van het Wetboek van vennootschappen van toepassing op vzw's die een commissaris hebben benoemd (zie art. 17, § 7 van de vzw-wet van 27 juni 1921). Bijgevolg is de duur van het mandaat van de commissaris van een vzw eveneens wettelijk vastgelegd op een hernieuwbare termijn van drie jaren. Deze termijn is tegelijk een dwingende minimum- en maximumtermijn (zie punt 1.6. van de brochure Studies IBR 2004, *De vennootschap en haar commissaris*, beschikbaar op www.ibr-ire.be, onder de rubriek "Publicaties – IBR Studies").

Commissarismaandaat bij een vzw in vereffening

Indien een vzw in vereffening wordt gesteld (ontbinding), loopt het commissarismaandaat niet ten einde. Dit betekent dat de commissaris zijn opdracht blijft uitoefenen tot het verstrijken van zijn driejarig mandaat. Het is en blijft de opdracht van de commissaris jaarlijks de controle uit te voeren van de jaarrekening en een verslag op te stellen over de jaarrekening. Die conclusie geldt ook met betrekking tot de relaties met de ondernemingsraad, in de mate dat de commissaris zijn opdracht bij de ondernemingsraad dient voort te zetten, en dit zolang de vereffeningprocedure loopt.

"Fusie" van vzw's

Een fusie tussen vzw's is niet mogelijk, wel een inbreng van een algemeenheid of van een bedrijfstak. Bijgevolg zijn de bepalingen omtrent de fusies vermeld in het Wetboek van vennootschappen niet van toepassing op vzw's, maar wel deze omtrent de inbreng van algemeenheid of bedrijfstak.

De cijfers die door het bestuursorgaan van de rechtspersoon/persoon die de inbreng doet/doen worden opgenomen in het omstandig verslag zullen deze zijn op de datum die werd vermeld in het voorstel van inbreng van algemeenheid vanaf welke de verrichtingen van de vzw die de inbreng doet, boekhoudkundig geacht worden te zijn verricht voor rekening van een van de verkrijgende vzw's. Tevens dient de staat van actief en passief te worden opgemaakt deze datum.

De vzw's die de inbreng doen, worden ontbonden en zullen één of meerdere vereffenaar(s) worden benoemd door de algemene vergadering. Deze vzw's bezitten nog rechtspersoonlijkheid tot op datum van afsluiting van de vereffening zodanig dat de raad van bestuur van deze vzw's nog een jaarrekening dienen op te stellen voor het reeds verstreken deel van het boekjaar tijdens hetwelk de vzw in vereffening werd gesteld.

Door de invereffeningstelling wordt geen einde gesteld aan het mandaat van een commissaris. De commissaris, indien er één is, blijft in functie ten minste tot het verstrijken van zijn driejaarlijks mandaat.

Het is en blijft de opdracht van de commissaris jaarlijks de controle uit te voeren van de jaarrekening en een controleverslag daarover op te stellen, ook al is de vereniging in vereffening.

n'a cependant en rien modifié, ni le rôle du conseil d'entreprise. Il demeure sous la responsabilité exclusive du conseil d'administration de proposer, après avoir mis en œuvre une procédure de marché public, le commissaire qui répond le mieux aux critères fixés, et de présenter la nomination de ce commissaire à l'assemblée générale, après avis du conseil d'entreprise. La nouvelle législation n'a aucunement prévu de consultation au conseil d'entreprise préalable au lancement du marché public.

Durée du mandat de commissaire dans une ASBL

Depuis l'entrée en vigueur de l'article 84 de la loi-programme du 9 juillet 2004, l'article 135 du Code des sociétés est d'application aux ASBL ayant nommé un commissaire (cf. art. 17, § 7 de la loi sur les ASBL du 27 juin 1921). Par conséquent, la durée du mandat du commissaire d'une ASBL est également fixée par la loi à un terme de trois ans renouvelable. Ce délai est à la fois un délai légal minimal et maximal (cf. point 1.6 de la brochure Études IRE 2004, *La société et son commissaire*, disponible sur www.ibr-ire.be, sous la rubrique « Publications – Études IRE »).

Mandat du commissaire au sein d'une ASBL en liquidation

Lors de la mise en liquidation (dissolution) d'une ASBL, le mandat de commissaire ne vient pas à expiration. Cela signifie que le commissaire continue à exercer sa mission jusqu'à la fin de son mandat de trois ans. C'est – et cela reste – la mission du commissaire de contrôler les comptes annuels chaque année et de rédiger un rapport sur les comptes annuels. La même conclusion s'impose sous l'angle des relations avec le conseil d'entreprise, dans la mesure où le commissaire doit continuer à remplir sa mission auprès du conseil d'entreprise, et ce tout au long de la procédure de liquidation.

« Fusion » d'ASBL

Une fusion entre ASBL est impossible, contrairement à un apport d'universalité ou de branche d'activité. Les dispositions sur les fusions du Code des sociétés ne s'appliquent donc pas aux ASBL, mais bien celles sur les apports d'universalité ou de branche d'activité.

Les chiffres repris dans le rapport circonstancié par l'organe de gestion de la ou des personnes morales apporteuses seront ceux arrêtés à la date mentionnée dans la proposition d'apport d'universalité, à partir de laquelle les opérations de l'ASBL apporteuse sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de l'une ou l'autre des ASBL bénéficiaires. L'état résumant la situation active et passive doit également être établi à cette date.

Les ASBL apporteuses seront dissoutes et un ou plusieurs liquidateurs seront nommés par l'assemblée générale. Ces ASBL possèdent encore la personnalité juridique jusqu'à la date de clôture de la liquidation, de sorte que les conseils d'administration de ces ASBL doivent encore établir des comptes annuels pour la partie écoulée de l'exercice au cours duquel les ASBL ont été mises en liquidation.

Lors de la mise en liquidation, le mandat du commissaire ne vient pas à expiration. Le commissaire, s'il y en a un, reste en fonction au moins jusqu'à l'expiration de la durée du mandat de trois ans.

C'est – et cela reste – la mission du commissaire d'effectuer le contrôle des comptes annuels chaque année et de rédiger, à propos des comptes annuels, un rapport de révision, même si l'association se trouve en liquidation.



IBR-Berichten

Werkzaamheden van de Raad

Vergadering van 13 december 2013

Interpellatie door de mededingingsautoriteiten – Via een schrijven van 27 november 2013 vanwege de Belgische Mededingingsautoriteiten (BMA) werd de Raad in kennis gesteld van het feit dat mede in functie van het antwoord van het IBR van 15 maart 2013 op het verzoek om inlichtingen van de BMA van 21 februari 2013 geen reden werd weerhouden om verder op te treden in dit dossier. De Raad is verheugd met deze beslissing. De Raad heeft dientengevolge beslist om de analyse inzake de link tussen het niveau van de erelonen en de kwaliteit van de auditwerkzaamheden opnieuw op te starten.

Publiek toezicht – De Hoge Raad voor de Economische Beroepen deelde op 14 november 2013 aan de Raad de resultaten mee van 3 empirische studies, een eerste inzake de structuur van de externe audit in België, een tweede inzake de erkenning van de bedrijfsrevisoren in andere lidstaten van de Europese Unie of in derde landen, en een derde inzake de vroegtijdige beëindiging van de commissarismandaten. Deze studies zullen worden besproken met de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

Normen, adviezen en omzendbrieven – Nadat de Raad het ontwerp van norm inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van vennootschappen aan een tweede openbare raadpleging heeft onderworpen van 19 november tot 2 december 2013 en de nodige aanpassingen ingevolge deze raadpleging heeft doorgevoerd, heeft de Raad voormeld ontwerp van norm goedgekeurd en zal deze overeenkomstig artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 ter goedkeuring worden voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen.

De Raad heeft het ontwerp van advies betreffende de verandering van de vaste vertegenwoordiger van een bedrijfsrevisorenkantoor goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van advies inzake de splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen – uitgifte van aandelen van nieuwe vennootschappen aan vennoten van de gesplitste vennootschap is evenredig aan de rechten in kapitaal van de vennootschap – gevolgen voor de verslaggeving commissaris – goedgekeurd.

Wetgevende ontwikkelingen – De Raad heeft kennis genomen van het ontwerp van koninklijk besluit betreffende de deontologie van de bedrijfsrevisoren en tot opheffing van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. De Raad verheugt zich met de voortgang van dit “dossier” nu duidelijk blijkt dat de nieuwe deontologische code van de bedrijfsrevisoren de vorm heeft gekregen van een koninklijk besluit. Op vraag van de Minister van Economie, J. VANDE LANOTTE, zal de Raad een advies uitbrengen met betrekking tot dit wetsontwerp.

De Raad heeft tevens kennis genomen van het wetsontwerp 3149/001 houdende diverse bepalingen betreffende justitie. Dit wetsontwerp omvat onder meer het voorstel om in vzw's, stichtingen en ivzw's met een commissaris (i) een alarmbelprocedure in te voeren ten aanzien van de raad van bestuur zoals voorzien in artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen; (ii) om overeenkomstig de artikelen 268 (BVBA) en 532 (NV) van het Wetboek van vennootschappen te voorzien dat de

Info IRE

Travaux du Conseil

Réunion du 13 décembre 2013

Interpellation par les autorités de concurrence – Par un courrier du 27 novembre 2013 de l'Autorité belge de la concurrence (ABC), le Conseil a été informé du fait que la réponse de l'IRE du 15 mars 2013 à la demande de renseignements de l'ABC du 21 février 2013 justifiait la fin de l'intervention de l'ABC dans ce dossier. Le Conseil se réjouit de cette décision. Le Conseil a dès lors décidé de relancer l'analyse du lien entre le niveau des honoraires et la qualité des travaux d'audit.

Supervision publique – Le 14 novembre 2013, le Conseil supérieur des Professions économiques a transmis au Conseil les résultats de trois études empiriques. La première portait sur la structure de l'audit externe en Belgique, la deuxième sur l'agrément des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats-membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers, et la troisième sur la cessation du mandat de commissaire avant le terme. Les études feront l'objet d'une discussion avec le Conseil supérieur des Professions économiques.

Normes, avis et circulaires – Après avoir soumis le projet de norme relative au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés à une deuxième consultation publique (du 19 novembre au 2 décembre 2013) et avoir apporté les modifications nécessaires suite à cette consultation, le Conseil a approuvé le projet de norme précité et le soumettra au Conseil supérieur des Professions économiques pour approbation, conformément à l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953.

Le Conseil a approuvé le projet d'avis concernant le changement de représentant permanent d'un cabinet de révision.

Le Conseil a également approuvé le projet d'avis concernant la scission par constitution de nouvelles sociétés – émission de parts de nouvelles sociétés aux associés de la société scindée proportionnellement aux droits dans le capital de la société – conséquences sur le rapport du commissaire.

Développements législatifs – Le Conseil a pris connaissance du projet d'arrêté royal relatif à la déontologie des réviseurs d'entreprises visant à abroger l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Le Conseil se réjouit des progrès dans ce « dossier » dès lors qu'il s'avère que le nouveau code déontologique des réviseurs d'entreprises prendra la forme d'un arrêté royal. A la demande du Ministre de l'Economie, J. VANDE LANOTTE, le Conseil émettra un avis concernant ce projet d'arrêté royal.

Le Conseil a également pris connaissance du projet de loi 3149/001 portant des dispositions diverses en matière de Justice. Ce projet de loi propose notamment d'instaurer dans les ASBL, fondations et AISBL ayant un commissaire (i) une procédure d'alerte à l'égard du conseil d'administration telle que prévue à l'article 138 du Code des sociétés; (ii) de prévoir, conformément aux articles 268 (SPRL) et 532 (SA) du Code des sociétés, que le commissaire a) est compétent pour convoquer



commissaris a) de bevoegdheid heeft om een algemene vergadering bijeen te roepen en b) de verplichting heeft dit te doen wanneer één vijfde van de leden het vragen; en (iii) te voorzien in de verplichte aanwezigheid van de commissaris op de algemene vergadering wanneer deze laatste een door hem opgesteld verslag onderzoekt. Verder voorziet dit wetsontwerp tevens in een verfijning van de voorwaarden voorzien in artikel 184, § 5 van het Wetboek van vennootschappen inzake de ontbinding en vereffening in één akte.

De Raad werd in kennis gesteld door de VREG van het consultatiedocument betreffende het voorstel van methode tot vaststelling van distributienettarieven voor elektriciteit en aardgas, waarin een opdracht wordt toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor. Een antwoord wordt gericht ten einde de mogelijkheid te bieden om verder overleg te plegen.

De Raad heeft ten slotte kennis genomen van het ontwerpadvies van de CBN: "De boekhoudkundige verwerking met betrekking tot de toepassing van de overgangsregeling zoals vermeld in artikel 537 WIB 92" en heeft zijn opmerkingen aangaande voormeld advies (via delegatie aan de IBR Commissie boekhoudkundige aangelegenheden) aan de CBN overgemaakt.

Commissies en werkgroepen – De Raad besliste om de werkgroepen Rapportering ESR95, Controle van de BBC-jaarrekening (allen onder toezicht van de Commissie Publieke sector) en Uitvoering van de revisorale controle bij de OISZ (Openbare Instellingen voor Sociale Zekerheid) (onder toezicht van de Commissie Beroepsnormen) op te richten.

Ontwerpbegroting 2014 – De Raad heeft de ontwerpbegroting vastgelegd die aan de algemene vergadering zal worden voorgelegd. De bijdragen zullen niet worden gewijzigd behoudens aanpassing van de vaste bijdragen aan de inflatie.

Vergaderingen van 6 en 24 januari 2014

Europese ontwikkelingen – Het Europees Parlement en de lidstaten van de EU bereikten op 17 december 2013 een algemeen akkoord over hervormingsvoorstellen van de auditmarkt. De compromestekst werd op 19 december 2013 bij gekwalificeerde meerderheid goedgekeurd door de COREPER, het Comité van Permanente Vertegenwoordigers dat de vergaderingen van de Raad van Ministers voorbereidt. Europees Commissaris BARNIER van Interne Markt noemde het akkoord "een eerste stap op weg naar een kwalitatief betere audit en herstel van vertrouwen van beleggers in financiële informatie". Het IBR formuleerde haar eerste commentaren in een persbericht van 20 december 2013 – "Algemene tevredenheid met betrekking tot een compromis na drie jaar onderhandelen, maar nog vele onbeantwoorde vragen".

Een verdere en meer diepgaande analyse van voormeld akkoord zal worden uitgevoerd en besproken in overleg met de FEE. Er werd te dien einde een "Task Force" opgericht onder leiding van de voorzitter van het IBR, D. KROES.

Normen, adviezen en omzendbrieven – De Raad heeft het ontwerp van omzendbrief met betrekking tot de wet van 22 november 2013 tot wijziging van de wet van 2 augustus 2002 betreffende de bestrijding van de betalingsachterstand bij handelstransacties – aandachtspunten voor de bedrijfsrevisoren – goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van mededeling met betrekking tot het Vlaams decreet betreffende deugdelijk bestuur in de Vlaamse publieke sector – aandachtspunten voor de bedrijfsrevisoren, goedgekeurd.

une assemblée générale et b) qu'il a l'obligation de la convoquer sur la demande d'un cinquième des membres ; et (iii) de prévoir la présence obligatoire du commissaire à l'assemblée générale lorsqu'elle examine un rapport établi par lui. Ce projet de loi prévoit également d'affiner les conditions prévues à l'article 184, § 5 du Code des sociétés concernant la dissolution et la liquidation d'une société en un seul acte.

Le Conseil a été informé par le VREG du document de consultation relatif à la proposition d'une méthode de fixation des tarifs du réseau de distribution pour l'électricité et le gaz naturel, qui confie une mission au réviseur d'entreprises. Une réponse est adressée afin de solliciter une poursuite de la concertation.

Enfin, le Conseil a pris connaissance du projet d'avis de la CNC « Le traitement comptable relatif à l'application de la procédure transitoire visée à l'article 537 CIR 92 » et a transmis à la CNC ses remarques par rapport au projet d'avis (par délégation à la Commission des questions comptables de l'IRE).

Commissions et groupes de travail – Le Conseil a décidé de créer les groupes de travail *Reporting SEC 95*, Contrôle des comptes annuels CPG (tous sous le contrôle de la Commission Secteur public) et Exécution du contrôle révisoral auprès des IPSS (institutions publiques de sécurité sociale) (sous le contrôle de la Commission des Normes d'exercice professionnel).

Projet de budget 2014 – Le Conseil a arrêté le projet de budget à soumettre à l'assemblée générale. Les cotisations demeureront inchangées, sauf adaptation des cotisations fixes à l'inflation.

Réunions des 6 et 24 janvier 2014

Evolutions européennes – Le 17 décembre 2013, le Parlement européen et les États membres de l'Union européenne sont parvenus à un accord global sur la réforme du marché de l'audit. Le texte de compromis a été approuvé le 19 décembre 2013 à la majorité qualifiée par le COREPER, le Comité des représentants permanents, qui prépare les réunions du Conseil des ministres. Selon Michel BARNIER, Commissaire au Marché intérieur, « il s'agit d'une première étape dans la voie de l'amélioration de la qualité de l'audit et du rétablissement de la confiance des investisseurs dans les informations financières ». L'IRE a fait part de ses premières observations dans le communiqué de presse du 20 décembre 2013, intitulé « Satisfaction globale en ce qui concerne le compromis atteint après trois ans de négociations ardues, mais encore beaucoup de questions sans réponse ».

Une analyse approfondie de l'accord susmentionné sera réalisée et étudiée en concertation avec la FEE. Une « Task Force » a été créée à cette fin, sous l'égide du président de l'IRE, D. KROES.

Normes, avis et circulaires – Le Conseil a approuvé le projet de circulaire concernant la loi du 22 novembre 2013 modifiant la loi du 2 août 2002 concernant la lutte contre le retard de paiement dans les transactions commerciales – points d'attention pour les réviseurs d'entreprises.

Le Conseil a également approuvé le projet de communication concernant le décret flamand relatif à la bonne gouvernance dans le secteur public flamand – points d'attention pour les réviseurs d'entreprises.



Model Bijzonder Bestek – Ingevolge de inwerkingtreding sinds 1 juli 2013 van de nieuwe wetgeving inzake overheidsopdrachten werd het standaard model van bijzonder bestek aangepast en door de Raad goedgekeurd. Aansluitend hierop en in samenwerking met de Waalse overheidsdienst werd eveneens het specifiek model van bijzonder bestek voor de Waalse overheidsdienst opgemaakt en goedgekeurd. Ten slotte werd een model van bijzonder bestek in toepassing van artikel 50 van het Rekendecreet opgemaakt en goedgekeurd.

Vorming – De Raad heeft het jaarlijks vormingsprogramma 2014-2015 goedgekeurd. Met de inwerkingtreding van de ISA's voor de controle van de financiële overzichten van alle entiteiten waarvan de boekjaren afgesloten worden vanaf 15 december 2014, werd ook dit jaar het accent gelegd op ISA seminars via een aantal workshops. Specifieke aandacht zal daarbij worden gegeven aan de praktische invalshoek. In het verlengde van haar strategische prioriteiten wordt in het vormingsprogramma tevens heel wat aandacht besteed aan de publieke sector.

Overzicht van de regionale ontmoetingen 2013 – De Raad heeft de opmerkingen ingezameld naar aanleiding van de in 2013 tussen confraters georganiseerde regionale ontmoetingen geanalyseerd en heeft beslist om de organisatie van de regionale ontmoetingen te behouden, evenwel mits aanpassing van de organisatie ervan. De data van de regionale ontmoetingen 2014 werden voorlopig vastgelegd op 2, 9, 16 en 30 oktober 2014.

Kwaliteitscontrole – De Raad heeft kennis genomen van de principes toegepast door de nieuw samengestelde Commissie kwaliteitscontrole die voornamelijk, onder het toezicht van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, waakt over de kwaliteit van de auditwerkzaamheden. De Commissie kwaliteitscontrole heeft maatregelen genomen om de vaststellingen tussen de inspecteurs en de leden van de Commissie beter te coördineren en om het verloop van de kwaliteitscontrole binnen een korter tijdsbestek te laten verlopen. Het ontwerpverslag van de inspecteur zal aldus onder meer onderworpen worden aan een voorafgaandelijke analyse door een commissielid (pre-screening) alvorens te worden gefinaliseerd. Dit zal toelaten om het geheel van de opmerkingen van de inspecteur en het commissielid gelijktijdig aan de confraters mede te delen. De resultaten van deze nieuwe methodologie zullen in 2014 worden geëvalueerd. De Commissie kwaliteitscontrole heeft tevens de principes van de "tweede kans" en het "tegensprekelijk karakter" herbevestigd. Ten slotte beoogt de Commissie kwaliteitscontrole eveneens om de aanbevelingen sneller op te volgen. De confraters zullen erover moeten waken om snel de door de Commissie geïdentificeerde aanbevelingen toe te passen. Dit zou op termijn ten goede komen van de kwaliteit van de auditwerkzaamheden.

Toezicht – In navolging van de beslissing van de Raad om de analyse inzake de link tussen het niveau van de erelonen en de kwaliteit van de auditwerkzaamheden te hervatten besliste de Commissie van Toezicht om de online mandaatmeldingen, verplicht sinds 1 januari 2012, te analyseren. De Commissie heeft tevens een analyse uitgevoerd van de bedrijfsrevisoren die onterecht hun mandaten niet hebben gemeld. De nodige maatregelen zullen worden genomen ten aanzien van het niet naleven van de omzendbrief 2001/11 van 26 december 2011.

Vergadering van 28 februari 2014

Normen, adviezen en omzendbrieven – Nadat de Raad het ontwerp van norm inzake de toepassing van ISQC1 in België van 28 november 2012 tot 28 januari 2013 aan een openbare raadpleging heeft onderworpen en de nodige aanpassingen ingevolge deze raadpleging heeft doorgevoerd, heeft de Raad voormelde ontwerp van norm goedgekeurd en overeenkomstig artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 ter goedkeu-

Modèle de cahier spécial des charges – Suite à l'entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2013 de la nouvelle réglementation relative aux marchés publics, le modèle standard de cahier spécial des charges a été adapté, et approuvé par le Conseil. Dans la foulée, et en collaboration avec le Service public de Wallonie, le modèle spécifique de cahier spécial des charges a été établi et approuvé. Enfin, un modèle de cahier spécial des charges a été établi et approuvé en application de l'article 50 du décret des comptes.

Formation – Le Conseil a approuvé le programme de formation annuel 2014-2015. Compte tenu de l'entrée en vigueur des normes ISA pour le contrôle des états financiers de toutes les entités dont les exercices sont clôturés à partir du 15 décembre 2014, une place importante a été accordée aux séminaires sur les normes ISA. Les aspects pratiques seront particulièrement mis en avant au travers de workshops. En adéquation avec les priorités stratégiques, le secteur public bénéficie également d'une attention particulière dans le programme de formation.

Aperçu des rencontres régionales 2013 – Le Conseil a analysé les commentaires recueillis lors des rencontres régionales entre confrères organisées en 2013 et a décidé de poursuivre les rencontres, en adaptant toutefois leur organisation. Les dates des rencontres régionales 2014 ont provisoirement été fixées aux 2, 9, 16 et 30 octobre 2014.

Contrôle de qualité – Le Conseil a pris connaissance des principes appliqués par la Commission contrôle de qualité nouvellement constituée, qui a pour mission principale de veiller, sous l'autorité de la Chambre de renvoi et de mise en état, à la qualité des travaux d'audit. La Commission contrôle de qualité a pris des mesures pour mieux coordonner les constatations des inspecteurs et des membres de la Commission et pour accélérer le processus. Le projet de rapport de l'inspecteur sera ainsi notamment soumis à un examen préalable par un membre de la Commission (pre-screening) avant d'être finalisé, ceci afin de communiquer aux confrères contrôlés l'ensemble des remarques de l'inspecteur et de la commission en une seule fois. Les résultats de cette nouvelle méthodologie seront évalués en 2014. La Commission a également reconfirmé les principes de « la seconde chance » et du « contradictoire ». Enfin, la Commission contrôle de qualité a également pour objectif d'assurer un suivi plus rapide des recommandations. Les confrères devront veiller à mettre en œuvre rapidement les recommandations identifiées par la Commission. Cela devrait, à terme, améliorer la qualité des travaux d'audit.

Surveillance – Suite à la décision du Conseil de relancer l'analyse du lien entre le niveau des honoraires et la qualité des travaux d'audit, la Commission de surveillance a décidé d'analyser les déclarations de mandat en ligne, obligatoires depuis le 1^{er} janvier 2012. La Commission a également examiné le cas de réviseurs d'entreprises en défaut de déclaration de leurs mandats. Les mesures nécessaires seront prises à l'égard du non-respect de la circulaire 2001/11 du 26 décembre 2011.

Réunion du 28 février 2014

Normes, avis et circulaires – Après avoir soumis le projet de norme relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique à une consultation publique (du 28 novembre 2012 au 28 janvier 2013) et avoir apporté les modifications nécessaires suite à cette consultation, le Conseil a approuvé le projet de norme précité et l'a soumis au Conseil supérieur des Professions économiques pour approbation, conformément à l'ar-



ring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen. Op vraag van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen werd de ontwerpnorm aangepast voor wat betreft de impact van deze norm op de normen inzake de kwaliteitscontrole. De Raad keurde deze laatste wijzigingen goed.

De Raad heeft het ontwerp van omzendbrief met betrekking tot het Rekendecreet – handleiding van de boekhoudregels als referentiekader voor de in Vlaamse entiteiten toe te passen boekhoudregels – goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van advies met betrekking tot de wet van 22 november 2013 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen, wat de waarborgen van de schuldeisers bij een kapitaalherstelling betreft, goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van advies met betrekking tot het begrip “ernstige fiscale fraude” in de anti-witwaswet, goedgekeurd

De Raad heeft het ontwerp van mededeling met betrekking tot de melding van commissarismandaten in organisaties van openbaar belang en het jaarlijks meedelen van het transparantieverslag, goedgekeurd.

De Raad heeft het ontwerp van gemeenschappelijk bericht van de 3 instituten met betrekking tot “De strijd tegen het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme – betaling in contanten”, goedgekeurd.

De Raad heeft beslist (in afwachting van een gezamenlijk advies van de 3 instituten) om in het kader van de wijziging van de Wet betreffende continuïteit van de ondernemingen in 2013 en de opdracht voor de cijferberoepen voorzien in artikel 17, 5° en 6° van deze wet, een aantal voorbeeldverslagen, die kunnen worden gehanteerd door de bedrijfsrevisor die wordt verzocht een verslag op te stellen. De raad zal aan het ICCI vragen om deze voorbeeldverslagen te publiceren op hun website. Deze voorbeelden hebben geen verplichtend of normatief karakter. Het komt de bedrijfsrevisor, al dan niet commissaris van de onderneming, toe zich hierop, in voorkomend geval, te inspireren en, bijvoorbeeld, te verwijzen naar meer specifieke standaarden die gehanteerd werden bij het uitvoeren van de opdracht (ISAE- of ISRS-standaarden).

Single audit – Naar aanleiding van de infosessie van 20 februari 2014 werd een bundel met 3 *single audit* voorbeeldverslagen uitgewerkt waarvan de aanpassingen ten opzichte van de versie 2013 uitvoerig werden toegelicht. De Raad heeft aan het ICCI gevraagd om deze voorbeeldverslagen ter beschikking te stellen op zijn website.

Wettelijke bepalingen – Een wetsontwerp inzake diverse bepalingen betreffende justitie die op 26 februari 2014 werd goedgekeurd door de Commissie justitie van de Senaat voorziet in nieuwe bepalingen inzake de alarmprocedure bij vzw's. Dit wetsontwerp dient nog te worden goedgekeurd in de plenaire vergadering van de Kamer.

Resultaten van de impactstudie m.b.t. de invoering van de ISA's in kleine en middelgrote kantoren – De Raad heeft beslist met het oog op de toepassing van de ISA's in alle entiteiten waarvan het boekjaar afsluit op 15 december 2014 om in 2014 de ISA seminars, ten uitzonderlijke titel, toegankelijk te maken voor de medewerkers (niet-stagiairs) van de revisorenkantoren tegen een verlaagd tarief.

Toegang tot het beroep – De Raad heeft beslist om zich volwaardig aan te sluiten bij het *Common Content Project*. Dit project is een samenwerkingsproject tussen verschillende beroepsorganisaties van accountants

ticle 30 de la loi du 22 juillet 1953. A la demande du Conseil supérieur des Professions économiques, le projet de norme a été adapté au niveau de son impact sur les normes relatives au contrôle de qualité. Le Conseil a approuvé ces dernières modifications.

Le Conseil a approuvé le projet de circulaire concernant le décret flamand des comptes – manuel sur les règles comptables en tant que cadre de référence pour les règles comptables à appliquer par les entités flamandes.

Le Conseil a approuvé le projet d'avis relatif à la loi du 22 novembre 2013 modifiant le Code des sociétés, concernant les garanties des créanciers en cas de réorganisation du capital.

Le Conseil a approuvé le projet d'avis relatif à la notion de fraude fiscale grave dans la loi anti-blanchiment.

Le Conseil a approuvé le projet de communication concernant la déclaration de mandats de commissaire au sein d'entités d'intérêt public et la communication annuelle du rapport de transparence.

Le Conseil a approuvé le projet de communication commune aux trois instituts concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme – paiement en espèces.

Dans l'attente d'un avis commun aux trois instituts, le Conseil a décidé, dans le cadre de la modification de la loi sur la continuité des entreprises en 2013 et de la mission pour les professions comptables prévue à l'article 17, 5° et 6° de cette loi, d'établir un certain nombre de modèles de rapports, qui peuvent être utilisés par le réviseur d'entreprises qui est amené à établir un rapport. Le Conseil demandera à l'ICCI de publier ces modèles de rapports sur leur site internet. Ces modèles ne présentent en aucun cas un caractère contraignant ou normatif. Il revient au réviseur d'entreprises, commissaire ou non de l'entreprise, de s'en inspirer et, par exemple, de faire référence à des normes plus spécifiques qui ont été appliquées lors de l'exécution de la mission (normes ISAE ou ISRS).

Single audit – A l'occasion de la session d'information du 20 février 2014, une série de trois modèles de rapports *single audit* ont été élaborés, dont les adaptations par rapport à la version de 2013 ont été exposées en détail. Le Conseil a demandé à l'ICCI de publier ces modèles de rapports sur son site internet.

Dispositions légales – Le projet de loi portant des dispositions diverses en matière de justice a été approuvée le 27 février 2014 par la Commission Justice du Sénat et prévoit de nouvelles dispositions pour la procédure d'alerte auprès des ASBL. Ce projet de loi doit encore être approuvé par la Chambre en réunion plénière.

Résultats de l'étude d'impact concernant la mise en œuvre des normes ISA au sein des cabinets de petite et moyenne taille – Dans le contexte de l'application des normes ISA dans toutes les entités dont l'exercice se clôture après le 15 décembre 2014, le Conseil a décidé à titre exceptionnel de rendre les séminaires organisés autour des normes ISA en 2014 accessibles aux collaborateurs (non-stagiaires) des cabinets de révision à un tarif réduit.

Accès à la profession – Le Conseil a décidé de se joindre à part entière au *Common Content Project*. Il s'agit d'un projet de collaboration entre différentes organisations professionnelles d'experts-comptables et



tants en bedrijfsrevisoren met als doelstelling het uitwerken, optimaliseren en uniformiseren van kwalitatief hoogstaande eindtermen voor de opleiding tot accountant / bedrijfsrevisor. De leden willen via het Common Content Project een benchmark ontwikkelen voor de verschillende beroepsopleidingen (in eerste instantie op Europees niveau) om zo te komen tot een harmonisatie en internationalisering van de toelatingsvoorwaarden voor het beroep.

Kwaliteitscontrole – De Raad heeft de jaarlijkse lijst van de kwaliteitscontroles 2014 goedgekeurd. Deze zal ter goedkeuring worden voorgelegd aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling.

Internationale ontwikkelingen – De Raad heeft het actieplan van het IBR met betrekking tot het IFAC *Member Body Compliance Program* goedgekeurd. Dit plan beoogt de ondersteuning van permanente ontwikkeling en verbetering op wereldvlak van het auditberoep.

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

Mededelingen, omzendbrieven en adviezen gericht aan de bedrijfsrevisoren

In december 2013, januari en februari 2014 werden aan de bedrijfsrevisoren, in voorkomend geval per e-mail, hiernavolgende **mededelingen, omzendbrieven en adviezen** gericht die ook op de website van het Instituut kunnen worden geconsulteerd onder het hoofdstuk "Documentatie" en eveneens kunnen worden gedownload:

Mededelingen

Mededeling 2014/01: Richtsnoeren van de CFI voor ondernemingen en personen bedoeld in artikelen 2, § 1, 3 en 4 van de anti-witwaswet van 11 januari 1993 – Melding van informatie aan de CFI.

Mededeling 2014/02: Wet van 22 november 2013 tot wijziging van de wet van 2 augustus 2002 betreffende de bestrijding van de betalingsachterstand bij handelstransacties – Aandachtspunten voor de bedrijfsrevisoren.

Mededeling 2014/03: Vlaams decreet van 22 november 2013 betreffende deugdelijk bestuur in de Vlaamse publieke sector – Aandachtspunten voor de bedrijfsrevisoren.

Mededeling 2014/04: Wet van 22 november 2013 tot wijziging van het Wetboek van Venootschappen – waarborgen van de schuldeisers bij een kapitaalherdrukking.

Mededeling 2014/05: Melding van commissarismandaten in organisaties van openbaar belang en het jaarlijks meedelen van het transparantieverlag.

Omzendbrieven

Omzendbrief 2014/01: Vlaams Rekendecreet – Handleiding van de boekhoudregels als referentiekader voor de in Vlaamse entiteiten toe te passen boekhoudregels.

de réviseurs d'entreprises qui a pour but de développer, optimiser et uniformiser des objectifs finaux de haute qualité pour la formation d'expert-comptable/réviseur d'entreprises. Par le biais du *Common Content Project*, les membres souhaitent développer des critères de référence pour les diverses formations professionnelles (en premier lieu au niveau européen) afin d'harmoniser et d'internationaliser les conditions d'accès à la profession.

Contrôle de qualité – Le Conseil a approuvé la liste annuelle des contrôles de qualité 2014. Celle-ci sera soumise pour approbation à la Chambre de renvoi et de mise en état.

Développements internationaux – Le Conseil a approuvé le plan d'action de l'IRE à l'égard du *Member Body Compliance Program* de l'IFAC. Ce plan vise à soutenir le développement permanent et à améliorer la profession d'audit au niveau mondial.

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

Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises

Les **communications, circulaires et avis** suivants, qui peuvent également être consultés et téléchargés sous la rubrique « Documentation » du site internet de l'Institut, ont été adressés aux réviseurs d'entreprises durant les mois de décembre 2013, janvier et février 2014, le cas échéant par courriel :

Communications

Communication 2014/01 : Ligne directrice de la CTIF destinée aux organismes et personnes visés aux articles 2, § 1er, 3 et 4 de la loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993 – Transmission d'informations à la CTIF.

Communication 2014/02 : Loi du 22 novembre 2013 modifiant la loi du 2 août 2002 concernant la lutte contre le retard de paiement dans les transactions commerciales – Points d'attention pour les réviseurs d'entreprises.

Communication 2014/03 : Décret flamand du 22 novembre 2013 relatif à la bonne gouvernance au sein du secteur public flamand – Points d'attention pour les réviseurs d'entreprises.

Communication 2014/04 : Loi du 22 novembre 2013 modifiant le Code des sociétés – garanties des créanciers en cas de réorganisation du capital.

Communication 2014/05 : Déclaration de mandats de commissaire au sein d'entités d'intérêt public et communication annuelle du rapport de transparence.

Circulaires

Circulaire 2014/01 : Décret flamand des comptes – Manuel sur les règles comptables en tant que cadre de référence pour les règles de comptabilité à appliquer par les entités flamandes.



Adviezen

Advies 2013/03: Verandering van de vaste vertegenwoordiger van een bedrijfsrevisorenkantoor.

Advies 2013/04: Splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen – Uitgifte van aandelen van nieuwe vennootschappen aan vennoten gesplitste vennootschap is evenredig aan rechten in kapitaal van vennootschap – Gevolgen voor verslaggeving commissaris.

Wijzigingen in het register december 2013, januari en februari 2014

Bedrijfsrevisoren natuurlijke personen

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

CARTON Melissa (A02426), DEMOITIE Sophie (A02433), DE NEEF Tania (A02427), DEPLANCKE Annelies (A02428), DUBOIS Alexandra (A02434), DUMONCEAU Nicolas (A02429), FRANCKEN Jan (A02430), LHOSTE Dimitri (A02438), MEERBERGEN Guy (A02431), VAN DE VEL Karen (A02432), VAN DURME Pieter-Jan (A02436), VERACHTERT Sébastien (A02435), WEYTS Evelien (A02437)

Overlijden bedrijfsrevisor:

VANDERLINDEN Jean-Marie (A01015)

Ontslagnemingen – art. 17 van het erkenningsreglement:

ABBATE Bruno (A01555), BUYCK Ignaas (A01014), GOYENS Bart (A02100), HOEBRECHS Veerle (A01758), TORFS Marc (A00716), VANDENHOUTEN Eric (A00907), VERBRUGGEN-DE WAELE Chantal (A00608), VERMUSSCHE Dirk (A00828), WOUTERS Elke (A02292)

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

ABBATE Bruno (A01555), TORFS Marc (A00716), VANDENHOUTEN Eric (A00907), VERBRUGGEN-DE WAELE Chantal (A00608), VERMUSSCHE Dirk (A00828)

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

DE SCHUTTER Patrick (A01419), SIMON Laurent (A02205), VAN DEN MAEGDENBERGH Miet (A02393), VERGAERT Paul (A02156)

Bedrijfsrevisoren die geen revisorale opdrachten wensen uit te voeren of kunnen uitvoeren omwille van andere wettelijke redenen overeenkomstig art. 13, § 2 van de wet van 22 juli 1953:

Avis

Avis 2013/03 : Changement du représentant permanent d'un cabinet de révision.

Avis 2013/04 : Scission par constitution de nouvelles sociétés – Attribution d'actions ou de parts de nouvelles sociétés aux associés de la société scindée proportionnellement à leurs droits dans le capital de la société – Conséquences pour l'établissement d'un rapport par le commissaire

Modifications apportées au registre en décembre 2013, janvier et février 2014

Réviseurs d'entreprises personnes physiques

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

CARTON Melissa (A02426), DEMOITIE Sophie (A02433), DE NEEF Tania (A02427), DEPLANCKE Annelies (A02428), DUBOIS Alexandra (A02434), DUMONCEAU Nicolas (A02429), FRANCKEN Jan (A02430), LHOSTE Dimitri (A02438), MEERBERGEN Guy (A02431), VAN DE VEL Karen (A02432), VAN DURME Pieter-Jan (A02436), VERACHTERT Sébastien (A02435), WEYTS Evelien (A02437)

Décès réviseur d'entreprises :

VANDERLINDEN Jean-Marie (A01015)

Démissions – art. 17 du règlement d'agrément :

ABBATE Bruno (A01555), BUYCK Ignaas (A01014), GOYENS Bart (A02100), HOEBRECHS Veerle (A01758), TORFS Marc (A00716), VANDENHOUTEN Eric (A00907), VERBRUGGEN-DE WAELE Chantal (A00608), VERMUSSCHE Dirk (A00828), WOUTERS Elke (A02292)

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

ABBATE Bruno (A01555), TORFS Marc (A00716), VANDENHOUTEN Eric (A00907), VERBRUGGEN-DE WAELE Chantal (A00608), VERMUSSCHE Dirk (A00828)

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 :

DE SCHUTTER Patrick (A01419), SIMON Laurent (A02205), VAN DEN MAEGDENBERGH Miet (A02393), VERGAERT Paul (A02156)

Réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas ou ne peuvent pas exercer des missions révisorales pour d'autres raisons que celles visées à l'art. 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 :



DAMSEAUX Eric (A02130), DEVRIEZE Dimitri (A02243), SIMON Laurent (A02205)

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

DAMSEAUX Eric (A02130), DEVRIEZE Dimitri (A02243), SIMON Laurent (A02205)

Bedrijfsrevisorenkantoren

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

B00847 - BVBA PHILIPPE BOESMANS BEDRIJFSREVISOR
B00848 - BVBA KOEN NEIJENS
B00849 - BVBA Beernaert
B00850 - BVBA S. Vansteelant & Co, Bedrijfsrevisor
B00851 - BVBA Elie Janssens Bedrijfsrevisor
B00852 - BVBA Sébastien VERJANS, Réviseur d'Entreprises
B00853 - Comm. V MB BEDRIJFSREVISOR
B00854 - Comm. V Van Hullebusch

IBR-Evenementen

3 december 2013 – Award for Best Belgian Sustainability report: Solvay, Struik Foods Belgium/Chillfis, Protos, Pro Natura en Lokale politiezone Sint-Pieters-Leeuw verkozen tot winnaars van de Award 2013

De uitreiking van de *Award for Best Belgian Sustainability Report* georganiseerd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft ruim 240 personen verzameld op 3 december 2013 in Brussel.

De Jury werd samengesteld uit 19 leden uit de academische, economische en sociale wereld, waaronder ook bedrijfsrevisoren. De Jury beoordeelde, op basis van 15 criteria geïnspireerd op de *Global Reporting Initiative* (GRI) richtlijnen, het duurzaamheidsverslag van 54 organisaties actief in België. De criteria en de lijst van de deelnemende organisaties kunnen worden geraadpleegd op de website www.bestbelgiansustainabilityreport.be en in de brochure "Verslag van de Jury voor de *Award for Best Belgian Sustainability Report 2013*".

De winnaars van de *Award 2013 for Best Belgian Sustainability Report* zijn: Solvay in de categorie "grote organisaties", Struik Foods Belgium/Chillfis in de categorie "kleine en middelgrote ondernemingen" en Protos in de categorie "NGO's". In de categorie "andere organisaties" werden de verslagen van Pro Natura en de Lokale politiezone Sint-Pieters-Leeuw als ex-aequo winnaars bekroond.

De Jury feliciteert **Solvay** in de categorie grote organisaties omdat het verslag een bijna volwaardig geïntegreerd verslag is dat alle elementen (doelstelling, verklaring van de leiding, toelichting bij het proces, betrokkenheid van de belanghebbenden, enz.) behandelt. De Jury was vooral onder de indruk van het feit dat zowel de goede resultaten als de minder goede resultaten van de organisatie in het verslag waren opgenomen, wat van evenwichtige verslaggeving getuigt.

Het duurzaamheidsverslag van **Struik Foods Belgium/Chillfis**, binnen de categorie "kleine en middelgrote ondernemingen", wordt geken-

DAMSEAUX Eric (A02130), DEVRIEZE Dimitri (A02243), SIMON Laurent (A02205)

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

DAMSEAUX Eric (A02130), DEVRIEZE Dimitri (A02243), SIMON Laurent (A02205)

Cabinets de révision

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

B00847 - BVBA PHILIPPE BOESMANS BEDRIJFSREVISOR
B00848 - BVBA KOEN NEIJENS
B00849 - BVBA Beernaert
B00850 - BVBA S. Vansteelant & Co, Bedrijfsrevisor
B00851 - BVBA Elie Janssens Bedrijfsrevisor
B00852 - BVBA Sébastien VERJANS, Réviseur d'Entreprises
B00853 - Comm. V MB BEDRIJFSREVISOR
B00854 - Comm. V Van Hullebusch

Evénements IRE

3 décembre 2013 – Award for Best Belgian Sustainability report: Solvay, Struik Foods Belgium/Chillfis, Protos, Pro Natura et Lokale politiezone Sint-Pieters-Leeuw remportent l'Award 2013

La remise de l'*Award for Best Belgian Sustainability Report* organisée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a rassemblé plus de 240 personnes le 3 décembre 2013 à Bruxelles.

Le jury se composait de dix-neuf représentants du monde académique, économique et social, ainsi que de réviseurs d'entreprises. Ces derniers ont évalué les rapports de développement durable de 54 organisations actives en Belgique, en se basant sur 15 critères inspirés du *Global Reporting Initiative* (GRI) qui sont disponibles, avec la liste des organisations participantes, sur le site internet www.bestbelgiansustainabilityreport.be et dans la brochure Rapport du Jury pour l'*Award for Best Belgian Sustainability Report 2013*.

Les gagnants de l'*Award 2013 for Best Belgian Sustainability Report* sont : Solvay dans la catégorie « grandes organisations », Struik Foods Belgium/Chillfis dans la catégorie « petites et moyennes entreprises » et Protos dans la catégorie « ONG ». Dans la catégorie « autres organisations », les rapports de Pro Natura et de Lokale politiezone Sint-Pieters-Leeuw ont été désignés comme gagnants ex-aequo.

Le Jury félicite **Solvay** dans la catégorie « grandes organisations » pour son rapport qui est pratiquement un rapport intégré abordant tous les aspects (objectifs, déclaration du management, explication du processus, engagement des parties prenantes, etc.). Le Jury a particulièrement apprécié que l'information soit équilibrée : tant les bons résultats que les moins bons sont mentionnés.

Dans la catégorie « petites et moyennes entreprises », le rapport de développement durable de **Struik Foods Belgium/Chillfis** se caracté-



merkt door een sterke betrokkenheid op ethisch vlak. Het verslag is duidelijk en makkelijk leesbaar en bespreekbaar, en werd overeenkomstig de GRI-richtlijnen opgesteld.

In de categorie "NGO's" was de Jury onder de indruk van het verslag van **Protos**, opgesteld overeenkomstig de GRI-richtlijnen, gemakkelijk leesbaar, transparant en duidelijk over de doelstellingen, strategie en opdrachten. Dit verslag maakt duidelijk dat een NGO niet alleen over haar activiteiten dient te rapporteren maar ook over de eigen impact op de maatschappij, en dat is toch iets wat men niet vaak tegenkomt in MVO (Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen)-verslaggeving van NGO's.

In de categorie "andere organisaties" heeft de Jury zijn waardering uitgesproken over de duurzaamheidsverslagen van **Pro Natura** en de **Lokale politiezone Sint-Pieters-Leeuw**, weliswaar om zeer uiteenlopende redenen en omdat hun beschikbare middelen alsook hun doelgroep verschillen. Ze bereiken echter beiden hun objectief met betrekking tot hun doelgroepen. Vooral de politiezone Sint-Pieters-Leeuw trekt al jaren een voorgangersrol in de sector en is tot hertoe de enige politiezone van het land die een duurzaamheidsrapport opstelt. Een ware inspiratiebron dus voor alle anderen!



De deelname aan de *Award* is in de loop der jaren constant toegenomen en verdrievoudigd sinds 2007. Met deze trend houdt België gelijke tred met de rest van de wereld. Anno 2013 stelt het IBR vast dat organisaties, ongeacht hun grootte of activiteitssector, overtuigd zijn van het nut van duurzaamheidsverslaggeving zowel door middel van een apart verslag of als deel van het jaarverslag.

Via dit evenement wil het Instituut van de Bedrijfsrevisoren verslaggeving over duurzame ontwikkeling en maatschappelijk verantwoord ondernemen (MVO) promoten en de entiteiten aanzetten om meer en meer niet-financiële informatie openbaar te maken, die inlichtingen inhoudt ter aanvulling van de financiële informatie.

Ook dit jaar blijkt de meerderheid van de duurzaamheidsrapporten van de grote organisaties voorzien van externe verificatie, en in de meeste gevallen is deze uitgevoerd door een lid van het IBR. Ook internationaal is deze trend onomkeerbaar waarbij we onder meer verwijzen naar het voorstel van Europees commissaris Barnier in april 2013 om voor bedrijven van een bepaalde grootte meer transparantie te vragen in hun jaarverslag betreffende hun beleidsmaatregelen, de resultaten en de risico's verbonden aan milieu-, maatschappelijke en personeelsaangelegenheden, de naleving van de mensenrechten, de bestrijding van corruptie en omkoping en de diversiteit in de raden van bestuur. Financiële informatie is onvoldoende om de performantie en de duurzaamheid van een bedrijf te meten. Het publiek verwacht

rise par un engagement éthique fort. Le rapport est clair, facile à lire et ouvert à la discussion, et a été préparé en accord avec les lignes directrices du GRI.

Dans la catégorie « ONG », le Jury a été impressionné par le rapport de **Protos**, d'une lecture aisée, conforme au GRI, transparent et clair sur les objectifs, la stratégie et les missions. Ce rapport indique qu'une ONG ne doit pas seulement faire rapport de ses activités mais également de son propre impact sur la société, ce qui est inhabituel pour un rapport RSE (Responsabilité sociale de l'entreprise) établi par une ONG.

Dans la catégorie « grandes organisations », le Jury a apprécié les rapports de développement durable de **Pro Natura** et **Lokale politiezone Sint-Pieters-Leeuw**, pour des raisons très différentes et parce que leurs moyens et leurs groupes cibles varient fortement. Tous deux atteignent toutefois leur objectif par rapport à leurs publics cibles. La zone de police Sint-Pieters-Leeuw est depuis plusieurs années déjà le chef de file du secteur et est jusqu'ici la seule zone de police du pays à établir un rapport de développement durable. Une réelle source d'inspiration pour tous les autres !

La participation à l'*Award* a continuellement augmenté au fil des ans et a triplé depuis 2007. La Belgique suit la même tendance que le reste du monde. En 2013, l'IRE constate que les organisations, indépendamment de leur taille ou de leur secteur d'activités, sont convaincues de l'utilité du rapport de développement durable, que ce soit un rapport combiné ou intégré au rapport annuel.

Par cet événement, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises entend promouvoir le *reporting* de développement durable et la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) et encourage également les entités à publier de plus en plus d'informations non financières, qui fournissent des explications complémentaires à l'information financière.

Cette année, la majorité des rapports de développement durable des grandes organisations ont fait l'objet d'une vérification externe, réalisée dans la plupart des cas par un membre de l'IRE. Cette tendance se confirme également sur le plan international et est soutenue par la proposition du commissaire européen Barnier en avril 2013 qui consiste à requérir des entreprises d'une certaine taille un rapport de gestion plus transparent quant aux politiques, aux résultats et aux risques liés aux questions environnementales, sociales et de personnel, de respect des droits de l'homme, de lutte contre la corruption et de diversité au sein des conseils d'administration. Les informations financières ne suffisent pas à mesurer les résultats et la durabilité d'une entreprise. Les attentes du public sont plus grandes. Il est également



meer. Het is wel belangrijk dat, op termijn, financiële en niet-financiële informatie in één verslag opgenomen worden (*Integrated Reporting*).

Volgens het IBR bevestigt dit de belangrijke rol die is weggelegd voor de bedrijfsrevisor. Het IBR wenst eveneens te benadrukken dat naar het voorbeeld van financiële informatie, de attestatie door een bedrijfsrevisor in de hoedanigheid van onpartijdige en onafhankelijke deskundige, de kwaliteit en betrouwbaarheid van de niet-financiële informatie verhoogt. De verificatie door een onafhankelijke derde is ook een sleutelement van de gedragslijnen van het GRI (die externe verificatie aanbeveelt), de internationale referentie op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving.

Het IBR spoort de bedrijfsrevisoren aan om de door de Jury voorgestelde verbeterpunten aan te kaarten tijdens de auditafsluitingsvergaderingen van de komende maanden teneinde de toegevoegde waarde van de bedrijfsrevisoren op dit vlak te onderstrepen.

6 december 2013 – Forum For the Future

Op 6 december 2013 heeft de 5^{de} editie van het jaarlijks congres *Forum For the Future* meer dan 4.000 economische beroepsbeoefenaars samenbracht. Tijdens dit congres heeft de Ondervoorzitter van het IBR, Thierry DUPONT, het woord gevoerd over het thema "De grote uitdagingen van *e-invoicing*: het beroep is van de partij".

17 december 2013 – "Dîner des Belges"

Het "Dîner des Belges", ter gelegenheid van bepaalde ontmoetingen in Brussel van de FEE, gezamenlijk georganiseerd door het IBR en het IAB, heeft op 17 december 2013 ongeveer 80 personen bijeengebracht, waaronder voornamelijk leden van de FEE. De Voorzitter van de FEE, André KILLESSE, en de Voorzitter van het IBR, Daniel KROES, hebben te dezer gelegenheid het woord genomen.

important qu'à terme, les informations financières et non financières soient reprises dans un seul rapport (*Integrated Reporting*).

Selon l'IRE, ceci confirme le rôle important joué par le réviseur d'entreprises. L'IRE souhaite d'ailleurs souligner qu'à l'instar des informations financières, l'attestation par un réviseur d'entreprises, en tant qu'expert impartial et indépendant, renforce la qualité et la fiabilité des informations non financières. La vérification par un tiers indépendant constitue également un élément clé des lignes de conduite du GRI (qui préconise la vérification externe), l'autorité internationale de référence en matière de reporting de développement durable.

L'IRE encourage les réviseurs d'entreprises à répercuter les points d'amélioration suggérés par le Jury lors des discussions dans les réunions de clôture d'audit des prochains mois afin de faire ressortir la valeur ajoutée des réviseurs d'entreprises dans ce domaine.

6 décembre 2013 – Forum For the Future

Le 6 décembre dernier, la 5^e édition du congrès annuel *Forum For the Future* a réuni plus de 4.000 professionnels du secteur des professions économiques. A cette occasion, le Vice-Président de l'IRE, Thierry DUPONT, a pris la parole sur le thème « Les grands enjeux de la facturation électronique : la profession au rendez-vous ».

17 décembre 2013 – Dîner des Belges

Le « Dîner des Belges » est un événement organisé conjointement par l'IRE et l'IEC, à l'occasion de certaines rencontres à Bruxelles de la FEE. Celui-ci a réuni, le 17 décembre 2013, près de 80 personnes. Les invités comptaient principalement des membres de la FEE. Le Président de la FEE, André KILLESSE, et le Président de l'IRE, Daniel KROES, ont pris la parole à cette occasion.



15 januari 2014 – Nieuwjaarsreceptie van de vrienden van het IBR en het IAB

De Voorzitters van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten hebben, voor het derde opeenvolgende jaar, een nieuwjaarsreceptie georganiseerd waaraan een talrijk gezelschap heeft deelgenomen. Tijdens de receptie hebben het IBR en het IAB samen hun nieuwjaarswensen aangeboden aan de economische en politieke wereld, alsook aan al

15 janvier 2014 – Réception de nouvel an des amis de l'IRE et de l'IEC

Les Présidents de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux ont, pour la troisième année consécutive, organisé une réception de nouvel an à laquelle a participé une assemblée venue en nombre. A cette occasion, l'IRE et l'IEC, ensemble, ont présenté leurs vœux aux mondes économique et politique, ainsi qu'à tous leurs partenaires, collaborateurs et membres



hun partners, medewerkers en leden voor 2014 – een nieuw jaar vol uitdagingen voor de accountants, bedrijfsrevisoren en belastingconsulenten!

21 januari 2014 – Informatiesessie: “Het eenheidsstatuut voor arbeiders en bedienden: nieuwe regels voor de beëindiging van arbeidsovereenkomsten vanaf 1 januari 2014”

De wetgever heeft de invoering van een eenheidsstatuut voor de arbeiders en bedienden op het vlak van de beëindiging van arbeidsovereenkomsten voorzien vanaf 1 januari 2014. Dit betekent dat er vanaf deze datum nieuwe regels van toepassing zullen zijn met betrekking tot het ontslag gegeven door de werkgever of door de werknemer. Er gelden eveneens belangrijke overgangsbepalingen voor alle arbeidsovereenkomsten die aanvang hebben genomen vóór de datum van inwerkingtreding van de wet. De Raad van het IBR heeft in deze context besloten om hierover een infosessie te organiseren.

pour la nouvelle année 2014 – une nouvelle année de défis pour les experts-comptables, les réviseurs d'entreprises et les conseils fiscaux !

21 janvier 2014 – Session d'info : « Le statut unique pour les ouvriers et les employés : nouvelles règles en matière de rupture du contrat de travail à partir du 1er janvier 2014 »

Le législateur a prévu la mise en œuvre, dès le 1^{er} janvier 2014, d'un « statut unique » pour les ouvriers et les employés en matière de rupture du contrat de travail. Ceci signifie qu'à compter du 1^{er} janvier 2014, de nouvelles règles sont d'application lorsque l'employeur souhaitera procéder à un licenciement ou lorsque le travailleur voudra démissionner. Par ailleurs, la nouvelle loi prévoit également des dispositions transitoires importantes qui vaudront pour tous les contrats de travail qui sont actuellement en cours. C'est dans ce contexte que le Conseil de l'IRE a décidé d'organiser une session d'info sur le sujet.



7 februari 2014 – Council night

De leden van de Raad, de Secretaris-generaal, de Adjunct-Secretaris-generaal, de Erevoorzitter, Michel DE WOLF, en de Ere-Secretaris-generaal van het IBR, David SZAFRAN, hebben op 7 februari 2014 samen met hun partners deelgenomen aan de *Council night – Diner* die dit jaar plaatsvond in restaurant “Auberge Napoléon” te Meise.

7 février 2014 – Council night

Le 7 février 2014, les membres du Conseil, le Secrétaire général, la Secrétaire-générale adjointe, le Président honoraire, Michel DE WOLF, et le Secrétaire général honoraire de l'IRE, David SZAFRAN, ainsi que leurs conjoints respectifs ont participé au *Council night – Diner* qui, cette année, s'est tenu dans le restaurant « Auberge Napoléon » à Meise.





20 februari 2014 – Infosessie “Aangepaste revisorale voorbeeldverslagen single audit”

Op 20 februari 2014 werd in de lokalen van het IBR een infosessie gehouden met als thema “Aangepaste revisorale voorbeeldverslagen single audit”.

Artikel 9 van het besluit van de Vlaamse Regering van 7 september 2012 betreffende controle en single audit voorziet immers in een uitgebreide opdracht van de bedrijfsrevisor in Vlaamse entiteiten:

- 1) de klassieke controle van de financiële overzichten;
- 2) een verklaring waarin een oordeel wordt gegeven of de uitvoering van de begroting en de aansluiting van de uitvoering van de begroting bij de jaarrekening, correct zijn opgesteld; en
- 3) een specifieke certificering van de jaarlijkse ESR-rapportering.

Voor deze drie luiken werd een bundel met 3 *single audit* voorbeeldverslagen uitgewerkt, waarvan de aanpassingen ten opzichte van de versie van 2013 op deze infosessie uitvoerig werden toegelicht.

20 février 2014 – Session d’info « Aangepaste revisorale voorbeeldverslagen single audit »

Le 20 février 2014, une session d’info ayant pour thème « *Aangepaste revisorale voorbeeldverslagen single audit* » s’est tenue dans les locaux de l’IRE.

En effet, l’article 9 de l’arrêté du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et au *single audit* confié au réviseur d’entreprises une mission étendue au sein des entités flamandes :

- 1) le contrôle classique des états financiers ;
- 2) une déclaration dans laquelle est évalué l’établissement correct de l’exécution du budget et de l’alignement de l’exécution du budget sur les comptes annuels ;
- 3) une certification spécifique du compte-rendu SEC annuel.

Pour ces trois volets, une série de trois modèles de rapports *single audit* ont été élaborés, dont les adaptations par rapport à la version de 2013 étaient exposées en détail lors de cette session d’info.



28 februari 2014 – Receptie ter ere van de nieuwe bedrijfsrevisoren

De stagiairs die in 2013 hun titel van bedrijfsrevisor hebben behaald, werden uitgenodigd op de lunch van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren van 28 februari 2014. De revisoren die onlangs de eed hebben afgelegd, werden bij deze gelegenheid in de bloemetjes gezet door de Voorzitter en alle Raadsleden.

28 février 2014 – Réception en l’honneur des nouveaux réviseurs

Les réviseurs issus de la promotion 2013 ont été conviés au déjeuner du Conseil de l’Institut des Réviseurs d’Entreprises le 28 février 2014. En effet, à cette occasion, les réviseurs qui ont récemment prêté serment ont été mis à l’honneur et reçus par le Président et tous les membres du Conseil.





Nieuws in het kort

België

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde de volgende adviezen:

Advies 2013/15 van 27 november 2013 – De boekhoudkundige verwerking van de verhoogde aftrek van bepaalde kosten die fiscaal wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten mits naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde.

Advies 2013/16 van 27 november 2013 – Toelichting omtrent het niet-gebruik van de waarderingsregels op basis van de waarde in het economisch verkeer voor de financiële instrumenten.

Advies 2013/17 van 27 november 2013 – De boekhoudkundige verwerking met betrekking tot de toepassing van de overgangsregeling zoals vermeld in artikel 537 WIB 92.

Benoeming van de leden van de Hoge Raad voor de economische beroepen

Het Belgisch Staatsblad van 16 januari 2014 (ed. 2) publiceerde het Koninklijk Besluit van 26 december 2013 tot benoeming van de leden van de Hoge Raad voor de economische beroepen. Worden benoemd voor een periode van zes jaar: Jean-Marc DELPORTE (voorzitter), Philippe LAMBRECHT, Cindy LAUREYS, Frederic REYNAERT, Jean-Luc STRUYF, Bergie VAN DEN BOSSCHE en Véronique WILLEMS.

Exponentiële toename van de elektronische facturatie

In een persmededeling zegt minister van Administratieve Vereenvoudiging Olivier CHASTEL erg tevreden te zijn over het toegenomen gebruik van de elektronische facturatie in 2013. Dit alles blijkt duidelijk uit de analyse van de cijfers betreffende de verlaging van de administratieve lasten die voortvloeit uit het gebruik van de e-factuur. Deze verlaging bedraagt € 620 miljoen eind 2013, terwijl ze slechts € 344 miljoen eind 2012 en € 172,2 miljoen eind 2011 bedroeg. In 2013 verbonden zich niet minder dan 36 belangrijke (inter)professionele federaties via een protocol ertoe om de elektronische facturatie bij hun leden te promoten. Ook het IBR ondertekende mee het protocol.

De CFI publiceert nieuwe richtsnoeren voor melders van witwas

De Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) publiceerde in december 2013 op zijn website nieuwe richtsnoeren bestemd voor de personen en instellingen onderworpen aan de wet van 11 januari 1993. Deze richtsnoeren vullen de wettelijke bepalingen aan (de wet van 11 januari 1993 en haar uitvoeringsbesluiten) en de reglementen die eventueel door de controle- of tuchtoverheden van de onderworpen personen en instellingen werden genomen overeenkomstig de wet van 11 januari 1993.

Actualités en bref

Belgique

La Commission des normes comptables a publié les avis suivants :

Avis 2013/15 du 27 novembre 2013 – Le traitement comptable de la déduction majorée de certains frais qui a été fiscalement admise au-delà du montant des frais réellement faits ou supportés moyennant le respect de la condition d'intangibilité.

Avis 2013/16 du 27 novembre 2013 – Indications à publier dans l'annexe en cas de non-utilisation des règles de l'évaluation à la juste valeur pour les instruments financiers.

Avis 2013/17 du 27 novembre 2013 – Le traitement comptable relatif à l'application de la procédure transitoire visée à l'article 537 CIR 92.

Nomination des membres du Conseil supérieur des professions économiques

Le Moniteur belge du 16 janvier 2014 a publié l'Arrêté royal du 26 décembre 2013 portant nomination des membres du Conseil supérieur des professions économiques. Sont nommés pour un terme de six ans : Jean-Marc DELPORTE (président), Philippe LAMBRECHT, Cindy LAUREYS, Frederic REYNAERT, Jean-Luc STRUYF, Bergie VAN DEN BOSSCHE et Véronique WILLEMS.

La facturation électronique en croissance exponentielle

Dans un communiqué de presse le ministre de la Simplification administrative Olivier CHASTEL se réjouit de la forte progression de l'utilisation de la facturation électronique en 2013. Ceci ressort clairement de l'analyse des chiffres relatifs à la réduction des charges administratives induite par l'utilisation de l'e-facture. Celle-ci s'élève à € 620 millions fin 2013, alors qu'elle n'était que de € 344 millions fin 2012 et de € 172,2 millions fin 2011. En 2013, pas moins de 36 fédérations (inter)professionnelles majeures se sont engagées, à travers un protocole, à promouvoir la facturation électronique auprès de leurs membres. L'IRE a également signé ce protocole.

La CTIF a publié de nouvelles lignes directrices à l'attention des déclarants de blanchiment

En décembre 2013, la Cellule de Traitement des Informations Financières (CTIF) a publié sur son site web de nouvelles lignes directrices à l'attention des organismes et personnes visés par la loi du 11 janvier 1993. Ces lignes directrices complètent les dispositions législatives (la loi du 11 janvier 1993 et ses arrêtés d'exécution) et les règlements pris éventuellement en application de la loi du 11 janvier 1993 par les autorités de contrôle et les autorités disciplinaires des personnes et organismes visés.



Europa

Commissie juridische zaken Europees Parlement keurt voorstellen audithervorming goed

De leden van de commissie Juridische Zaken (JURI) in het Europees Parlement (EP) hebben op 21 januari 2014 de compromisteksten rond de hervorming van de Europese auditmarkt goedgekeurd (13 stemmen voor, 8 tegen en één onthouding). In december 2013 waren het EP, de Raad van de EU en de Europese Commissie al tot een akkoord gekomen. JURI is akkoord gegaan met zowel de gewijzigde auditrichtlijn als met de nieuwe verordening. Dit was de laatste stap die nodig was voordat beide teksten kunnen doorgespeeld worden voor een plenaire stemming in het EP.

Europees akkoord over niet-financiële verslaggeving voor grote ondernemingen

Het Europees Parlement en de Raad van de EU hebben op 26 februari 2014 een akkoord bereikt over een voorstel van richtlijn die bepaalde grote ondernemingen verplicht om meer MVO (Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen) in hun jaarverslag op te nemen. Dit akkoord volgt op een voorstel van de Europese Commissie van 16 april 2013. Organisaties van openbaar belang, voornamelijk beursgenoteerde bedrijven en financiële instellingen met meer dan vijfhonderd medewerkers, moeten in de toekomst meer informatie geven over maatschappelijke en milieu-aangelegenheden en over diversiteit. Volgens de Europese Commissie zal de informatieverplichting van toepassing zijn op zo'n 6.000 bedrijven binnen de EU. Volgens de Commissie gaat het daarbij om "concise, useful information necessary for an understanding of their development, performance, position and impact of their activity, rather than a fully-fledged and detailed report". Het voorstel moet nu nog worden aangenomen door het Europees Parlement en de Raad. Het Parlement stemt waarschijnlijk in april over het voorstel, waarna de Raad het formeel zal aannemen.

SEPA: aanvullende overgangperiode van zes maanden

Op 18 februari 2014 heeft de Raad van de Europese Unie een verordening aangenomen waarbij de deadline in de eurozone voor de overgang van betalingen en overschrijvingen volgens de nationale standaarden naar de nieuwe SEPA-standaard wordt uitgesteld tot 1 augustus 2014. Deze verordening wijzigt verordening (EU) nr. 260/2012, die een deadline van 1 februari 2014 had ingesteld.

Meer actualiteit vindt u op onze website www.ibr-ire.be onder de rubriek "Het Instituut – Actualiteit".

Europe

La commission des affaires juridiques du Parlement européen approuve les propositions de réforme de l'audit

Le 21 janvier 2014, les membres de la commission des affaires juridiques (JURI) du Parlement européen (PE) ont approuvé les textes de compromis sur la réforme du marché européen de l'audit. La commission a approuvé l'accord par 13 voix pour, 8 voix contre et une abstention. En décembre 2013, le PE, le Conseil de l'UE et la Commission européenne étaient déjà parvenus à un accord. JURI a marqué son accord à la fois sur la directive d'audit modifiée et sur le nouveau règlement. Il s'agissait de la dernière ligne droite avant le vote par le PE des deux textes en séance plénière.

Un accord européen sur le reporting non-financier des grandes entreprises

Le 26 février 2014, le Parlement européen et le Conseil de l'UE sont parvenus à un accord sur un projet de directive imposant à certaines grandes sociétés d'intégrer davantage d'informations relatives à la RSE (responsabilité sociale de l'entreprise) dans leur rapport de gestion. Cet accord fait suite à une proposition de la Commission européenne du 16 avril 2013. Les entités d'intérêt public, et plus spécifiquement les sociétés cotées et les institutions financières comptant plus de 500 salariés, devront publier plus d'informations relatives à l'environnement, la société et la diversité. La Commission européenne estime que cette obligation d'information s'appliquera à près de 6.000 entités dans l'UE. Selon les termes de la Commission, il s'agit de « concise, useful information necessary for an understanding of their development, performance, position and impact of their activity, rather than a fully-fledged and detailed report ». La proposition doit encore être ratifiée par le Conseil et le Parlement européen. Le Parlement procédera vraisemblablement en avril au vote de la proposition, qui sera ensuite formellement adoptée par le Conseil.

SEPA : une période de transition supplémentaire de six mois

Le 18 février 2014, le Conseil de l'Union européenne a adopté un règlement reportant au 1er août 2014 la date butoir dans la zone euro pour la migration des virements et prélèvements nationaux et intra-européens en euros vers le nouveau système de virements et prélèvements fondé sur le standard SEPA. Ce règlement modifie le règlement (UE) n° 260/2012, qui avait fixé la date butoir au 1^{er} février 2014.

Notre site web www.ibr-ire.be reprend plus d'actualités sous la rubrique « L'Institut – Actualités ».

Tax Audit & Accountancy

42
MARS
MAART