Secrétariat administratif SPF Economie, P.M.E., Classes moyennes et Energie

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques

2012

Rapport annuel

RAPPORT ANNUEL 2012

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques

Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III - 6e étage - Boulevard du Roi Albert II, 16 - 1000 Bruxelles
TEL. 32 (0)2 277 64 11 - FAX 32 (0)2 201 66 19 - E-MAIL cspehreb@skynet.be - WEBSITE www.cspe-hreb.be

Le Conseil supérieur des Professions économiques tient à remercier
le SPF Economie, P.M.E., Classes moyennes et Energie pour la collaboration.

Composition[1] du Conseil supérieur des Professions économiques[2]

Président:

M. Jean-Paul Servais

Membres:

Mme Ann Jorissen

M. Philippe Lambrecht

Mme Cindy Laureys (membre ayant démissionné fin 2011)

M. Pierre-Armand Michel

M. Jean-Luc Struyf

Mme Bergie Van Den Bossche

Conseils scientifiques du Conseil supérieur

Mme Catherine Dendauw

Mme Veerle Van de Walle

[1] Situation au 31 décembre 2012.

[2] Arrêté royal du 23 novembre 2006 portant nomination des membres du Conseil supérieur des professions économiques (*Moniteur belge* du 30 novembre 2006, 2e Edition), tel que modifié par l'arrêté royal du 21 avril 2007 (*Moniteur belge* du 30 mai 2007, 2e Edition).

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Avant-propos

2012 a été, sous différents aspects, une année importante pour le Conseil supérieur des Professions économiques dans la mesure où des réformes fondamentales, qui auront immanquablement des conséquences pour les différentes composantes des professions économiques, font l'objet de nombreux débats au niveau européen.

On songe, bien évidemment, à la réforme de la réglementation européenne en matière de droit comptable, visant à remplacer les 4ième et 7ième directives européenne en matière de droit des sociétés mais également aux discussions en cours au niveau européen à propos de la proposition de directive visant à réformer en profondeur la directive « audit » et de la proposition de règlement européen relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public ou encore à la réforme de la directive européenne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

*

* *

Depuis 1985, le Conseil supérieur est chargé de missions découlant de la loi du 22 avril 1999 concernant les professions économiques de réviseur d'entreprises, d'expert-comptable, de conseil fiscal et de comptable(-fiscaliste) agréé couvrant les différentes composantes des professions économiques.

Dans le cadre de ses compétences, le Conseil supérieur est amené à rendre des avis, soit d'initiative, soit à la demande d'un Ministre ou d'un institut. L'analyse des avis rendus depuis plus de 25 ans met en exergue le souci que le Conseil supérieur a, à chaque fois, de préserver l'intérêt général et de respecter les impératifs de la vie sociale, tout en veillant à jouer un rôle proactif dans l'évolution du cadre légal et réglementaire applicable aux membres des différentes composantes des professions économiques, dans le respect de leurs spécificités respectives.

Durant l'année 2012, le Conseil supérieur a été amené à rendre huit avis dans le cadre de ses missions dévolues par l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 susmentionnée :

- trois avis relatifs à la réforme au niveau européen visant à modifier la directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la Directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et à adopter un règlement européen relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public ;
- un avis portant sur un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux et visant à abroger l'arrêté royal du 22 novembre 1990 ;
- un avis ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux

diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, à la suite d'un avis négatif du Conseil d'Etat sur le projet susmentionné ;

- un avis portant sur un projet de norme du Conseil de l'IEC relative à la revue qualité ;
- un avis concernant le projet de modification de la norme de l'IEC relative à la formation permanente ;
- un avis relatif à un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises.

Durant cette année, le Conseil supérieur a également été attentif aux débats liés à la modification de la réglementation applicable à l'IPCF afin d'intégrer dans cet institut des comptables(-fiscalistes) internes et de consacrer le principe d'une profession libérale soumise à un cadre légal spécifique, au lieu du lien historique de cet institut –certes hybride depuis 1999– avec la loi dite « Verhaegen ».

Durant l'année 2012, le Conseil supérieur a également joué son rôle en matière de concertation et de dialogue avec les instituts, notamment par la présence à différentes réunions de représentants de ces instituts, invités à participer à des échanges de vues à propos de thèmes spécifiques.

*

* *

Depuis la réforme de la directive « audit » de 2006, chaque Etat membre de l'Union européenne est tenu d'organiser une supervision publique de la profession de contrôleur légal des comptes.

En Belgique, le législateur a opté pour un « système » de supervision publique des réviseurs d'entreprises composé de différentes entités, certaines en charge d'aspects généraux relatifs à la profession de réviseurs d'entreprises, d'autres en charge du contrôle –tant périodique qu'occasionnel– des travaux effectués par les réviseurs d'entreprises dans des cas individuels.

Plus concrètement, le système de supervision publique mis en place en Belgique en 2007 est constitué de six entités, chargées de deux grandes catégories de missions :

- *d'une part, les missions portant sur des aspects généraux à la profession de contrôleur légal des comptes :* responsabilité finale de la supervision de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, ainsi que des normes d'audit et,

> Deux composantes du système de supervision publique du révisorat d'entreprises ont des compétences en la matière : le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions et le Conseil supérieur des Professions économiques.

- *d'autre part, les missions portant sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes :* responsabilité finale
  - de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit mais également
  - de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et
  - du système disciplinaire.

> Quatre composantes du système de supervision publique du révisorat d'entreprises ont des compétences en la matière : le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires.

Chacune de ces entités est chargée d'une partie de la supervision publique des réviseurs d'entreprises et assume la partie de cette responsabilité finale en matière de supervision publique. Il ne s'agit donc pas d'un système organisant une

hiérarchie entre ses différentes composantes. Le Conseil supérieur est chargé de la coopération nationale entre les différentes entités composant le système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

*

* *

Au terme de cette année 2012, il convient de tirer un premier bilan au terme des cinq années d'existence du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

De prime abord, la mise en place d'un système de supervision publique composé des six entités peut sembler compliqué à mettre en œuvre. Au terme de cinq ans de fonctionnement, le concept de « système » a toutefois fait ses preuves : toutes les entités ont une mission clairement définie légalement et aucun chevauchement en matière de compétence n'est à relever.

Depuis 2007, le Conseil supérieur joue, aux côtés du Ministre fédéral en charge de l'Economie, un rôle crucial dans le processus d'adoption des normes et recommandations relatives à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises.

A ce titre, différentes normes ont fait l'objet d'une approbation :

- en 2008, les normes relatives au contrôle de qualité ;
- en 2009, la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique ;
- en 2010, la norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel ;
- en 2011, la norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme ;
- en 2012, une demande d'approbation d'un projet de norme complémentaire aux normes d'audit (ISA) applicables en Belgique introduite en fin d'année a été approuvée début 2013.

Un des plus gros chantiers a, sans conteste, été la norme de 2009 visant à appliquer à l'avenir les normes internationales d'audit (*post clarity* de 2009) pour le contrôle des comptes. Outre la décision de principe quant au passage (ou non) à ce référentiel international, le Conseil supérieur a joué un rôle important de garant d'un passage harmonieux à ce nouveau référentiel pour tous les types de cabinets d'audit en Belgique : décalage dans le temps de l'entrée en vigueur du nouveau référentiel selon le type d'entreprises contrôlées, existence de traductions en français et en néerlandais de ces normes, mise en place d'un plan d'accompagnement des professionnels, etc.

A l'aune des débats actuels au niveau européen visant à implémenter les normes ISA à brève échéance, le Conseil supérieur se félicite de l'initiative prise en 2009 devant conduire à l'application de ce référentiel international pour tous les audits en 2015, en permettant à toutes les composantes de la profession (les plus grandes structures mais également les plus petites) de disposer du temps nécessaire à ce changement de référentiel ainsi que des outils nécessaires à un passage harmonieux à ce référentiel international.

Le Conseil supérieur a par ailleurs pris l'initiative, voici quatre ans déjà, de publier des études empiriques en vue de mieux cerner les différents aspects relatifs à la profession de réviseur d'entreprises dans le contexte de la supervision publique de cette profession.

Ces études, publiées dans le rapport annuel commun des différentes composantes de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (sous la partie « rapport annuel du Conseil supérieur »), sont à situer dans le cadre de sa mission portant sur les aspects généraux de la profession (et non l'analyse de cas individuels) et portent sur les matières suivantes :

- chaque année, une étude empirique relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique ;

- chaque année, une étude empirique relative à la reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers ;
- chaque année, une analyse des interruptions de mandats de commissaire (démissions / révocations) ;
- en 2011, une étude relative au taux de concentration des missions de contrôle légal des comptes au sein des entités d'intérêt public ;
- et en 2012, une étude relative aux rapports de transparence et moyens de communication des réviseurs d'entreprises.

Ces études ont sans conteste permis de mieux appréhender le secteur du révisorat d'entreprises en Belgique et d'identifier un certain nombre de spécificités du marché national. Elles sont particulièrement appréciées lors des discussions à propos des réformes proposées au niveau européen.

Le Conseil supérieur a également été désigné en 2007 en tant qu'entité en charge de la coopération nationale entre les différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Conformément à l'article 43, § 1er, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953, les rapports d'activités et les programmes de travail des composantes faisant partie du système belge de supervision publique sont publiés annuellement selon les modalités fixées par le Conseil supérieur.

Le premier rapport annuel commun couvrait les activités relatives à l'année 2008 des différentes composantes du système belge de supervision publique des auditeurs externes, tel que mis en place depuis le 31 août 2007, et a été publié en automne de l'année 2009.

Cette année, le cinquième rapport annuel commun portant sur les activités relatives à l'année 2012 des différentes composantes du système belge de supervision publique des auditeurs externes a été publié.

Outre la publication de ces rapports annuels communs, un portail commun aux différentes composantes en charge de la supervision publique a été mis sur pied afin de faciliter l'accès à l'information. Ce portail commun renvoie au site internet de chaque composante.

Le nombre très significatif de visites d'internautes sur ce portail commun est le meilleur indicateur de la nécessité de la mise sur pied de cette vitrine commune, dont on ne peut que se féliciter.

*

* *

Enfin, on relèvera que, pour ce qui concerne la composition du Conseil supérieur, aucun changement n'est intervenu dans le courant de l'année 2012.

Au terme de l'année 2011, Mme Cindy Laureys a souhaité être déchargée de sa nomination en tant que membre du Conseil supérieur en raison d'une évolution de sa carrière professionnelle. La procédure de renouvellement de ce mandat, afin de permettre à un représentant des classes moyennes de participer activement aux réunions du Conseil supérieur était en voie de finalisation à la date de publication du présent rapport annuel.

C'était également le cas pour le renouvellement des mandats de l'ensemble des membres du Conseil supérieur.

Au terme de deux mandats successifs de président du Conseil supérieur des Professions économiques, je souhaiterais également et en particulier remercier chaleureusement les membres du Conseil supérieur et du secrétariat scientifique pour leur implication dans les travaux de cette institution et l'intérêt indéniable qu'a porté chacun d'entre eux à la mise sur pied d'un cadre légal, réglementaire et normatif assurant la sécurité juridique voulue dans l'intérêt général, et ce tout en tenant compte des spécificités propres à chacune des composantes des professions économiques.

Jean-Paul Servais
Président du Conseil supérieur
des Professions économiques

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Rapport d'activités 2012

Dans le présent document, le Conseil supérieur fait rapport sur les activités qu'il a développées au cours de l'exercice en cours découlant des missions qui lui sont confiées par le législateur au travers de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (point A ci-après).

Il est suivi d'un bref aperçu des activités du Conseil supérieur dans le domaine de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises découlant des missions qui lui sont confiées par le législateur au travers de la loi du 22 juillet 1953 (point B ci-après).

La description des différentes compétences et missions dévolues au Conseil supérieur dans le cadre de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, ainsi qu'un rapport plus détaillé sur les activités du Conseil supérieur en la matière pour l'année 2012 sont repris dans un rapport annuel commun aux différentes autorités chargées par le législateur de missions dans le cadre de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

Une présentation du cadre légal et réglementaire applicable au Conseil supérieur est également reprise dans le présent rapport annuel.

Celui-ci est structuré comme suit :

- ***Compétences***
- ***Composition et mode de nomination***
- ***Financement***
- ***Secret professionnel / devoir de discrétion.***

A. Les activités du Conseil supérieur découlant de la loi du 22 avril 1999

Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande, au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques.[1]

En Belgique, le concept de « professions économiques » couvre cinq catégories de professions réglementées ayant des compétences dans trois domaines de spécialisation. Ces professionnels sont regroupés dans trois organisations professionnelles distinctes.

Cinq professions réglementées sont couvertes sous le vocable de « professions économiques » :

- les réviseurs d'entreprises ;
- les experts-comptables ;
- les conseils fiscaux ;
- les comptables agréés ;
- les comptables-fiscalistes agréés.

Les membres des professions économiques sont spécialisés dans trois grands domaines :

- le contrôle légal des comptes (audit externe) ;
- la comptabilité ;
- la fiscalité.

1 Cette compétence découle de l'article 54, § 1er de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Les professionnels couverts par les cinq professions réglementées relevant des « professions économiques » peuvent effectuer leurs activités, soit sous forme d'« externes » (professionnels relevant de structures indépendantes de l'entreprise dans laquelle ils prestent un (ou des) service(s)), soit en tant qu'« internes » (employés par une entreprise déterminée), à l'exception des réviseurs d'entreprises qui ne peuvent pas effectuer de missions en tant qu'« interne » eu égard à leur rôle d'intérêt public dans les missions de contrôle légal des comptes, qui couvrent la majorité de leurs honoraires.

Tous les membres des professions économiques bénéficient d'une reconnaissance de leur titre professionnel. Ils sont regroupés dans trois organisations professionnelles :

- l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (en abrégé, IRE) ;
- l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (en abrégé, IEC) ;
- l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés (en abrégé, IPCF).

Seuls les membres d'une des trois organisations professionnelles (IRE/IEC/IPCF) peuvent dès lors utiliser les titres réglementés légalement.

En outre, certains de ces professionnels bénéficient d'une protection quant à l'activité elle-même. Tel est le cas dans deux domaines de spécialisation, le contrôle légal des comptes et la comptabilité :

- les réviseurs d'entreprises sont les seuls à pouvoir effectuer un contrôle légal des comptes en Belgique ;
- la tenue de la comptabilité est réservée aux professionnels portant les titres suivants : réviseur d'entreprises, expert-comptable, comptable agréé ou comptable-fiscaliste agréé.

Par contre, les prestations en matière fiscale ne sont pas réservées aux (ou à certains) membres des professions économiques. D'autres personnes peuvent dès lors offrir de tels services.

*

* *

En 2012, le Conseil supérieur a rendu différents avis relatifs aux documents suivants :

- Avis du 30 mars 2012 relatif à certains aspects de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la Directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés
- Avis du 27 avril 2012 portant sur un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux et visant à abroger l'arrêté royal du 22 novembre 1990
- Avis du 27 avril 2012 portant sur un projet de norme du Conseil de l'IEC relative à la revue qualité
- Avis du 31 mai 2012 ayant trait au projet de règlement européen relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public
- Avis du 9 juillet 2012 concernant le projet de modification de la norme de l'IEC relative à la formation permanente
- Avis du 28 septembre 2012 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux
- Avis du 28 septembre 2012 relatif à un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs
- Avis du 3 octobre 2012 portant sur la proposition de directive visant à réformer la directive « audit » et sur la proposition de règlement européens relatifs au contrôle légal des comptes

Ces avis sont repris en annexe du présent rapport annuel dans leur intégralité et sont synthétisés (après un regroupement par thème) ci-après.

*

* *

Avis du 30 mars 2012 relatif à certains aspects de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la Directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés

Avis du 31 mai 2012 ayant trait au projet de règlement européen relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public

Avis du 3 octobre 2012 portant sur la proposition de directive visant à réformer la directive « audit » et sur la proposition de règlement européens relatifs au contrôle légal des comptes

Le 30 novembre 2011, la Commission européenne a publié une proposition de réforme en profondeur de la directive « audit » consécutive à la consultation publique qu'elle a initié, en 2010, par le biais du livre vert. Cette réforme du cadre réglementaire européen applicable aux contrôles légaux des comptes adopté en 2006 est composée d'un double volet : une proposition de règlement[2], d'une part, et une proposition de directive[3] visant à modifier la directive « audit », d'autre part.

Il ressort de ces projets de textes que la Commission propose de retirer de la directive « audit » les mesures spécifiquement applicables aux entités d'intérêt public et/ou aux auditeurs / cabinets d'audit effectuant une (des) mission(s) de contrôle dans de telles entreprises et de les consigner dans un règlement, dispositif juridique européen ayant une force juridique plus importante en ce sens que les dispositions qui y figurent sont directement d'application pour toutes les personnes visées par ledit règlement.

Les propositions européennes sont articulées en matière telle que la directive « audit » resterait une directive générale applicable à tout contrôle légal des comptes, en ce compris celui des entités d'intérêt public, mais que certaines mesures contenues dans la directive ne seraient pas d'application dans le cas particulier des missions de contrôle légal des comptes effectuées dans des entités d'intérêt public.

2 COM (2011) 779, 2011/0359 (COD).

3 COM (2011) 778, 2011/0389 (COD).

Ces mesures spécifiques complémentaires reprises dans le projet de règlement portent sur des mesures ayant trait à la déontologie applicable aux contrôleurs légaux des comptes (indépendance au sens large, secret professionnel) mais aussi sur le mode de fonctionnement des comités d'audit (rôle dans la désignation d'un contrôleur des comptes, informations à fournir, etc.) ou encore sur l'organisation de la supervision publique de ces contrôleurs légaux des comptes.

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a demandé au Conseil supérieur des Professions économiques, en date du 16 mars 2012, de rendre un avis à propos de certains éléments de la proposition de réforme au niveau européen actuellement en cours de discussion.

Cette demande d'avis du Ministre invoquait l'urgence notamment en raison du fait que ces propositions faisaient l'objet d'un examen au sein du Conseil de l'Union européenne.

Dans la mesure où le délai avancé par le Ministre pour recevoir la réaction du Conseil supérieur était extrêmement court, les membres du Conseil ont opté pour un échelonnement de la remise des avis en trois phases :

- un premier avis a été rendu en date du 30 mars 2012 sur les différents aspects de la proposition de directive évoqués dans le courrier du Ministre (repris en annexe 2 du présent rapport annuel) ;
- un deuxième avis a été rendu en date du 31 mai 2012 sur les différents aspects de la proposition de règlement évoqués dans le courrier du Ministre (repris en annexe 3 du présent rapport annuel) ;
- un troisième avis a été rendu en date du 3 octobre 2012 sur d'autres aspects de la proposition de directive et de la proposition de règlement non évoqués dans le courrier du Ministre (repris en annexe 4 du présent rapport annuel).

*

* *

D'une manière globale et non exhaustive, on relèvera quelques prises de position claires contenues dans ces trois avis :

En ce qui concerne la coexistence d'un règlement et d'une directive :

- aux termes de la proposition de la Commission européenne, les entités d'intérêt public (en abrégé, EIP) seraient à l'avenir régies, pour le contrôle légal de leurs comptes, par un règlement spécifique et ne seraient dès lors plus visées par certaines mesures contenues dans la directive « audit ». Cette évolution affecte le principe historique selon lequel *« an audit is an audit »*; il y aura dès lors lieu d'examiner les conséquences, au niveau de la Belgique, de la distinction entre les EIP et les autres entreprises ;
- la distinction des mesures applicables à tous les contrôles des comptes (celles contenues dans la directive) et celles applicables aux seuls contrôles des comptes des entités d'intérêt public (celles contenues dans le règlement) pourrait être revue en raison du fait que certaines mesures, eu égard à leur portée générale, pourraient faire l'objet, de l'avis du Conseil supérieur, d'un transfert de la proposition de règlement vers la proposition de directive. La liste des articles susceptibles, selon le Conseil supérieur, d'être transférés du règlement vers la directive est reprise dans l'avis du 3 octobre 2012 du Conseil supérieur.

En ce qui concerne les mesures contenues dans la proposition de directive visant à modifier la directive « audit » :

- le Conseil supérieur n'est pas favorable au changement de règle en matière de propriété des cabinets d'audit : cette mesure d'ouverture du capital introduit un facteur de risque sans apporter d'assurance quant à la contribution effective de cette mesure au développement des cabinets d'audit ;
- tout en approuvant le principe général de mobilité transfrontalière des contrôleurs légaux des comptes, le Conseil supérieur n'est pas favorable à la création du passeport européen tel qu'il est prévu dans la proposition de directive dans la mesure où les garanties permettant d'assurer une harmonisation suffisante des pratiques en matière d'audit sont insuffisantes ;
- la proposition de directive vise à supprimer la possibilité de mise en place d'un « système » de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes. Le Conseil supérieur a émis, dans son premier avis, des objections fondamentales contre le fait que la responsabilité complète de l'ensemble de la supervision publique soit à l'avenir logée auprès d'une seule autorité. Le Conseil supérieur soulignait dans cet avis que le système belge de supervision publique assume sa mission de façon effective et efficace et plaidait dès lors pour le maintien de la possibilité d'organiser un « système » de supervision publique permettant de distinguer les missions portant sur des aspects généraux à la profession de contrôleur légal des comptes et les missions portant sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes ;
- le Conseil supérieur a formulé des propositions dans son troisième avis à propos du statut du rapport de transparence et de la nécessité d'intégrer la vérification du contenu dudit rapport de transparence dans le cadre du contrôle de qualité ;
- le Conseil supérieur a formulé une proposition dans son troisième avis à propos de la nécessité d'intégrer la vérification du contenu du registre public dans le cadre du contrôle de qualité ;
- le Conseil supérieur s'interrogeait sur l'application du code d'éthique publié par l'IFAC dans la mesure où les normes ISA seraient applicables au niveau européen pour le contrôle légal des comptes ;
- le Conseil supérieur proposait d'intégrer dans la directive une mesure, à l'instar de ce que prévoit le droit belge, imposant que la majorité des honoraires des auditeurs ou des cabinets d'audit proviennent de mandats de contrôle des comptes.

En ce qui concerne les mesures contenues dans la proposition de règlement applicable au contrôle des comptes des entités d'intérêt public :

- La proposition de règlement répertorie :
  - une liste des missions autres que le contrôle légal des comptes qui sont compatibles (qualifiée de *« White list »* - article 10, § 2 de la proposition de règlement) ;
  - une liste des missions qui sont compatibles moyennant accord du comité d'audit (qualifiée de *« Light grey list »* - lecture conjointe de l'article 10, § 3, alinéa 3, b), i) et ii) et de l'article 10, § 3, alinéa 5 de la proposition de règlement) ;
  - une liste des missions qui sont compatibles moyennant accord de l'autorité en charge de la supervision publique des auditeurs externes (qualifiée de *« Dark grey list »* - lecture conjointe de l'article 10, § 3, alinéa 3, b), iii) et iv) et de l'article 10, § 3, alinéa 4 de la proposition de règlement) et
  - une liste des missions qui sont incompatibles (qualifiée de *« Black list »* - article 10, § 3, alinéa 3, a) de la proposition de règlement).

  Le Conseil supérieur estime que les catégories reprises dans la proposition de règlement sont fort complexes et ne peuvent, sur le long terme, couvrir toutes les situations. L'approche proposée au niveau européen part du postulat qu'il est possible d'identifier toutes les missions que pourraient effectuer un contrôleur légal des comptes et/ou toute autre personne relevant de leur réseau. Le Conseil supérieur estime que ce système complexe serait difficile à gérer s'il devait être mis en œuvre dans la mesure où, d'une part, il n'est pas possible de viser tous les cas de figure et, d'autre part, ces libellés de missions peuvent toujours faire l'objet de discussion si elles ne sont pas citées nommément.

  Le Conseil supérieur est dès lors favorable à une simplification du système de listes, de préférence à l'extrême, à savoir une seule liste permettant d'identifier rapidement ce qui est incompatible avec le contrôle légal des comptes.

- En ce qui concerne les « services d'audit financier connexes », qualifiés de « *White list* », le Conseil supérieur s'interroge sur l'opportunité de limiter à 10% les missions reprises sous la « *White list* » (pour autant que celle-ci soit maintenue *in fine* – voir tiret précédent) alors que cette catégorie porte sur une liste de services qui ne remettent pas en question l'indépendance du commissaire. Le Conseil supérieur propose dès lors (si cette catégorie devait être maintenue *in fine*) de supprimer purement et simplement cette limitation de 10% pour les missions considérées comme faisant partie de la « *White list* », ou, à défaut, d'exclure de ce calcul des 10% les missions obligatoires en vertu du droit européen et/ou du droit national.

- En ce qui concerne l'instauration d'une mesure visant à imposer dans certaines circonstances des cabinets d'« audit pur », la proposition formulée par la Commission vise à introduire une sorte de « garde-fou » en cas de prédominance d'un acteur du marché.

  Cette prédominance devrait, au vu de la proposition de texte, se situer **<u>simultanément</u>** à deux niveaux :
  - ***au niveau national :*** si un cabinet d'audit réalise plus d'un tiers de ses revenus annuels d'audit auprès de grandes entités d'intérêt public ;
  - ***au niveau européen :*** si un cabinet d'audit appartient à un réseau dont les membres ont des revenus annuels d'audit combinés qui sont supérieurs à 1,5 milliard d'EUR au sein de l'Union européenne.

  De l'avis du Conseil supérieur, la mise en place d'un système de « garde-fou » peut être acceptable pour autant qu'il s'agit réellement d'un garde-fou se déclenchant au moment d'un risque réel sur le marché de l'audit. Avant de pouvoir prendre position, le Conseil supérieur estime qu'il convient de disposer d'une évaluation claire de la Commission européenne quant à l'applicabilité

dans l'immédiat de cette mesure (combien de cabinets d'audit seraient visés dans combien de pays ?) et d'une analyse de la sensibilité de cette mesure par rapport à la situation actuelle (en cas de léger accroissement de la concentration, combien de cabinets d'audit pourraient être visés dans combien de pays ?). A défaut de disposer de telles informations, il est difficile de porter un jugement objectif quant à la mesure proposée au niveau européen.

- En ce qui concerne la durée du mandat et les règles en matière de rotation, force est de constater que l'introduction d'une mesure de « rotation externe » semble facile à mettre en œuvre mais ne constitue pas forcément une solution optimale pour l'entreprise, ses actionnaires et les différents « *stakeholders* ». En effet, le coût du contrôle légal des comptes risque d'être supérieur. Une autre question encore plus fondamentale est de savoir quel sera l'incitant pour un contrôleur légal des comptes d'effectuer correctement sa mission en sachant qu'il ne peut être renouvelé dans son mandat eu égard à la mesure de rotation « externe » mise en place au terme d'une période fixe. Pour le Conseil supérieur, la « rotation externe » -dont l'effectivité de sa contribution à l'exercice en toute indépendance d'un mandat de contrôle légal des comptes n'a pas encore été démontrée à ce jour- n'a jamais été un objectif prioritaire par rapport à l'adoption d'une liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, dont l'effectivité de sa contribution à l'exercice en toute indépendance d'un mandat de contrôle légal des comptes est une évidence. Même si le Conseil supérieur n'a pas fait de la « rotation externe », l'élément le plus important des réformes qu'il a soutenues ces dernières années pour accroître l'indépendance (liste stricte (non optionnelle) de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, règle « one to one », introduction d'une période de viduité pour un contrôleur légal quittant la profession), il estime que la rotation externe va de soi, à l'initiative de toutes les parties, à partir du moment où il existe un système régulatoire bien organisé permettant d'assurer l'exercice avec l'indépendance attendue des missions de contrôle légal des comptes. Il convient cependant de veiller à ce que la périodicité de ce remplacement soit suffisamment longue. Dans cette perspective, il conviendrait d'effectuer une étude comparative sur la durée moyenne des mandats successifs de contrôle légal des comptes avant de se prononcer sur l'opportunité de l'introduction d'un tel système de rotation et, le cas échéant, de la périodicité à retenir en matière de remplacement obligatoire d'un cabinet d'audit. De l'avis du Conseil supérieur, il existe des mesures plus efficaces pour veiller à l'exercice en toute indépendance des missions de contrôle légal des comptes :

  - l'obligation pour chaque contrôleur légal des comptes (que ce soit les personnes physiques ou les personnes morales) de ***dégager une majorité des honoraires de ses missions de contrôle légal des comptes,*** complétée d'une liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes à respecter au niveau du groupe et du réseau ;
  - une rotation « interne », complétée d'une supervision publique des cabinets d'audit portant notamment sur les mesures mises en œuvre en termes d'organisation du cabinet et sur l'effectivité de ces procédures.

  La première modalité donne, de l'avis du Conseil supérieur, en particulier l'assurance que le contrôleur légal des comptes se consacre majoritairement à son « *core business* », l'audit externe, et dispose d'une expérience voulue quant à l'appréhension des risques supportés par l'entreprise soumise à son contrôle lui offrant des points de comparaison utiles à la bonne compréhension de l'environnement de l'entité soumise à son contrôle.

- La proposition de la Commission européenne en matière de « certificat de qualité européen » vise à introduire une procédure permettant à tout contrôleur légal des comptes qui en fait la demande d'obtenir un certificat de qualité relatif à tous les pays de l'Union européenne et partant de pouvoir procéder au contrôle légal des comptes de toutes les entités d'intérêt public, indépendamment de l'Etat membre dans lequel est situé l'entreprise. Le Conseil supérieur est dubitatif quant à la pertinence d'introduire un tel label de qualité qui irait vraisemblablement à l'encontre des objectifs poursuivis par la réforme. En effet, si un tel label de qualité devait effectivement exister, il avantagerait *a priori* plus vraisemblablement les grandes structures organisées au niveau international (telles que les « *Big four* ») et ne serait pas particulièrement attractif pour des structures implantées dans deux ou trois pays (professionnels établis près de frontières) de l'Union européenne. Le Conseil supérieur estime dès lors qu'une telle initiative n'aurait pas pour effet d'ouvrir le marché à de nouveaux cabinets d'audit. Le caractère optionnel dudit label suscite également des interrogations quant à sa praticabilité et n'enlève en rien les réticences du Conseil supérieur évoquées ci-avant. De l'avis du Conseil supérieur, une telle proposition de la Commission européenne en matière de « certificat de qualité européen » ne pourrait présenter de réel intérêt que si l'offre de service est de niveau au moins équivalent à ce qui est proposé actuellement sur le marché national. Cela implique à tout le moins :
  - une connaissance approfondie du cadre légal et réglementaire applicable au niveau national à ces entités d'intérêt public ;
  - une connaissance de la langue nationale dont l'entreprise souhaite faire usage et l'établissement du rapport d'audit dans cette langue et
  - une expérience utile suffisante pour ce qui concerne la pratique de missions de nature identique (en ce compris, par exemple, en Belgique de missions dans les conseils d'entreprise).

Réforme du marché de l'audit : suivi des travaux européens

La Commission européenne avait lancé le 13 octobre 2010 une consultation publique[4] autour du rôle de l'audit légal et du cadre plus large dans lequel les audits sont effectués. Cette consultation est à situer au lendemain de la crise financière engendrée par la chute de la banque d'investissement *Lehman Brothers* et au souci de la Commission de savoir si un renforcement du rôle des auditeurs permettrait de limiter les risques qui pèsent sur le système financier.

Le but du livre vert était de lancer une vaste consultation pour initier un débat sur le rôle et la gouvernance des commissaires aux comptes et pour recenser les changements nécessaires dans le domaine de la politique en matière d'audit.

Dans le cadre de sa consultation, la Commission posait notamment des questions dans les domaines suivants :

- ***l'indépendance des auditeurs*** – Les auditeurs sont-ils réellement indépendants et critiques lorsqu'ils examinent les états financiers d'une entreprise alors que cette même entreprise est une cliente ou une cliente potentielle de services autres que d'audit ?
- ***la confiance que les parties prenantes peuvent avoir dans les états financiers audités*** - Y a-t-il un décalage entre les attentes et la réalité parmi les parties prenantes concernant la portée et la méthodologie de l'audit? Dans l'affirmative, sur quels aspects ?
- ***l'existence d'un risque systémique dû à la forte concentration dans le secteur de l'audit*** – Quelles seraient les conséquences de la disparition de l'une des grandes socié-

4 Voir les pages suivantes du site internet de la DG Marché intérieur de la Commission européenne : http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1325&format=HTML&aged=0&language=fr&guiLanguage=fr & http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_fr.htm.

tés d'audit pour le système financier au sens large ? Cela pourrait-il avoir des implications pour la stabilité financière ?

- ***le rôle des autorités de surveillance et l'efficacité de la surveillance nationale*** – Des changements sont-ils nécessaires ? Dans l'affirmative, de quelle nature ?
- ***un réel marché intérieur de l'audit et la suppression des barrières qui font qu'actuellement le marché de l'audit est principalement un marché national*** – L'idée d'un passeport européen pour les auditeurs serait-elle pertinente ?
- ***les besoins spécifiques des petites entreprises*** – Comment parvenir à garantir l'application proportionnée des règles pour les PME ? Quid de l'audit des PME ? Rôle éventuel des normes internationales d'audit ?
- ***la concentration du marché de l'audit*** – L'audit est un marché mondial où les sociétés sont des réseaux internationaux. Comment coordonner plus efficacement les efforts au niveau international ? Comment veiller à l'émergence de petits et moyens cabinets d'audit ?

Les réponses au livre vert pouvaient être adressées à la Direction générale Marché intérieur et des Services de la Commission européenne jusqu'au 8 décembre 2010.

*

* *

A l'époque, le Conseil supérieur des Professions économiques avait pris l'initiative, en sa qualité d'entité chargée de la coopération au niveau national, de réunir les représentants des différentes composantes du système de supervision publique mis en place en Belgique afin d'examiner l'opportunité de transmettre une contribution résultant de l'échange de vues.

Cette prise de position commune est complétée par la prise de position de la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME), en charge des aspects individuels de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, qui a été transmise séparément par cette dernière à la Commission européenne.

Par ailleurs, le Ministre fédéral en charge de l'Economie a tenu à souligner que les positions énoncées dans la prise de position commune n'ont bien entendu pas été données en tant que membre du pouvoir exécutif mais bien en tant que composante du système de supervision publique mis en place en Belgique.

Ce document, élaboré en réponse aux questions reprises dans le livre vert, s'était essentiellement attaché à mettre en exergue le cadre légal et/ou normatif développé en Belgique depuis dix ans. Ces développements au niveau national remontent :

- au début des années 2000, époque à laquelle la Commission européenne a publié une recommandation importante relative à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes ;
- à 2007, lors de la transposition de la directive « audit » en droit belge.

Outre l'intégration de ces principes énoncés au niveau européen en 2000 et en 2007, la Belgique a également adopté certaines dispositions complémentaires afin de donner une réponse adéquate à certains problèmes rencontrés au niveau national.

Les mesures contenues dans la recommandation européenne de 2001 visant à renforcer l'indépendance des contrôleurs légaux ont été jugées fondamentales en Belgique et ont dès lors été intégrées en tous points dans le cadre légal et réglementaire belge. On relèvera utilement que nombre de ces mesures concrètes n'ont malheureusement pas été intégrées dans la directive « audit » (liste de missions incompatibles en cas de contrôle légal des comptes, règle « one to one », période de viduité en cas de cessation des activités en tant que contrôleur légal des comptes, etc) et n'ont dès lors pas forcément été intégrées dans le droit national des différents Etats membres de l'Union européenne.

La réponse au livre vert du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises était dès lors ciblée sur les questions pour lesquelles l'expérience belge pourrait contribuer au débat au niveau européen.

Cette prise de position commune transmise à la Commission européenne a été publiée[5] dans le rapport annuel commun 2010 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

La Commission a publié[6], le 4 février 2011, le résumé des réponses[7] à la consultation publique lancée le 13 octobre 2010 ainsi que les réponses individuelles reçues des parties prenantes.

Une conférence[8] de deux jours a également été organisée par la Commission européenne les 9 et 10 février 2011, intitulée « Information financière et Audit – Le temps est-il venu de changer ? ».

*

* *

A l'aune des réactions à la consultation publique de 2010, le Parlement européen a adopté une résolution[9] en date du 13 septembre 2011 sur la politique en matière d'audit demandant à la Commission européenne d'intensifier ses efforts en faveur d'une convergence accrue des mesures européennes existant en la matière.

La Commission européenne a publié, le 30 novembre 2011, deux documents visant à réformer le cadre réglementaire européen applicable aux contrôles légaux des comptes adopté en 2006 :

- une proposition de règlement[10] et
- une proposition de directive[11] visant à modifier la directive « audit ».

Il ressort de ces projets de textes que la Commission propose de retirer de la directive « audit » les mesures spécifiquement applicables aux entités d'intérêt public et/ou aux auditeurs / cabinets d'audit effectuant une (des) mission(s) de contrôle dans de telles entreprises et de les consigner dans un règlement, dispositif juridique européen ayant une force juridique plus importante en ce sens que les dispositions qui y figurent sont directement d'application pour toutes les personnes visées par ledit règlement.

Les propositions européennes sont articulées en manière telle que la directive « audit » resterait une directive générale applicable à tout contrôle légal des comptes, en ce compris celui des entités d'intérêt public, mais que certaines mesures contenues dans la directive ne seraient pas d'application dans le cas particulier des missions de contrôle légal des comptes effectuées dans des entités d'intérêt public.

Ces mesures spécifiques complémentaires reprises dans le projet de règlement portent sur des dispositions ayant trait à la déontologie applicable aux contrôleurs légaux des comptes (indépendance au sens large, secret professionnel) mais aussi sur le mode de fonctionnement des comités d'audit (rôle dans la désignation d'un contrôleur des comptes, informations à fournir, etc.) ou encore sur l'organisation de la supervision publique de ces contrôleurs légaux des comptes.

5 *Politique en matière d'audit : les leçons de la crise – Contribution du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises,* Rapport annuel commun 2010 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, pp. 13-50.

6 Politique en matière d'audit : les leçons de la crise – Contribution du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, Rapport annuel commun 2010 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, pp. 13-50.

7 Voir la page suivante du site internet de la DG Marché intérieur de la Commission européenne: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf (document du 4 févier 2011, intitulé *« Summary of Responses – Green Paper Audit Policy: Lessons from the Crisis »*, 36 p.

8 Voir la page suivante du site internet de la DG Marché intérieur de la Commission européenne: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/conferenc_20110209_fr.htm.

9 Résolution du Parlement européen du 13 septembre 2011 sur la politique en matière d'audit – les leçons de la crise, publiée au JOUE C 51E du 22 février 2013, pp.1-8.

10 Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (COM(2011) 779).

11 Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (COM(2011) 778).

Les éléments suivants de cette réforme ont été analysés[12] dans le rapport annuel 2011 du Conseil supérieur :

- l'articulation de la directive « audit » et du règlement européen, au vu des propositions ;
- le concept d'« entité d'intérêt public » ;
- le lien avec la réforme des directives comptables ;
- la réforme de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes ;
- l'organisation de la coopération de la supervision publique ;
- l'interdiction d'effectuer certaines missions non-audit dans les EIP ;
- l'instauration d'une mesure visant à imposer dans certaines circonstances des cabinets d'« audit pur » ;
- la durée du mandat et les règles en matière de rotation ;
- les normes d'audit applicables pour le contrôle légal des comptes ;
- l'ouverture du capital des cabinets d'audit.

*

* *

Les parlementaires nationaux des différents Etats membres disposaient jusqu'au 3 février 2012 pour formuler un avis quant à la subsidiarité et à la proportionnalité des deux propositions de texte rendues publiques le 30 novembre 2011 par la Commission européenne.

Trois Etats membres ont transmis un avis en matière de subsidiarité : la Belgique, la Slovaquie et la Suède. Le Royaume-Uni a, par le biais de la *UK House of Commons*, transmis un certain nombre de considérations sans pour autant remettre en question la subsidiarité ou la proportionnalité des textes à ce stade du processus.

12 *Proposition de réforme du cadre réglementaire européen applicable aux contrôles légaux des comptes des entreprises à la suite de la consultation publique lancée par le biais du Livre vert,* Rapport annuel 2011 du Conseil supérieur des Professions économiques, point 6, pp. 36-56.

En ce qui concerne la Belgique, la Chambre des Représentants a adopté[13] le 16 février 2012 un avis de subsidiarité au départ d'un rapport de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique. Cet avis a été adopté après un échange de vues avec, d'une part, MM. Daniel Kroes et David Szafran de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et, d'autre part, avec la cellule stratégique du vice-premier ministre et ministre de l'Economie, des Consommateurs et de la Mer du Nord.

Dans sa réponse à la Chambre des Représentants du 4 septembre 2012, la Commission européenne a rappelé[14], par le biais de son Vice-président, que *« la Commission a analysé plusieurs stratégies possibles avant de présenter sa proposition de règlement, du point de vue notamment des principes de subsidiarité et de proportionnalité. (…) A la suite de cette analyse détaillée de toutes les stratégies possibles, la Commission a conclu qu'au vu de la nature et de l'importance des problèmes ainsi que de la gravité des défaillances identifiées dans le marché de l'audit des sociétés cotées et du secteur financier, elle ne pouvait plus se satisfaire d'une réglementation européenne qui laissât un large pouvoir discrétionnaire aux Etats membres et fût fondée dans un certain nombre de cas sur l'autorégulation de la profession. (…) Le règlement constitue le meilleur instrument juridique susceptible de garantir des audits de qualité des EIP, compte tenu, d'une part, de l'interconnexion élevée des marchés et des acteurs financiers et, d'autre part, de la dimension transnationale des EIP et des grands réseaux de cabinets. »*

*

* *

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a demandé au Conseil supérieur des Professions économiques, en date du 16 mars 2012, de rendre un avis (en application des missions confiées

13 Chambre des Représentants, Doc 53 2068/001 du 16 février 2012, 20 p.

14 Chambre des Représentants, Doc 53 2068/002 du 1er octobre 2012, 6 p.

au Conseil supérieur par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales) à propos de certains éléments de la proposition de réforme au niveau européen actuellement en cours de discussion.

Cette demande d'avis du Ministre invoquait l'urgence notamment en raison du fait que ces propositions faisaient l'objet d'un examen au sein du Conseil de l'Union européenne.

Dans la mesure où le délai avancé par le Ministre pour recevoir la réaction du Conseil supérieur était extrêmement court, les membres du Conseil ont opté pour un échelonnement de la remise des avis[15] en trois phases :

- un premier avis a été rendu en date du 30 mars 2012 sur les différents aspects de la proposition de directive évoqués dans le courrier du Ministre ;
- un deuxième avis a été rendu en date du 31 mai 2012 sur les différents aspects de la proposition de règlement évoqués dans le courrier du Ministre ;
- un troisième avis a été rendu en date du 3 octobre 2012 sur d'autres aspects de la proposition de directive et de la proposition de règlement non évoqués dans le courrier du Ministre.

Ces trois avis sont commentés ci-avant et sont repris en annexe du présent rapport annuel.

*

* *

Depuis lors, le Conseil supérieur a également suivi de près les discussions relatives à ces propositions de texte, au titre d'expert, à la demande de la Représentation belge auprès de l'Union européenne, au sein du groupe de travail « Droit des sociétés », aux côtés des représentants du Ministre fédéral en charge de l'Economie. Ces textes suivent la procédure législative ordinaire (anciennement procédure de codécision).

15 Ces trois avis sont repris en annexes 2, 3 et 4 du présent rapport annuel 2012 du Conseil supérieur.

On relèvera notamment les éléments suivants :

- l'avis[16] rendu par le Comité économique et social européen en date du 26 avril 2012 ;
- les prises de position de la Commission des affaires économiques et financières (ECON) du Parlement européen (Commission pour avis) en date du 13 mars 2013 (pour ce qui concerne la proposition de directive) et du 14 mars 2013 (pour ce qui concerne la proposition de règlement) ;
- les prises de position de la Commission des affaires juridiques (JURI) du Parlement européen (Commission au fond) en date du 13 mai 2013 (pour ce qui concerne la proposition de directive) et du 20 mai 2013 (pour ce qui concerne la proposition de règlement) ;
- l'avis[17] du 13 avril 2013 du contrôleur européen de la protection des données ;
- le Conseil compétitivité[18] du 29 mai 2013 sous présidence irlandaise ayant débattu de trois points précis : la rotation externe obligatoire, la liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes (« *Black list* ») et le rôle à confier à ESMA ;
- les différents points discutés en COREPER (Comité des représentants permanents) à partir de juillet 2013, en prélude au(x) trilogue(s) entre la Commission, le Conseil et le Parlement européens.

Avis du 27 avril 2012 portant sur un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux et visant à abroger l'arrêté royal du 22 novembre 1990

En 1985, le législateur créait l'« Institut des Experts Comptables » ainsi qu'un cadre légal de la profession d'expert-comptable. La reconnaissance des conseils fiscaux a pris plus de temps vu que c'est en 1999 que le titre de « conseil

16 Cet avis a été publié au JOUE C191 du 29 juin 2012, pp.61-71.

17 Cet avis disponible sur le site internet www.edps.europa.eu. Un résumé de cet avis a été publié au JOUE C336 du 6 novembre 2012, pp. 4-6.

18 Cet avis disponible sur le site internet www.edps.europa.eu. Un résumé de cet avis a été publié au JOUE C336 du 6 novembre 2012, pp. 4-6.

fiscal », intégré dans l'IEC (entre-temps devenu l'« Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux »), a été reconnu légalement.

Dans la foulée de la loi du 21 février 1985, des arrêtés royaux ont été pris notamment en matière d'accès à la profession :

- arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats-experts comptables, modifié ultérieurement afin d'y intégrer également les candidats conseils fiscaux ;
- arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable, modifié ultérieurement afin d'y intégrer également les candidats conseils fiscaux ;
- arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables, modifié ultérieurement afin d'y intégrer également les candidats conseils fiscaux.

Les deux premiers arrêtés royaux ont fait l'objet d'une réforme en profondeur au début des années 2000 et ont été intégrés dans un arrêté royal unique, l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Le troisième arrêté royal a fait l'objet de quelques adaptations au fil du temps mais sa philosophie n'a pas été modifiée depuis son adoption en 1990. Tel est l'objet du projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, appelé à remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, transmis pour avis par le Ministre fédéral en charge de l'Economie via son courrier du 23 février 2012.

L'orientation générale suivie dans ce projet d'arrêté royal est de remplacer la liste des établissements d'enseignement par une liste de diplômes permettant aux détenteurs d'un diplôme non-universitaire d'entrer en ligne de compte pour pouvoir passer l'examen d'admission et bénéficier de dispenses, les diplômes universitaires donnant d'office accès à cet examen d'admission.

Les motivations évoquées dans les « considérant » précédant le projet d'arrêté sont les suivantes :

- « considérant la nécessité d'établir les critères objectifs donnant accès à l'examen d'admission au stage d'expert-comptable ou de conseil fiscal » ;
- « considérant qu'un des critères actuels d'admission au stage d'expert-comptable ou de conseil fiscal se fonde sur une liste d'établissements d'enseignement agréés conformément à l'article 2, 3° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 » ;
- « considérant qu'il est nécessaire de procéder à l'évaluation périodique de la liste de ces établissements d'enseignement agréés. Qu'une liste d'établissement d'enseignement est en effet susceptible de connaître de nombreuses adaptations dans le temps qui nécessitent par la même des adaptations à l'arrêté royal » ;
- « considérant que le critère lié aux types de diplômes apparaît plus objectif et moins sujet à variation que le critère d'établissements d'enseignement agréés » ;
- « considérant que le critère de diplôme répond aux exigences d'objectivité, de sécurité juridique et de protection de l'intérêt général » ;
- « considérant qu'il a été tenu compte des évolutions au niveau européen dans le cadre des Accords de Bologne et dans la transposition de ceux-ci dans le cadre juridique belge ».

Dans son avis du 27 avril 2012, le Conseil supérieur s'est félicité de l'initiative prise par le Ministre fédéral en charge de l'Economie à propos de la réforme de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 susmentionné. En effet, l'orientation suivie jusqu'à présent consistant à reprendre une liste d'établissements d'enseignement est particulièrement complexe à suivre, notamment à l'aune de la fusion de nombreuses Hautes Ecoles ou de changements de dénomination de ces établissements d'enseignement.

Des remarques quant au fond ont été soulignées par le Conseil supérieur à quatre niveaux différents :

- ***En ce qui concerne le principe de base retenu dans le projet d'arrêté royal,*** l'orientation suivie dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, à savoir partir d'une liste de diplômes plutôt que d'une liste d'établissements d'enseignement, semble, outre son caractère objectif, un meilleur gage de pérennité et dès lors devrait assurer la sécurité juridique voulue en la matière.

  Le Conseil supérieur a constaté dans son avis que cette orientation prise dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis conduit à exclure un certain nombre de formations qui avaient antérieurement accès à l'examen d'entrée d'expert-comptable et de conseil fiscal. On relèvera à tout le moins :
  - du côté francophone, les chambres belges des comptables (communément appelées les « CBC ») pour autant qu'elles ne soient pas adossées à un établissement d'enseignement reconnu légalement ;
  - du côté néerlandophone, certaines « Syntra » (une partie de la promotion sociale flamande) anciennement reprises sur la liste.

  Par ailleurs, le Conseil supérieur s'est interrogé sur la position prise dans le projet d'arrêté royal par rapport aux IFAPME (enseignement supérieur en alternance) dont certains organisent une formation donnant actuellement accès à l'examen d'entrée d'expert-comptable.

  De l'avis du Conseil supérieur, il serait utile que les « considérant » précédant l'arrêté royal soumis pour avis donnent la clarté voulue quant aux choix posés dans le contexte du nouveau cadre réglementaire afin d'éviter une quelconque insécurité au niveau juridique.

- ***En ce qui concerne la référence au système d'ECTS,*** le Conseil supérieur a attiré l'attention du Ministre sur le fait qu'il conviendrait d'intégrer également de Décret de la Communauté germanophone, en particulier à la suite de sa modification du 24 octobre 2011 prévoyant entre autres (article 2.6.) la création d'un département « sciences financières et administratives » comprenant trois sections : « comptabilité », « banque » et « assurances ».

  En outre, le Conseil supérieur a attiré l'attention du Ministre sur le fait que certaines personnes décident de s'orienter vers la carrière d'expert-comptable ou de conseil fiscal après un certain nombre d'années d'expérience (par exemple, à la suite d'une réorientation dans leur carrière ou d'un changement d'employeur). Dans cette perspective, il conviendrait de prévoir l'éventualité d'un candidat à l'examen d'entrée ayant obtenu un diplôme libellé en heures de cours et non en ECTS (pour ce qui concerne les diplômes délivrés avant la mise en œuvre complète du processus « post-Bologne »).

- ***En ce qui concerne les diplômes reconnus par le Roi,*** il est difficile pour le Conseil supérieur, à la lecture de l'article 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis, de porter un jugement quant à l'équilibre entre les enseignements visés pour les différentes communautés quant aux diplômes couverts. Tout au plus peut-on relever que le critère retenu est un critère objectif, offrant par nature la sécurité juridique voulue.

- ***En ce qui concerne les mesures transitoires,*** le Conseil supérieur s'est félicité dans son avis de constater que la sécurité juridique voulue avait été prévue dans le projet d'arrêté royal :
  - d'une part, par le biais de l'article 2, 4°, pour les personnes disposant d'un diplôme délivré au moment de l'entrée de vigueur du projet d'arrêté royal soumis pour avis qui aurait été reconnu dans le cadre de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 et
  - d'autre part, par le biais de l'article 4, pour les personnes ayant entamé une formation au moment de l'entrée en vigueur de l'arrêté royal soumis pour avis qui aurait été reconnue dans le cadre de l'arrêté royal du 22 novembre 1990.

Dans son avis du 3 juillet 2012, le Conseil d'Etat a estimé qu'il y avait un problème de base légale et qu'il convient de modifier l'article 19 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comp-

tables et fiscales dans la mesure où le Ministre devait maintenir son approche en la matière.

Avis du 28 septembre 2012 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

Le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions a transmis le 7 septembre 2012 une demande urgente d'avis relative au projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis par le Ministre visait à reporter la date du 30 juin 2012 de deux ans et par conséquent de remplacer les mots « 30 juin 2012 » par les mots « 30 juin 2014 ».

Dans son avis du 24 mai 2011 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (dont le texte est repris dans son intégralité en annexe 5 du rapport annuel 2011), le Conseil supérieur a rendu un avis favorable à la prolongation de la mesure contenue dans l'article 3 dudit arrêté royal afin d'assurer la sécurité juridique voulue pour les récipiendaires à l'examen d'entrée d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal tout en déplorant le report régulier de cette réforme de l'accès à la profession d'expert-comptable et de conseil fiscal.

Dans son avis du 3 juillet 2012, le Conseil d'Etat a estimé qu'il y avait un problème de base légale et qu'il convient de modifier l'article 19 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales dans la mesure où le Ministre devait maintenir son approche en la matière. Il convenait dès lors de prolonger la durée de validité de l'article 3 afin d'assurer la sécurité juridique voulue en la matière.

A l'instar de la remarque formulée par le passé, le Conseil supérieur a -à nouveau- souligné la nécessité d'un examen en profondeur et d'une refonte de la problématique des diplômes et des dispenses accordées aux candidats experts-comptables et candidats conseils fiscaux, compte tenu de l'évolution et des besoins de la profession.

Pour ces raisons, le Conseil supérieur a insisté dans son avis sur la nécessité de procéder, à court terme, à un examen global de cette problématique de manière à permettre la mise en œuvre d'une éventuelle réforme visant à faire évoluer la profession. Ceci devrait permettre d'écarter le manque de sécurité juridique observé actuellement en matière de dispenses octroyées dans le cadre de l'examen d'admission en vue d'entamer le stage d'expert-comptable ou de conseil fiscal.

La modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 a été adoptée par l'arrêté royal du 19 février 2013, publié au *Moniteur belge* du 26 février 2013.

Avis du 27 avril 2012 portant sur un projet de norme du Conseil de l'IEC relative à la revue qualité

Le Président du Conseil de l'IEC a adressé un courrier en date du 2 avril 2012 par lequel il a demandé au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis à propos d'un projet de norme relative à la revue qualité appelée à être opérée sur tous les membres de l'IEC (qu'ils soient experts-comptables ou conseils fiscaux), inscrits sur la sous-liste des « externes ».

Cette proposition de norme est à situer dans un double contexte :

- l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux est membre de l'*International Federation of Accountants* (en abrégé, IFAC) et doit à ce titre mettre en place une forme de contrôle de qualité. Le Conseil supérieur avait d'ailleurs attiré l'attention du Conseil de l'IEC à ce propos dans le cadre de l'examen du projet de norme en matière de formation permanente dans son courrier du 29 janvier 2009 ;

- dans le cadre de la transposition en droit belge des mesures contenues dans la directive européenne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, la loi adoptée *« oblige les associations professionnelles et les organes disciplinaires des professions du chiffre à élaborer des règles internes afin de veiller à ce que l'obligation de déclaration soit respectée »*.

  Après l'adoption, en 2011, du règlement commun au trois instituts contenant les lignes de conduite à respecter par les membres des professions économiques soumis aux mesures de lutte contre le blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme, le Conseil supérieur avait adressé un courrier aux représentants des trois instituts attirant l'attention sur le fait qu'il convenait d'intégrer en droit belge toutes les mesures prévues par la loi du 11 janvier 1993, telle que révisée en 2010.

C'est dans ce contexte que le Conseil de l'IEC a décidé de mettre en place des mesures de « revue qualité », en néerlandais « *kwaliteitstoetsing* ».

Dans son avis du 27 avril 2012, le Conseil supérieur s'est félicité de l'initiative prise de manière proactive par le Conseil de l'IEC en vue de renforcer la qualité des différentes missions effectuées par ses membres. En effet, cette initiative contribuera certainement, de l'avis du Conseil supérieur, à renforcer la crédibilité des professions d'expert-comptable et de conseil fiscal.

Première demande d'avis

Dans un courrier du 9 janvier 2012, le Président de l'IEC a demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos du projet de norme relative à la revue qualité, adopté par le Conseil de l'IEC en date du 14 novembre 2011.

Les membres du Conseil supérieur ont rencontré les représentants du Conseil de l'IEC dans le cadre de sa réunion du 28 février 2012.

Au terme de cette rencontre, certains éléments ont été soulevés par le Conseil supérieur :

1°) il serait utile d'ajouter, entre le point I « Considérants » et le point II « Définitions préalables », un point II « Champ d'application » dans lequel figureront les éléments suivants :

- professionnels couverts : tous les experts-comptables « externes » et tous les conseils fiscaux « externes » ;
- l'objet de l'assurance qualité : l'organisation interne du cabinet et les différentes missions effectuées par les professionnels visés par la norme (qu'il s'agisse ou non d'une mission légale) ;
- mention du fait que la loi du 22 avril 1999 donne pour mission à l'Institut de veiller à la surveillance de tous ses membres, qu'ils soient inscrits sur la sous-liste des « externes » ou non et que le fait que la norme traite entre autres de la surveillance des experts-comptables « externes » et conseils fiscaux « externes » (sous le vocable de « revue occasionnelle ») est sans préjudice de la mission légale confiée à l'IEC pour l'ensemble de ses membres (en ce compris les « internes ») ;
- mention du fait qu'il sera tenu compte de la problématique de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme aux différents niveaux (que ce soit pour ce qui concerne l'organisation des cabinets ou la vérification des dossiers). Comme la norme est un outil normatif contraignant, cela devrait permettre de rencontrer les exigences du GAFI.

2°) En ce qui concerne les définitions, les points 6-7-8 posent problèmes.

Même s'il est compréhensible de vouloir intégrer dans les définitions la notion de niveau d'assurance (à l'instar de ce que prévoient les textes publiés par l'IFAC), le texte soumis au Conseil supérieur pour avis pourrait donner l'impression aux membres qu'ils ne sont pas concernés par cette norme, si ce n'est au niveau des « autres missions ».

Par ailleurs, la mission de base des experts-comptables, à savoir tenir la comptabilité et établir des comptes annuels, n'est pas reprise dans la liste des missions couvertes par la revue qualité.

Il a été suggéré soit de revoir complètement l'approche, à savoir :

- inverser la logique et partir de ce qui est le quotidien des professionnels belges : la tenue de la comptabilité, l'établissement des comptes annuels / la prestation de services fiscaux et l'établissement de déclarations fiscales ;
- traiter ensuite des missions d'assurances (autres que le contrôle légal des comptes) effectuées par les professionnels en distinguant :
  - la mission prévue par l'article 166 du Code des sociétés ;
  - les missions spéciales de contrôle (fusions/scissions, transformation de forme juridique, etc) ;
  - les missions de contrôle volontaire ou contractuelles ;
- finir par les missions apparentées à l'assurance *(compilation / agreed upon procedures)*.

3°) Il importe que le rapporteur puisse disposer rapidement d'un certain nombre d'informations préalables à ses investigations.

Dans la mesure où la lettre de mission est facultative pour les travaux effectués par les membres de l'IEC, il importe que chaque professionnel ait l'obligation de tenir dans son dossier permanent et dans son dossier annuel une liste à jour des sociétés dans lesquelles il effectue des activités (que ce soit de manière récurrente ou occasionnellement) ainsi que, pour chacune d'entre elles, les types d'activités effectuées.

A défaut de disposer de ce type d'information, il serait matériellement difficile pour les rapporteurs de procéder à une sélection de dossiers à examiner dans le cadre de la revue qualité présentant des caractéristiques de représentativité au vu des critères qui pourraient être retenus.

La mention d'une telle exigence dans le manuel n'est pas une solution car elle n'aurait pas de caractère contraignant.

Par contre, le fait que cette liste ne soit pas disponible au préalable à l'IEC et ne soit obtenue que sur demande au moment de la revue qualité pourrait être tolérée, même si cette situation n'est pas optimale.

4°) Le projet de norme soumis par le Conseil de l'IEC prévoit (point III.1.A) un allègement des procédures en cas de certification ISO 9001.

Il est demandé de fournir la norme au Conseil supérieur (celle-ci n'étant pas disponible sur internet sans paiement pour l'obtention) afin de voir quelle est la portée de ladite norme ISO 9001 afin de pouvoir procéder à l'examen quant au fond de la norme.

Seconde demande d'avis

Dans un courrier du 2 avril 2012, le Président de l'IEC a demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos d'un nouveau projet de norme relative à la revue qualité, adopté par le Conseil de l'IEC en date du 26 mars 2012.

Le Conseil supérieur a pris connaissance du nouveau projet de norme adopté par le Conseil de l'IEC en date du 26 mars 2012 et s'est réjoui de constater que les différents points évoqués dans le cadre de la réunion du 28 février 2012 ont été intégrés dans le nouveau projet de norme du Conseil daté du 26 mars 2012 et a dès lors été en mesure de marquer son accord avec les adaptations apportées au texte.

Le Conseil supérieur a souhaité cependant attirer l'attention des représentants du Conseil de l'IEC sur quelques points :

- Le projet de norme soumis pour avis fait référence (en page 6 – note de bas de page 2) à un extrait des documents parlementaires précédant l'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales[19]. Il importe de situer cette phrase dans son contexte, à savoir les missions accomplies par les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux dans les entreprises débutantes (communément appelées les

19 Doc 1923/1 & 1924/1 (SO 1998/1999) de la Chambre des Représentants relatif au projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales et au projet de loi relatif à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux du 13 janvier 1999.

« starters »). Dans la mesure où cette phrase ne porte pas sur l'article 7 de la loi mais bien sur l'article 3, il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de supprimer cette note de bas de page afin d'éviter toute confusion quant à la portée de cette phrase que l'on pourrait relier –de manière non adéquate– aux règles applicables en matière de revue qualité.

- Il ressort de l'analyse de la norme ISO 9001 qu'une telle certification peut contribuer à assurer la bonne organisation d'un cabinet et que l'attribution de ce label par une instance totalement indépendance et reconnue légalement assure l'objectivité voulue en la matière.

  Eu égard à la difficulté de se procurer des informations en la matière, il serait utile, de l'avis du Conseil supérieur, que l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux fournisse des informations pratiques en la matière à destination de ses membres (Qui fournit ce genre de certificat en Belgique ? Quelles démarches effectuer ? Quel coût ? etc) afin de faciliter la tâche des professionnels désireux d'obtenir ce label de qualité.

  Pour le reste, il appartiendra au Conseil de l'IEC de veiller à ce que le manuel relatif à la revue de qualité (en cours d'élaboration) donne les garanties voulues quant à une appréciation de l'ensemble des aspects organisationnels du cabinet d'expertise comptable ou de conseils fiscaux pertinents pour une « revue qualité » adéquate.

- Le Conseil supérieur a pris connaissance de l'information partielle reprise sur le site internet de l'IEC à propos de certaines parties du manuel relatif à la revue qualité (voir annexe 1 de l'avis repris en annexe 6 du présent rapport annuel).

  Il importe que le Conseil de l'IEC poursuive ses efforts pour finaliser ce projet de manière à ce que les professionnels disposent, en temps opportuns, de l'information voulue afin de se préparer au mieux à la réalisation à terme des « revues qualité ».

- Il importe que le Conseil de l'IEC développe dans son manuel relatif à la revue qualité les éléments qui feront l'objet d'une vérification dans le cadre de la « revue qualité » pour ce qui concerne la problématique de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme aux différents niveaux (que ce soit pour ce qui concerne l'organisation des cabinets ou la vérification des dossiers).

Cette norme a définitivement été approuvée par le Conseil de l'IEC en date du 7 mai 2012.

Avis du 9 juillet 2012 concernant le projet de modification de la norme de l'IEC relative à la formation permanente

Dans un courrier du 2 avril 2012, le Président de l'IEC a demandé l'avis du Conseil supérieur à propos du projet de norme visant à modifier la norme existante de l'IEC en matière de formation permanente.

Le Président de l'IEC y précisait que la norme actuelle du 2 février 2009, en vigueur depuis près de trois ans, a fait ses preuves mais qu'à l'aune de l'expérience un certain nombre de points contenus dans la norme pourraient faire l'objet d'améliorations.

Les adaptations proposées par le Conseil de l'IEC à la norme existante en matière de formation permanente, ont une portée diversifiée, ayant notamment trait à :

- l'introduction de la possibilité d'une formation à distance ;
- la définition des modalités régissant l'agréation en qualité d'opérateur de formation et l'agréation d'une activité de formation ;
- la redéfinition des matières pertinentes devant être intégrées dans la formation continue ;
- la définition du contrôle de la formation continue ;
- des règles plus précises concernant la composition de la Commission formation continue.

Le Conseil supérieur a invité les représentants du Conseil de l'IEC, à leur demande, dans le cadre

de sa réunion du 25 juin 2012, pour un échange de vues à propos des différents éléments que les membres du Conseil supérieur souhaitaient voir précisés.

Plus particulièrement, les aspects suivants ont été abordés à l'occasion de cette rencontre :

- les représentants de l'IEC ont apporté des précisions au sujet de l'expérience avec la norme existante en matière de formation permanente et l'application de celle-ci (nombre d'opérateurs de formation agréés et d'activités de formation reconnues, mesures effectives de contrôle et de sanction, etc) ;
- les représentants de l'IEC ont également apporté des précisions à propos des formations à distance (critères intrinsèques, tels le contrôle de la participation effective et la possibilité de poser des questions ; garanties concernant la qualité de la formation organisée ; expériences nationales et internationales ; différence par rapport à la formation classique par l'existence de possibilités de contact, etc) ;
- les motifs sous-jacents aux affinements conceptuels de la norme, ainsi qu'aux adaptations de nature formelle ont également été abordés ;
- les conditions à remplir par un cabinet d'experts-comptables ou de conseils fiscaux pour être agréé comme opérateur de formation ont également été abordées (l'existence d'une structure permanente de formation au sein du cabinet) ;
- la norme s'intègre dans le contexte international, plus particulièrement dans le cadre de la révision du référentiel international (IES 7) par l'*International Accounting Education Standards Board* (IAESB).

D'une manière générale, le Conseil supérieur peut marquer son accord avec le projet de norme relative à la formation continue soumis pour avis par l'IEC et souligne à nouveau l'importance que revêt une formation continue pour un exercice de qualité de la profession.

Dans son avis du 9 juillet 2012, le Conseil supérieur émet cependant un certain nombre d'observations visant, d'une part, à assurer la transparence et la sécurité juridique des dispositions en matière de formation continue modifiées et, d'autre part, à veiller à la qualité des formations.

En ce qui concerne les matières qui sont pertinentes pour l'expert-comptable et pour le conseil fiscal et en fonction desquelles la formation professionnelle devra être conçue, il importe, de l'avis du Conseil supérieur que les membres de la profession soient clairement informés quant à la portée et la teneur des matières existantes et nouvelles et ce, en particulier, dans la mesure où les expressions françaises utilisées pour certaines nouvelles matières ne permettent pas de faire cette distinction.

En outre, le Conseil supérieur estime qu'il serait souhaitable que la norme prévoie explicitement par quel biais l'IEC rendrait publique cette information relative à la liste des opérateurs de formation / d'e-formation agréés et des activités de formation / d'e-formation reconnues.

Eu égard au lien étroit entre les matières pertinentes qui doivent sous-tendre la formation continue des membres de l'IEC, de l'IRE et de l'IPCF, il convient aussi d'organiser une concertation entre les divers instituts professionnels, afin d'aboutir à une offre maximale de formations de qualité et appropriées.

Enfin, il importe, de l'avis du Conseil supérieur, de suivre de près les développements au niveau international de l'*International Education Standard* (en abrégé, IES) 7 (actuellement en cours de révision) de l'*International Accounting Education Standards Board* (en abrégé, IAESB), publié par l'*International Federation of Accountants* (en abrégé, IFAC), dont l'IEC est membre.

Par ailleurs, le Conseil supérieur estime qu'il convient d'accorder une attention particulière au lien entre le contrôle du respect de la formation continue et la revue qualité à laquelle seront soumis prochainement les membres externes de l'IEC.

Cette norme a définitivement été approuvée par le Conseil de l'IEC en date du 3 septembre 2012.

Avis du 28 septembre 2012 relatif à un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a saisi, en date du 24 juillet 2012, le Conseil supérieur des Professions économiques d'une demande d'avis relative à un projet d'arrêté royal visant à modifier une mesure contenue dans l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, pris en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

L'objet de la demande d'avis introduite par le Ministre fédéral en charge de l'Economie porte sur un arrêté royal visant à modifier les modalités des défraiements des « experts » auxquels la Chambre de renvoi et de mise en état peut faire appel dans certains cas visés par la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

Il s'agit d'une deuxième demande d'avis en la matière, une première demande d'avis ayant déjà été introduite en 2011.

Première demande d'avis en 2011

Une première demande d'avis avait déjà été introduite en 2011 auprès du Conseil supérieur à propos d'un projet d'arrêté royal similaire.

Plus précisément, la mesure contenue dans cet arrêté royal visait à modifier le mode de rémunération des « experts » au sens de l'article 49, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 en remplaçant la modalité de défraiement actuelle (125 euros par demi-jour) par une nouvelle modalité de défraiement (121 euros par heure).

Le Conseil supérieur avait rendu son avis en date du 28 mars 2011 (dont le texte est repris dans son intégralité en annexe 4 du rapport annuel 2011 du Conseil supérieur).

Dans son avis rendu en juillet 2011, le Conseil d'Etat a estimé qu'une modification de modalité de défraiement ne peut être effectuée via simple arrêté royal mais doit être introduite directement dans la loi du 22 juillet 1953.

Seconde demande d'avis en 2012

Dans le cadre de la seconde demande d'avis, la mesure contenue dans cet arrêté royal vise à modifier le mode de rémunération des « experts » au sens de l'article 49, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 en remplaçant la modalité de défraiement actuelle (125 euros par demi-jour) par un nouveau montant de défraiement (500 euros par demi-jour).

L'examen de la demande d'avis a conduit le Conseil supérieur à examiner le cadre légal et réglementaire actuel dans lequel sont effectuées les missions des « experts » au sens de la loi du 22 juillet 1953.

Ont particulièrement été examinées :

- Les missions visées par la loi pouvant être effectuées par un « expert » à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état :
  - instruction d'un dossier en cas de plainte (article 49, § 1er et § 2, alinéa 1er de la loi du 22 juillet 1953) ;
  - rédaction d'un rapport dans lequel les faits reprochés au réviseur d'entreprises sont exposés (article 53 de la loi du 22 juillet 1953) ;
  - autres experts auxquels la Chambre de renvoi et de mise en état peut faire appel (article 23 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises).
- Quelles personnes peuvent être désignées par la Chambre de renvoi et de mise en état comme « expert » au sens de la loi du 22 juillet 1953.
- Les modalités du financement des travaux d'un « expert » effectués à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état.
- Les modalités pratiques de défraiement d'un « expert » auquel il serait fait appel à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état.

Dans le cadre de son avis, le Conseil supérieur a souligné qu'il importe que les experts soient rémunérés de manière adéquate pour les travaux effectués à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état et n'a dès lors aucune objection de principe à formuler à propos de la mesure contenue dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Par ailleurs, le Conseil supérieur a attiré l'attention du Ministre fédéral en charge de l'Economie sur le fait qu'il ne lui avait pas été possible d'estimer l'impact qu'aurait la mesure proposée sur la base des informations rendues publiques, que ce soit par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ou par la Chambre de renvoi et de mise en état.

Après avoir constaté (et regretté) ce manque de transparence en matière d'identification du coût total de la supervision publique en Belgique des réviseurs d'entreprises, le Conseil supérieur s'est interrogé sur le fait de savoir s'il n'y aurait pas lieu, afin d'assurer la sécurité juridique voulue, soit d'introduire une limite maximale de défraiement par dossier, soit de prévoir une modalité de contrôle quant au nombre d'heures qui sera déclaré par de tels experts et ce, en particulier, à l'aune de la situation spécifique dont il est question, à savoir que l'entité qui désigne l'expert (à savoir, la Chambre de renvoi et de mise en état) n'est pas l'entité qui en supporte les frais effectifs (à savoir, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises).

Enfin, le Conseil supérieur s'est interrogé au terme de son avis sur le fait de savoir s'il y a lieu de défrayer ou non l'expert désigné par la Chambre de renvoi et de mise en état en son sein, en sus de sa rémunération auquel il a droit en tant que Président ou membre / rapporteur de la Chambre.

Suivi de la procédure

Après l'avis favorable du Conseil d'Etat en mars 2013, l'arrêté royal a été publié au *Moniteur belge* en date du 19 juin 2013.

Dès l'entrée en vigueur de cet arrêté royal (10 jours après sa publication au *Moniteur belge*), le montant de défraiement des experts désignés par la Chambre de renvoi et de mise en état est passé de 125 euros/demi-jour à 500 euros/demi-jour.

Le Conseil supérieur espère que le manque de transparence en matière d'identification du coût total de la supervision publique en Belgique des réviseurs d'entreprises évoqué dans son avis du 28 septembre 2012 fera l'objet d'une réflexion quant au fond et se tient à la disposition du Ministre fédéral en charge de l'Economie pour explorer les pistes permettant d'y remédier.

B. Les activités du Conseil supérieur découlant de la loi du 22 juillet 1953 – La supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

Les lignes qui suivent donnent un aperçu des activités du Conseil supérieur au cours de l'année 2012 dans le domaine de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, au sens de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

La description des différentes compétences et missions dévolues au Conseil supérieur dans le cadre de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, ainsi qu'un rapport plus détaillé sur les activités du Conseil supérieur en la matière durant l'année 2012 sont repris dans un rapport annuel commun aux différentes autorités chargées par le législateur de missions dans le cadre de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

1. Modifications de la loi du 22 juillet 1953

Durant l'année 2011, les représentants du Conseil supérieur ont eu différents contacts avec les représentants du Ministre fédéral en charge de l'Economie à propos de propositions d'adaptations à la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et orga-

nisant la supervision de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007.

Début 2012, le législateur belge a mis en œuvre une procédure visant à intégrer ces propositions dans le cadre légal belge : les adaptations ont conduit à la loi du 12 mars 2012 modifiant la loi[20] du 22 juillet 1953. Ceci a permis de disposer désormais d'un cadre légal belge totalement conforme à la directive « audit ».

Les articles suivants de la loi du 22 juillet 1953 ont été modifiés :

- *article 5 :* la suppression de l'obligation d'un établissement en Belgique pour l'obtention de la qualité de réviseur d'entreprises lorsque son domicile ne se situe pas en Belgique ;
- *article 35 :* désormais, l'IRE peut transmettre, sur demande, des informations (en ce compris des informations confidentielles) aux entités faisant partie du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises mais également à la l'Autorité des services et marchés financiers (en abrégé, FSMA) et à la Banque nationale de Belgique (en abrégé, BNB) ;
- *article 43 :* cet article a été modifié afin d'y intégrer des mesures en matière de secret professionnel des entités faisant partie du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises. Un nouveau paragraphe 3 a été inséré afin de clarifier le fait que les personnes représentant les entités du système de supervision publique en charge de missions portant sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes (en l'occurrence, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état et les instances disciplinaires) sont soumises au secret professionnel (article 458 du Code pénal), tout comme les personnes qui travaillent (ou ont travaillé) pour ces entités. En ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, celui-ci est également soumis à l'article 458 du Code pénal mais uniquement pour ce qui concerne sa mission en matière de coopération ainsi que dans le cadre des déclarations d'interruptions des mandats de commissariat aux comptes (article 135, § 2 du Code des sociétés) ;
- *article 77 :* l'optimisation de la coopération nationale et internationale. Afin d'améliorer la lisibilité et la clarté, le Chapitre IX traitant de la coopération nationale et internationale est désormais scindé en différentes sections. La section 1ère (article 77) précise que le Conseil supérieur des Professions économiques est désigné en qualité d'organe chargé d'une part de la coopération nationale entre les organes de supervision publique et d'autre part de la coopération entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne et avec les pays tiers. La section 2 (article 77*bis*) traite de la coopération nationale. La section 3 (articles 77*ter* à 77*novies*) porte sur la coopération avec les autres Etats membres de l'Union européenne alors que la section 4 (article 77*decies*) porte sur la coopération avec les pays tiers.
- *article 79 :* une nouvelle exception au secret professionnel des réviseurs d'entreprises a été introduite en droit belge permettant aux entités en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises de requérir des informations (en ce compris des informations confidentielles) directement auprès des réviseurs d'entreprises, dans le cadre de leurs missions.

*

* *

On relèvera, par ailleurs, que la deuxième édition du *Moniteur belge* du 30 août 2012 publiait la loi du 12 mars 2012 contenant la traduction allemande de la modification apportée à la loi du 12 mars 2012 modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et organisant la supervision publique de

20 Loi du 12 mars 2012 modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, *Moniteur belge* du 22 mars 2012.

la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, publiée au *Moniteur belge* du 22 mars 2012 en langues française et néerlandaise.

Cette traduction allemande complète la coordination officieuse en langue allemande de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, publiée au *Moniteur belge* du 28 octobre 2009.

2. Coopération nationale et internationale du système de supervision publique – chapitre IX de la loi du 22 juillet 1953

a) Coopération au niveau national

Le Conseil supérieur a organisé, en 2012, une réunion commune avec les différentes autorités chargées par le législateur belge de missions dans le cadre du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises afin d'avoir un échange de vues sur des expériences et points de vues à propos de différents thèmes ayant trait à la supervision publique des réviseurs d'entreprises dans la perspective de la publication d'un rapport annuel commun ainsi que d'un programme de travail 2013

La loi du 22 juillet 1953 impose en effet la publication annuelle du rapport d'activités des entités du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises ainsi que du programme de travail, selon les modalités fixées par le Conseil supérieur des Professions économiques (article 43, § 1er, alinéa 2).

Grâce, entre autres, au rôle de coordination joué par le Conseil supérieur, le cinquième rapport annuel commun du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises a vu le jour depuis sa mise sur pied fin août 2007.

Une attention particulière a également été accordée à l'adaptation du cadre légal belge (en l'occurrence, la modification de la loi du 22 juillet 1953 par la loi du 12 mars 2012, publiée au *Moniteur belge* du 22 mars 2012) ainsi qu'aux propositions européennes de réforme du marché de l'audit.

En outre, dans le cadre des rencontres avec les différentes entités du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, les thèmes suivants ont été abordés : l'état d'avancement de la coopération avec les Etats-Unis et le PCAOB, la participation de la Belgique aux réunions de l'*International Forum of Independent Audit Regulators* (en abrégé, IFIAR) et les études du Conseil supérieur portant sur l'environnement belge en matière d'audit (étude portant sur la structure du secteur de l'audit externe en Belgique, étude portant sur la reconnaissance de réviseurs d'entreprises dans d'autres pays ou Etats, analyse des déclarations d'interruptions de mandats de contrôle des comptes et étude portant sur les rapports de transparence rendus publics en 2011 ou lors du 1er semestre 2012).

Enfin, dans le courant de l'année 2012, des contacts complémentaires à propos d'aspects plus spécifiques ont eu lieu avec les représentants de certaines entités faisant partie du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, en l'occurrence avec la Chambre de renvoi et de mise en état ainsi que les représentants du Ministre fédéral en charge de l'Economie.

b) Coopération au niveau international

Au cours de l'année 2012, le Conseil supérieur a entretenu les contacts qui s'imposaient avec les représentants des autorités de supervision publique des autres Etats membres de l'Union européenne. Même si, en matière de coopération entre superviseurs d'autres Etats membres de l'Union européenne, chaque autorité participant au système belge de supervision publique dispose d'un droit d'initiative pour ce qui concerne ses tâches respectives, le Conseil supérieur reste disposé, s'il échet, à jouer le rôle de premier interlocuteur afin de faciliter la coopération avec d'autres Etats membres.

Par ailleurs, un représentant du Conseil supérieur participe aux réunions de l'*European Group Auditors' Oversight Bodies* (en abrégé, EGAOB).

Ces réunions permettent de suivre de près les évolutions du cadre réglementaire européen ainsi que les expériences des autres Etats membres ou la fourniture d'explications quant au fonctionnement du système de supervision publique mis en place en Belgique.

3. Approbation de normes et recommandations – article 30, §§ 1er et 4 de la loi du 22 juillet 1953

3.1 Demande d'approbation d'un Code de déontologie des réviseurs d'entreprises

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adressé, en date du 2 juillet 2012, un courrier au Conseil supérieur demandant l'approbation d'un projet de Code de déontologie des réviseurs d'entreprises.

Le texte introductif au projet de Code mentionne qu'il s'impose de moderniser le cadre déontologique des réviseurs d'entreprises, à la lumière des évolutions au niveau international, en particulier de la directive « audit » et du Code de déontologie (en anglais, *Code of Ethics*), publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (en abrégé, IESBA) le 10 juillet 2009. Le projet de Code de déontologie est dès lors inspiré du Code de déontologie (révisé) de l'IESBA, entré en vigueur le 1er janvier 2011.

Conformément à l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, le projet de Code de déontologie des réviseurs d'entreprises (accessible sur le site internet[21] de l'IRE) a fait l'objet d'une procédure de consultation publique. La date limite pour transmettre ses réactions, initialement fixée au 15 décembre 2011, a été prolongée jusqu'au 9 janvier 2012.

De nombreuses réactions ont été transmises dans le cadre de cette consultation publique, émanant de réviseurs d'entreprises mais également de tiers. Le Président du Conseil de l'IRE a transmis au Conseil supérieur, par courrier daté du 15 février 2012, les différentes réactions reçues dans le cadre de la consultation publique. Le 16 février 2012, le Conseil de l'IRE a rendu public sur son site internet les réactions pour lesquelles la confidentialité n'a pas été demandée.

A la suite de la transmission des différentes réactions dans le cadre de la consultation publique et à leur demande, le Président du Conseil supérieur a invité les représentants de l'institut en date du 27 février 2012 afin d'avoir un échange de vues avec les membres du Conseil supérieur à propos des lignes de conduite du projet de Code de déontologie. Lors de la réunion du 27 février 2012, le Président de l'IRE a déclaré qu'il n'était pas encore en mesure de fournir des informations dans la mesure où il n'avait pas encore à ce moment là une vue claire des orientations futures du texte à la suite des réactions reçues dans le cadre de la consultation publique.

Dans sa demande du 2 juillet 2012 auprès du Conseil supérieur, le Président de l'IRE précisait qu'il convenait soit d'examiner le projet de Code de déontologie dans le cadre d'une approbation de norme, soit de l'examiner dans le cadre d'un avis à rendre au Ministre fédéral en charge de l'Economie en vue de l'adoption d'un nouvel arrêté royal en remplacement de l'actuel arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Selon l'option retenue, par la force des choses, la procédure d'approbation diffère :

- si le Code de déontologie prend la forme d'une norme, la procédure prévue par l'article 30, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 sera d'application. Dans ce cas de figure, l'approbation (ou refus d'approbation) du Code de déontologie par le Conseil supérieur interviendrait en premier lieu, suivie, s'il échet, d'une approbation du Ministre fédéral en charge de l'Economie de la norme.
- si le Code de déontologie prend la forme d'un arrêté royal, le Conseil supérieur serait

21 http://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/projets/Pages/Le-Conseil-publie-les-commentaires-recus-concernant-lavant-projet-de-Code-de-deontologie-des-rev.aspx.

amené à rendre un avis dans le cadre de la procédure prévue par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (article 54, § 1er).

Le Président du Conseil supérieur a adressé le 6 juillet 2012 un courrier au Ministre fédéral en charge de l'Economie, M. Johan Vande Lanotte, afin de connaître sa décision quant à la procédure à suivre pour l'adoption d'un nouveau Code de déontologie des réviseurs d'entreprises et partant d'être en mesure de déterminer exactement la nature de l'intervention du Conseil supérieur.

Le Président du Conseil supérieur a porté à la connaissance de l'IRE la nature de la question posée au Ministre. A cette occasion, le Président du Conseil supérieur a rappelé, à l'instar de ce qui avait été mentionné à l'occasion de la rencontre avec les membres du Conseil supérieur en date du 27 février 2012, l'importance d'un examen comparé (sous la forme d'un tableau) entre le projet de Code (belge) de déontologie et le Code de déontologie (en anglais, *Code of Ethics*) adopté par l'IESBA et publié par l'IFAC. Ceci devrait permettre d'identifier les similitudes et les différences entre le Code de déontologie proposé et le Code de déontologie international.

Dès qu'il y aura la clarté voulue quant à la procédure applicable (norme ou arrêté royal), l'analyse quant au fond du projet de Code pourra être poursuivie.

*

* *

On relèvera à ce propos que le Conseil supérieur a examiné avec grand intérêt l'étude publiée par la *Federation of European Accountants* (FEE) en février 2013, intitulée «*A Comparison of EC Recommendation on Statutory Auditor's Independence in the EU and Statutory Audit Directive with the Independence Sections of the IESBA Code of Ethics for Professional Accountants*».

Cette étude, qui est disponible sur le site internet[22] de la FEE, traite des principales différences en matière de règles ayant trait à l'indépendance des auditeurs au regard, d'une part, de la directive «audit» de 2006 et de la recommandation européenne[23] du 16 mai 2002 et, d'autre part, du code de déontologie de l'IESBA, publié par l'IFAC.

Au terme de son étude, la FEE tire la conclusion suivante:

«The Study reveals that the IESBA Code is more robust with respect to audits of PIEs (Public Interest Entities). It includes strict provisions for those non-audit services that are incompatible with the provision of audit services and tackles other matters that may be considered for inclusion in future EU audit legislation.
(...)

It results from this Study that the adoption and application of the principles and requirements of the IESBA Code of Ethics in the EU would be a more robust outcome and a globally more practicable system.»

3.2. Demande d'approbation d'un projet de norme complémentaire aux normes d'audit (ISA) applicables en Belgique

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis au Conseil supérieur, en date du 5 décembre 2012, une demande d'approbation d'un projet de norme complémentaire aux normes d'audit (ISA) applicables en Belgique.

Outre la proposition de norme, le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis, d'une part, l'ensemble des commentaires reçus par l'IRE à l'occasion de la consultation publique et, d'autre part, un texte de synthèse reprenant la réponse de l'IRE aux commentaires reçus.

22 http://www.fee.be/images/publications/ethics/FEE_Paper_-_A_Comparison_of_EC_Recommendation_on_Statutory_Auditors_Independence_and_Statutory_Audit_Directive_with_the_IE.pdf

23 Recommandation 2002/590/CE de la Commission du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux, JOCE L191 du 19 juillet 2002, pp.22-57.

Cette demande d'approbation de la proposition de norme complémentaire aux normes d'audit (ISA) applicables en Belgique est à situer dans le cadre de l'approbation de la norme visant à appliquer à terme les normes ISA en Belgique et plus particulièrement dans l'avis du 1er avril 2010 publié par le Ministre fédéral en charge de l'Economie au *Moniteur belge* du 16 avril 2010, dont un extrait est repris ci-après :

« La présente norme sera soumise à évaluation en fonction des évolutions européennes et belges d'ici le 15 décembre 2011. Sur base de cette évaluation des évolutions européennes et belges, le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions peut, sur avis du Conseil supérieur des Professions économiques et de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, décider de modifier la date d'entrée en vigueur de la norme, en conservant un délai de deux ans maximum entre la date de l'entrée en vigueur de la norme pour le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'entités d'intérêt public et la date d'entrée en vigueur de la norme pour le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'autres entités.

En particulier, le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions peut décider que la norme n'entre pas en vigueur en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières des entités d'intérêt public pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2012 et en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières des autres entités pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2014, ***s'il constate qu'une norme reprenant les dispositions belges spécifiques en matière d'audit qui ne sont pas reprises dans les normes ISA n'a pas encore été adoptée*** *et/ou que le programme d'accompagnement élaboré en la matière par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises n'a pas été appliqué. »*

Comme le prévoit l'article 30, § 1er, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique des réviseurs d'entreprises, ce projet de norme a fait l'objet d'une procédure de consultation publique lancée le 12 juillet 2012 et clôturée le 15 octobre 2012.

Dans la mesure où tant la FSMA que la BNB ont réagi dans le cadre de la procédure de consultation publique, il a été décidé par le Conseil supérieur qu'il n'était pas justifié de faire usage de la possibilité offerte par l'article 30, § 1er, alinéa 5 de la loi précitée de consulter lesdites instances dans le cadre du processus d'approbation.

Le Conseil supérieur a tenu trois réunions, la première en date du 16 janvier 2013 au cours de laquelle le projet de norme a fait l'objet d'une discussion quant au fond par les membres du Conseil supérieur et les deuxième et troisième, respectivement en date du 28 janvier 2013 et du 1er mars 2013 au cours desquelles l'audition des représentants de l'IRE a été effectuée, comme le requiert l'article 30, § 1er, alinéa 3 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Au terme de ces deux auditions et par courrier daté du 1er mars 2013, le Président de l'IRE a fait savoir au Conseil supérieur des Professions économiques qu'il décidait de retirer la proposition de norme complémentaire aux normes d'audit (ISA) applicables en Belgique.

Le Conseil supérieur a adressé un courrier en date du 4 mars 2013 à Monsieur Johan Vande Lanotte, Ministre fédéral en charge de l'Economie, afin de l'informer du retrait de cette norme par le Conseil de l'IRE.

3.3. Demande d'approbation d'un projet de norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis au Conseil supérieur, en date du 5 décembre 2012, une demande d'approbation d'un projet de norme relative à l'application des *International Standard on Assurance Engagements* (en abrégé, les normes ISAE) et des *International Standards on Related Services* (en abrégé, les normes ISRS) en Belgique.

Outre la proposition de norme, le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis, d'une part, l'ensemble des commentaires reçus par l'IRE à l'occasion de la consultation publique et, d'autre part, un texte de synthèse reprenant la réponse de l'IRE aux commentaires reçus.

Comme le prévoit l'article 30, § 1er, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique des réviseurs d'entreprises, ce projet de norme a fait l'objet d'une procédure de consultation publique lancée le 15 juin 2012 et clôturée le 15 octobre 2012.

Dans la mesure où tant la FSMA que la BNB ont réagi dans le cadre de la procédure de consultation publique, il a été décidé par le Conseil supérieur qu'il n'était pas justifié de faire usage de la possibilité offerte par l'article 30, § 1er, alinéa 5 de la loi précitée de consulter lesdites instances dans le cadre du processus d'approbation.

Le Conseil supérieur a tenu trois réunions, la première en date du 16 janvier 2013 au cours de laquelle le projet de norme a fait l'objet d'une discussion quant au fond par les membres du Conseil supérieur et les deuxième et troisième, respectivement en date du 28 janvier 2013 et du 1er mars 2013 au cours desquelles l'audition des représentants de l'IRE a été effectuée, comme le requiert l'article 30, § 1er, alinéa 3 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Dans le cadre des auditions du 28 janvier 2013 et du 1er mars 2013, les membres du Conseil supérieur ont obtenu la confirmation des représentants du Conseil de l'IRE du lien intrinsèque entre la norme complémentaire aux normes d'audit (ISA) applicables en Belgique et la norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique, toutes deux soumises pour approbation par les courriers précités et en date du 5 décembre 2012, en ce sens que les missions visées dans les §§ 70-75 de la norme complémentaire aux normes d'audit (ISA) applicables en Belgique (*in fine* retirée en date du 1er mars 2013) seraient effectuées conformément aux prescriptions de la norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique.

Le Conseil supérieur a également constaté que la proposition de norme soumise pour approbation visant à imposer l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique n'offre pas la sécurité juridique voulue quant au fait que l'ampleur (à savoir, le niveau d'assurance) de chaque mission effectuée par les professionnels belges sera clairement connue de chaque réviseur d'entreprises. En effet, aucune guidance n'est fournie dans cette proposition de norme visant à permettre aux professionnels de déterminer dans quelles circonstances la norme ISAE 3000 débouchant sur un rapport de type «*reasonable assurance engagement*», la norme ISAE débouchant sur un rapport de type «*limited assurance engagement*» ou la norme ISRS 4400 débouchant sur un rapport offrant encore un niveau d'assurance moindre trouveront à s'appliquer. Il n'est donc pas exclu que, dans un cas de figure particulier, un professionnel puisse arriver à la conclusion que le rapport à délivrer est de type «*reasonable assurance engagement*» alors qu'un autre arrive à la conclusion que le rapport à délivrer est de type «*limited assurance engagement*», ce qui serait contraire à l'intérêt général.

Un tableau transmis via mail le 28 février 2013 à l'initiative des représentants du Conseil de l'IRE illustre clairement l'existence d'un tel risque et a conforté le Conseil supérieur dans son appréciation.

Le Conseil supérieur a également constaté que si la norme ISRS 4400 est connue et a fait l'objet de traduction vers le français et vers le néerlandais, la norme ISAE est par contre en cours de révision. En effet, la norme ISAE actuelle (datant de décembre 2003 et ayant fait l'objet d'une révision en mars 2008) fait l'objet d'une procédure de révision. Une consultation publique a été lancée en avril 2011 et a fait l'objet de nombreux commentaires (près de 60). L'adoption de la version révisée, initialement annoncée pour décembre 2012, a été reportée dans un premier temps à avril 2013.

Ne connaissant pas la portée de la norme révisée ISAE 3000, le Conseil supérieur ne peut dès lors légitimement pas prendre position dans ce dossier et partant a été amené à refuser l'approbation de la norme.

Par voie de conséquence, le Conseil supérieur, dans le cadre de sa réunion du 1er mars 2013, après délibération et en application de la procédure prévue à l'article 30, § 1er de la loi 22 juillet 1953 créant un IRE et organisant la supervision publique des réviseurs d'entreprises, a décidé de refuser l'approbation de la proposition de norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique.

Le Conseil supérieur a adressé un courrier en date du 4 mars 2013 à Monsieur Johan Vande Lanotte, Ministre fédéral en charge de l'Economie, afin de l'informer du refus d'approbation de cette norme par le Conseil supérieur.

3.4. Suivi du plan d'accompagnement lié à l'approbation, en 2009, d'une norme visant à passer à terme, en Belgique, aux normes ISA clarifiées

Historique du dossier

Le Conseil de l'IRE avait transmis au Conseil supérieur, le 17 juillet 2008, un programme de travail portant sur les normes et recommandations de l'IRE pour les prochaines années.

Il ressortait de ce programme de travail un souhait clair de l'Institut des Réviseurs d'entreprises de passer, à terme, à l'utilisation des normes internationales d'audit adoptées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (en abrégé, IAASB), approuvées par l'organe international *Public Interest Oversight Board* (en abrégé, PIOB) et publiée par l'*International Federation of Accountants* (en abrégé, IFAC), les *International Standards on Auditing* (en abrégé, ISA).

En 2008, le Conseil supérieur s'était dès lors abondamment investi dans l'examen et l'analyse de la proposition de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises visant à utiliser les normes ISA clarifiées à l'avenir pour le contrôle des comptes (qu'ils soient statutaires ou consolidés) de toutes les entreprises soumises au contrôle légal de leurs comptes en vertu du droit belge.

En décembre 2008, le Conseil supérieur a émis le souhait que le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sensibilise les membres du Conseil de l'IRE à l'importance de communiquer de manière adéquate avec les membres de l'institut. A cet effet, le Conseil supérieur a demandé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'organiser pour la profession une journée d'études ou un forum visant à clarifier la portée de la proposition de l'IRE et de ses conséquences pour les professionnels ainsi qu'un échange de vues entre les professionnels sur les défis et les attentes liés à l'introduction des normes ISA clarifiées. Le Conseil supérieur a également attiré l'attention sur l'importance que revêt le fait d'organiser une consultation publique par la suite, précisant les objectifs du Conseil de l'institut ainsi que les conséquences de cette introduction et les moyens mis à disposition de la profession.

En février 2009, le Conseil supérieur a adressé une demande à la Direction générale *Marché intérieur et services* de la Commission européenne afin de voir s'il était possible d'obtenir une vue claire de la situation quant à l'utilisation effective ou non de telles normes internationales d'audit dans les différents pays de l'Union européenne. Le Conseil supérieur tient à remercier la Commission européenne pour la qualité des travaux qui ont été menés en la matière, dans le courant de l'année 2009, dans le *sub-group ISA* de l'*European Group of Auditor's Oversight Bodies* (en abrégé, EGAOB) en préparation à la consultation publique visant à évaluer l'opportunité (ou non) de passer aux normes ISA clarifiées pour les contrôles légaux visés par la directive 2006/43/CE.

En ce qui concerne l'organisation de la consultation publique des réviseurs d'entreprises à propos du projet de passage aux normes ISA pour le contrôle légal des comptes en Belgique, le Conseil supérieur a proposé aux représentants du Conseil de l'IRE, dans son courrier du 6 février 2009, de s'inspirer du document de consul-

tation publique élaboré, en octobre 2008, par par l'*Auditing Practices Board* (en abrégé, APB) britannique, dans le cadre de la consultation publique visant à passer des normes ISA aux normes ISA clarifiées. En effet, le document de consultation constitue, de l'avis du Conseil supérieur, un outil pédagogique fort utile et permettant aux destinataires de la consultation publique de prendre position en connaissance de cause.

En réponse à la demande du Conseil supérieur de décembre 2008, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a organisé, le 26 mai 2009, un forum du revisorat, intitulé « *Modernisation des nomes d'audit en Belgique : Les normes internationales d'audit (ISA) ?* » visant à présenter les enjeux et les conséquences du projet de passage aux normes ISA clarifiées. L'après-midi était consacrée à des *workshops* permettant aux membres de la profession de débattre de certains aspects plus particuliers de la problématique.

Par ailleurs, dans le cadre de sa réunion du 29 mai 2009, le Conseil supérieur a pu entendre les dirigeants d'une société de sondages, la société *Dedicated Research*, chargée, en avril 2009, par des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'une enquête auprès des réviseurs d'entreprises belges ne relevant pas des grosses structures internationales (hors « *Big 4* » et BDO) à propos de différents aspects ayant trait à la profession de réviseur d'entreprises, dont la réaction des professionnels face à un passage éventuel aux normes ISA clarifiées.

En outre, il a été procédé, au sein du Conseil supérieur, à un examen du processus décisionnel et des conséquences d'une décision de passage aux normes ISA (qu'elles soient clarifiées ou non) dans un certain nombre de pays de l'Union européenne (notamment en Autriche, aux Pays-Bas et en Grande-Bretagne) mais également de pays tiers (en particulier le Canada) afin de mieux cerner les différents aspects en amont et en aval d'une décision d'approbation d'un passage à terme aux nomes ISA clarifiées.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a également pris connaissance du « *Statement* » relatif aux normes ISA adopté par l'Organisation internationale des commissions de valeurs (en abrégé, IOSCO) le 11 juin 2009 et a relevé en particulier les trois éléments suivants :

- *« IOSCO endorses the replacement of the previous ISAs with the new standards, noting the improvements that have resulted from clarifying the ISA requirements. IOSCO looks forward to continued progress in terms of the translation, education and other efforts by many to facilitate global audit practices as well as the continuous improvement of ISAs over time.»*
- *«IOSCO believes that there is an important role to be played by a set of international auditing standards in contributing to global financial reporting and supporting investor confidence and decision making. Current events in the global capital markets underscore the importance of this support. With respect to ISAs, IOSCO notes that today many securities regulators accept audits performed in accordance with ISAs in their capital markets. As a result ISAs are able to play an important role in facilitating cross-border securities offerings and listings in those markets.»*
- *«IOSCO encourages securities regulators to accept audits performed and reported in accordance with the clarified ISAs for cross-border offerings and listings, recognizing that the decision whether to do so will depend on a number of factors and circumstances in their jurisdiction. Further, IOSCO notes the potential role of the clarified ISAs for purely domestic offerings and listings and thus encourages securities regulators and relevant authorities to consider the clarified ISAs when setting auditing standards for national purposes, recognizing that factors at the national and regional level will be relevant to their considerations.»*

Dans le cadre de sa réunion du 19 juin 2009, le Conseil supérieur a également souhaité entendre, Monsieur Jacques Vandernoot, réviseur d'entreprises, ayant été chargé par l'IRE de présenter, dans le cadre du forum du révisorat du

26 mai 2009, une comparaison entre le cadre normatif belge actuel et les normes ISA clarifiées. Cette présentation de nature technique a été suivie d'un échange de vues fructueux pour les membres du Conseil supérieur avec ce professionnel.

Une consultation publique a été lancée, le 6 juillet 2009, par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur un projet de norme relatif à l'application des normes ISA en Belgique, conformément aux dispositions contenues dans l'article 30, § 1er, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

En outre, le Conseil supérieur a été informé et s'est félicité de l'initiative prise par Conseil de l'IRE, annoncée dans sa communication du 27 juillet 2009, de constituer une « Cellule SP » (*sole practitioners*), rattachée à la Commission « SME/SMP » de l'IRE, et dont la réunion de lancement s'est déroulée le 14 septembre 2009.

Il ressort de cette communication que cette cellule, est ouverte à chaque professionnel qui le souhaite et devrait « *constituer un des lieux privilégiés d'échange de réflexions entre les représentants du Conseil* [de l'IRE] *et les confrères qui souhaitent contribuer aux activités de l'Institut en traitant des questions professionnelles qui sont spécifiques aux cabinets de plus petites taille, par exemple concernant les services rendus par l'Institut et l'organisation de ces cabinets et l'application des normes, dans le cadre des évolutions internationales* ».

Cette consultation publique au niveau national s'est déroulée en même temps qu'une consultation publique lancée au niveau européen (voir ci-après sous ce même point).

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis au Conseil supérieur des Professions économiques, pour approbation, un projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique, approuvé par le Conseil de l'IRE le 2 octobre 2009, ainsi que les différentes réactions reçues par l'IRE dans le cadre de la consultation publique.

Approbation de la norme par le Conseil supérieur

Avant de procéder à une éventuelle approbation du projet de norme soumis, le Conseil supérieur a procédé à différentes démarches (obligations/possibilités prévues par l'article 30 de la loi précitée) :

- la consultation de la Commission bancaire, financière et des assurances sur le projet de norme soumis pour approbation (les courriers transmis par le Conseil supérieur à la CBFA le 21 octobre 2009 et le 17 novembre 2009 et avis rendu le 9 décembre 2009 par la CBFA) ;
- l'audition des représentants de l'IRE dans le cadre de la réunion du Conseil supérieur du 23 novembre 2009.

Le Conseil supérieur a examiné le projet de norme soumis par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour approbation ainsi que les différentes réactions qui ont été transmises à l'IRE dans le cadre de la consultation publique. Le Conseil supérieur a été amené à constater qu'aucune réaction ne porte sur le contenu des normes ISA clarifiées et que partant aucun problème quant au fond n'a été soulevé par les intervenants dans le processus de consultation publique.

Par contre, en ce qui concerne les modalités pratiques du passage du référentiel national au référentiel international de nombreuses remarques ont été formulées, en particulier par des membres de la profession relevant de plus petites structures, voire travaillant seuls. Ce sont donc essentiellement les conséquences liées à une telle décision qui ont été commentées plutôt que des problèmes quant au fond des dispositions contenues dans les normes internationales d'audit. Deux grandes craintes se dégagent de ces réactions :

- cette décision ne risque-t-elle pas de conduire à une concentration encore accrue du secteur de l'audit externe en Belgique ?
- ce passage aux normes ISA ne risque-t-il pas d'alourdir considérablement les exigences en matière de contrôle de qualité, en particulier

pour les contrôles des missions effectuées dans des plus petites entreprises, voire dans le secteur associatif ?

Début novembre 2009, le Conseil supérieur a fait part d'un certain nombre de points posant problème dans le projet de norme (daté du 2 octobre 2009) soumis pour approbation :

- la suppression de l'entrée en vigueur en deux phases alors que dans le cadre de la consultation publique un décalage de deux ans était proposé selon qu'il s'agissait de contrôles effectués dans des sociétés cotées, établissements de crédit ou sociétés d'assurances ou de contrôles effectués dans les autres sociétés ;
- l'utilisation d'une version anglaise des normes internationales d'audit qui est contraire à la législation en matière d'utilisation des langues nationales ;
- l'impossibilité de donner un blanc-seing pour toute modification ultérieure des normes internationales d'audit ;
- l'importance d'obtenir la clarté voulue à propos du plan d'accompagnement évoqué en début de norme.

Le Conseil de l'IRE a adapté sa norme sur les trois premiers points évoqués par le Conseil supérieur et a communiqué une nouvelle version de norme, adoptée en date du 10 novembre 2009.

Dans le cadre de l'audition des représentants de l'IRE le 23 novembre 2009, le Conseil supérieur des Professions économiques a exigé de disposer d'un plan d'accompagnement détaillé. Ce plan d'accompagnement a été approuvé par le Conseil de l'IRE le 14 décembre 2009.

Etant donné que les différentes conditions légales en matière de procédure ont été respectées et vu les garanties offertes globalement (norme du 10 novembre 2009 et plan d'accompagnement du 14 décembre 2009), le Conseil supérieur a décidé, dans sa séance du 15 décembre 2009, d'approuver le projet de norme daté du 10 novembre 2009 moyennant l'obtention de l'IRE, à une fréquence adéquate, de l'état d'avancement du programme d'accompagnement de manière à pouvoir s'assurer que les mesures d'accompagnement suivent le programme transmis par l'IRE au Conseil supérieur.

Un courrier a été transmis le 23 décembre 2009 au Ministre fédéral en charge de l'Economie, Monsieur Vincent Van Quickenborne, afin de lui notifier la décision d'approbation du projet de norme par le Conseil supérieur des Professions économiques en date du 15 décembre 2009.

De même, un courrier a été transmis au Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises afin de l'informer de la décision prise par le Conseil supérieur en date du 15 décembre 2009.

En ce qui concerne la question des conséquences indirectes sur la lourdeur des mesures de contrôle de qualité, le Conseil supérieur a envoyé, le 18 janvier 2010, un courrier au Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises afin d'attirer son attention sur un document publié en décembre 2009 par l'*Auditing Practices Board*, intitulé « *Guidance on smaller entity audit documentation* ».

En effet, cette seconde mouture de la *practice note* 26 de l'APB britannique a retenu particulièrement l'attention du Conseil supérieur dans la mesure où elle fournit une guidance particulièrement intéressante dans le cadre de la préparation des professionnels au contrôle de qualité en matière de documentation des dossiers relatifs aux contrôles légaux des comptes de plus petites entités. Ce type de guidance devrait, de l'avis du Conseil supérieur, permettre de contribuer à la mise en œuvre d'une forme de « *scalability* » en matière de documentation en fonction du type d'entités contrôlées.

Le Conseil supérieur demandait dès lors, dans son courrier du 18 janvier 2010, à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'élaborer un document de nature normative intégrant cette forme de « *scalability* » en matière de documentation des dossiers de travail. Ceci devrait, selon le Conseil supérieur, être particulièrement utile pour les contrôleurs légaux des comptes en Belgique.

Approbation par le Ministre fédéral en charge de l'Economie

Le 1er avril 2010, Monsieur Vincent Van Quickenborne, Ministre fédéral en charge de l'Economie, a adopté un avis d'approbation de la norme du 10 novembre 2009, approuvée par le Conseil supérieur en date du 15 décembre 2009. Cet avis a été publié au *Moniteur belge* du 16 avril 2010 et un *erratum* a été publié au *Moniteur belge* du 28 avril 2010.

Comme l'impose l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953, le Conseil supérieur des Professions économiques a rendu cette norme, dès l'obtention de son caractère définitif, accessible sur le site portail du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, à l'adresse internet suivante : http://www.oversight-audit-belgium.eu.

Consultations au niveau européen d'un éventuel passage à terme aux normes ISA clarifiées

Le Conseil supérieur des Professions économiques a participé aux réunions plénières de l'EGAOB et aux réunions de son « *sub-group ISA* » régulièrement tenues durant l'année 2009. Un des thèmes centraux traités au cours de ces réunions (en particulier celles du « *sub-group ISA* ») était la détermination des axes de réflexion à intégrer dans le document de consultation au niveau européen quant à l'opportunité (ou non) de passer aux normes ISA clarifiées à l'échelon européen pour tous les contrôles légaux des comptes soumis à la directive 2006/43/CE.

Dans le cadre des réunions du « sub-group ISA », une présentation a été faite à différentes reprises durant l'année 2009 quant à l'état d'avancement et aux principaux résultats des deux études commanditées en 2008 par la Commission européenne en vue d'appréhender au mieux les implications de la problématique de l'adoption des normes ISA clarifiées :

- le rapport de l'Université de Duisburg-Essen, finalisé le 12 juin 2009, intitulé « *Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU* » ;
- le rapport du Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Center (MARC), finalisé le 20 juillet 2009, intitulé « *Evaluation project of the differences between International Standards on Auditing (ISA) and the Standards of the US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* ».

Un document relatif à l'adoption éventuelle au niveau européen de l'adoption des normes internationales ISA a été soumis à la consultation publique par la Commission européenne le 22 juin 2009. Ce document posait 10 questions afin de structurer les différents éléments clés à examiner dans le cadre d'une prise de décision commune au niveau des différents Etats membres de l'Union européenne que l'on peut regrouper en trois catégories :

- caractère acceptable (ou non) des normes ISA élaborées par l'IAASB[24] et la nécessité de prévoir (ou non) la possibilité que la Commission européenne puisse modifier ces normes ;
- commentaires à formuler à propos de l'analyse « coûts/avantages » effectuée par l'Université allemande de Duisburg-Essen, à propos du champ d'application (quel sort réserver à la norme ISQC 1) ainsi qu'à propos de la nécessité (ou non) d'une plus grande harmonisation des rapports d'audit au sein de l'Union européenne ;
- favorable (ou non) à l'adoption des normes ISA au niveau communautaire et, dans l'affirmative, la portée et le calendrier d'une telle adoption.

Cette consultation publique, initialement prévue jusqu'au 15 septembre 2009, a été prolongée et clôturée le 15 octobre 2009.

Dans le cadre des deux dernières réunions du « sub-group ISA » de l'EGAOB de l'année 2009 et de la réunion plénière de l'EGAOB, toutes trois tenues en novembre 2009, différents éléments ressortant des réponses reçues par la Commis-

24 Ces normes sont approuvées par l'organe international *Public Interest Oversight Board* (en abrégé, PIOB) et publiées par l'*International Federation of Accountants* (en abrégé, IFAC).

sion européenne ont été évoqués bien qu'aucune synthèse n'était encore disponible à ce moment.

De la synthèse publiée, en mars 2010, par la Direction générale Marché intérieur et services, on relèvera que la Commission européenne a reçu, en réponse à sa consultation publique sur l'adoption des normes internationales d'audit ISA, 89 contributions provenant d'un large éventail de parties prenantes.

Six éléments majeurs ressortent du résumé précédant la synthèse publiée par la Commission européenne :

- La très grande majorité des contributions est favorable à l'adoption des normes internationales d'audit ISA au niveau de l'Union européenne. Une nette majorité des répondants se prononce pour l'application des normes ISA à l'audit légal de toutes les sociétés, y compris les petites entreprises pour lesquelles un audit est obligatoire.
- Les répondants estiment que les normes ISA sont largement acceptées à l'échelon international. Les éventuelles modifications que la Commission européenne ou les Etats membres apporteraient aux normes ISA devraient être très limitées. La très grande majorité des répondants est favorable à l'adoption des modalités d'application et des autres informations explicatives en leur donnant un statut spécial qui ne soit pas celui de «meilleures pratiques».
- Un certain nombre de répondants, notamment les petits et moyens cabinets d'audit (en abrégé, PMC) ont fait part d'inquiétudes quant au coût et aux conséquences administratives de l'adoption des normes ISA pour l'audit des petites et moyennes entreprises (en abrégé, PME). Certains répondants ont soulevé la question de savoir si les normes ISA pouvaient être appliquées de manière proportionnée aux audits en fonction de la taille et de la complexité des entités auditées, tandis que d'autres ont affirmé que l'application de ces normes pouvait facilement être adaptée à des audits moins complexes.
- La majorité des répondants estime que la norme internationale de contrôle qualité ISQC 1 publiée par l'IFAC devrait faire partie du processus d'adoption. De nombreux répondants ont demandé à la Commission d'envisager que la norme ISQC 1 s'applique de manière proportionnée et souple aux PMC ou d'autoriser les normes existantes de contrôle qualité internes équivalentes à continuer à s'appliquer dans les Etats membres.
- La majorité des répondants est favorable à l'adoption des normes ISA de la série 700 qui ont trait au rapport de l'auditeur. Les Etats membres pourraient soit suivre le modèle indicatif de rapport d'auditeur de l'IAASB, soit s'en démarquer dans une certaine mesure. En conséquence, les rapports des auditeurs pourraient varier d'un pays de l'Union européenne à l'autre. Toutefois, les normes ISA 700 garantiraient que les rapports présentent un certain nombre de points communs, notamment en ce qui concerne leur structure. La majorité des répondants a estimé que les rapports des auditeurs devraient indiquer qu'ils sont conformes aux «normes ISA» étant donné que ni la Commission, ni les Etats membres ne devraient modifier ces normes. Toutefois, de nombreux autres sont d'avis qu'une référence aux «normes ISA telles qu'adoptées dans l'Union européenne» serait préférable compte tenu de l'éventualité d'ajouts ou d'exceptions.
- Les réponses quant au calendrier pour une éventuelle adoption ont été très variées, sans qu'aucun consensus ne se dégage. D'une manière générale, les cabinets de petite et moyenne taille semblent avoir besoin de plus de temps pour se préparer à l'adoption des normes ISA.

Au moment de l'approbation de la norme en Belgique, aucune décision de principe n'a encore été prise au niveau européen quant à une éventuelle décision d'imposer l'utilisation des normes ISA clarifiées pour les contrôles légaux des comptes dans les différents Etats membres de l'Union européenne.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a continué à suivre de près les évolutions de ce dossier au niveau européen eu égard à son rôle, en tant que composante du système belge en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, pour ce qui concerne les aspects normatifs applicables à la profession dans le cadre des contrôles légaux des comptes effectués en Belgique.

En outre, le Conseil supérieur est disposé à faire partager son expérience à d'autres Etats membres de l'Union européenne en matière d'organisation d'un passage harmonieux à un autre référentiel international tout en préservant la structure du marché de l'audit en place.

Enfin, on relèvera utilement que le commissaire européen en charge du marché intérieur et des services, Monsieur Michel Barnier, a publié, en novembre 2010, un livre vert sur la gouvernance des contrôleurs légaux des comptes visant à tirer les leçons de la crise financière de 2008. La question d'un éventuel passage aux normes internationales d'audit au niveau européen a de nouveau fait l'objet des questions posées dans la cadre de cette consultation publique.

*

* *

En novembre 2011, la Commission européenne a pris position dans ce dossier spécifique en proposant l'utilisation des normes ISA à l'avenir pour tous les contrôles légaux des comptes dans deux documents publiés dans le cadre de la réforme de l'audit externe au niveau européen :

- proposition de directive visant à réformer la directive « audit » (voir en particulier, la modification proposée de l'article 26 de la directive « audit ») ;
- proposition de règlement spécifiquement applicable au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (voir en particulier, l'article 20 de la proposition de règlement).

L'état d'avancement des débats relatifs à ces deux projets de texte est repris ci-avant au point A sous le titre « *Réforme du marché de l'audit : suivi des travaux européens* ».

Suivi du plan d'accompagnement adopté par le Conseil de l'IRE

Durant les années 2010, 2011 et 2012, le Conseil supérieur a reçu, sur une base trimestrielle, un suivi du plan d'accompagnement adopté par le Conseil de l'IRE, à la demande du Conseil supérieur, devant permettre à l'ensemble de la profession (tant les réviseurs relevant de plus grandes structures que les réviseurs travaillant dans de plus petites structures, voire seuls) de faire face à ce changement de référentiel en termes de normes professionnelles applicables dans le cadre des différentes missions de contrôle légal des comptes.

On rappellera utilement que, dans l'avis du 1er avril 2010, le Ministre fédéral en charge de l'Economie s'est laissé une marge de manœuvre jusqu'en fin 2011 pour s'assurer que le plan d'accompagnement avance de manière adéquate.

En effet, le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions s'est laissé la possibilité de décider que la norme n'entre pas en vigueur en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières des entités d'intérêt public pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2012 et en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières des autres entités pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2014, s'il constate qu'une norme reprenant les dispositions belges spécifiques en matière d'audit qui ne sont pas reprises dans les normes ISA n'a pas encore été adoptée et/ou que le programme d'accompagnement élaboré en la matière par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises n'a pas été appliqué.

*

* *

Le 5 janvier 2012, le directeur général de la DG Régulation et organisation du marché du SPF Economie, M. Emmanuel Pieters, a adressé un courrier au Président du Conseil supérieur afin de lui :

- transmettre copie du courrier adressé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises demandant à ses représentants de lui transmettre le listing des normes que l'IRE projette d'adopter en matière de normes spécifiques couvrant des situations non reprises par les normes ISA ainsi que toute information utile quant à l'évaluation par l'IRE sur l'adoption des normes ISA ;
- demander qu'il fasse part des observations éventuelles du Conseil supérieur en vue de procéder à l'évaluation prévue par l'avis du 1er avril 2010.

Un courrier a été adressé, en date du 25 janvier 2012, par le Président du Conseil supérieur en réponse à cette requête dont il ressort :

- que le Conseil supérieur se félicite de l'initiative prise par le SPF Economie ;
- qu'à l'instar du SPF Economie, le Conseil supérieur a reçu du Président de l'IRE, sur une base trimestrielle, un courrier visant à informer de l'état d'avancement du plan d'accompagnement évoqué dans l'avis du Ministre fédéral de l'Economie du 1er avril 2010 et
- qu'après vérification, en date du 25 janvier 2012, le Conseil supérieur des Professions économiques n'a pas été saisi par le Conseil de l'IRE d'une demande d'approbation d'un projet de norme contenant les spécificités nationales évoqué dans le courrier du responsable du SPF Economie et qu'en outre, aucun échange de vues informel n'a eu lieu, à ce jour, à ce propos.

*

* *

Le 24 avril 2012, le Président de l'IRE a adressé un courrier au Conseil supérieur relatif au plan d'accompagnement concernant la mise en œuvre des normes ISA en Belgique au 31 mars 2012.

La veille, le Président de l'IRE, le Président de l'ICCI et la Présidente de la Commission SME/SMP de l'IRE ont publié un communiqué commun (daté du 23 avril 2012) relatif à la publication du manuel de contrôle qualité interne sur le site de l'ICCI.

Le Conseil supérieur s'est interrogé sur la nature de ce manuel (caractère ou non contraignant) et si un tel manuel peut être adopté et publié sans consulter le Conseil supérieur.

Ce point est examiné sous le point 2.5 du rapport annuel 2012 du Conseil supérieur en tant que composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises traitant de la mission du Conseil supérieur d'examen *a posteriori* effectué par le Conseil supérieur des avis, circulaires et communications adopté(e)s par le Conseil de l'IRE.

4. Vérification a posteriori des avis, circulaires et communications – article 30, § 5 de la loi du 22 juillet 1953

Au cours de la période sous revue, le Conseil supérieur a reçu de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, conformément aux dispositions contenues dans l'article 30, § 5 de la loi de 1953, différents circulaires, avis et communications.

Il convient de relever que, pour ce qui concerne la vérification *a posteriori*, le législateur n'a pas fixé de délais spécifiques pour l'examen des mesures prises par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Le Conseil supérieur se propose d'examiner ces documents en temps utile en partant d'une approche par thèmes.

Le rapport annuel 2012 du Conseil supérieur, en tant que composante du système mis en place en Belgique dans le cadre de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, contient un compte rendu des différentes démarches effectuées par le Conseil supérieur à l'encontre du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à propos de divers circulaires, avis ou communications transmis au Conseil supérieur durant l'année 2012.

5. Décision d'interruption d'un mandat de commissaire – article 135, § 2 du Code des sociétés

En cas de décision d'interruption d'un mandat de commissaire, l'entité contrôlée et le commissaire doivent informer le Conseil supérieur de la révocation ou la démission du commissaire en cours de mandat et en exposer les motifs de manière appropriée. Cette obligation a été introduite dans le Code des sociétés (article 135, § 2) par la loi du 17 décembre 2008 (*Moniteur belge* du 29 décembre 2008).

Le Conseil supérieur a développé une procédure organisant la transmission systématique, endéans le mois, des déclarations en question aux autres autorités participant au système belge de supervision publique, comme le prévoit les dispositions légales introduites dans le Code des sociétés fin 2008.

A l'instar de ce qui avait été fait durant les années précédentes, le Conseil supérieur des Professions économiques a procédé, au terme de l'année 2012, à une analyse statistique des interruptions de mandats de commissaire au départ des déclarations qui ont été transmises durant cette année civile au Conseil supérieur. Un certain nombre d'éléments clés relatifs aux interruptions de mandats de contrôle légal des comptes ont pu être identifiés grâce à cette analyse statistique. Les résultats de cette analyse sont repris dans le rapport annuel du Conseil supérieur, en tant que composante du système mis en place en Belgique dans le cadre de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (sous le point 3.3).

C. Rôle de concertation permanente avec les instituts concernés

Le Conseil supérieur a maintenu ses initiatives vis-à-vis des trois instituts en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

1. Adoption d'un texte normatif commun aux trois instituts et suivi durant l'année 2012

A la suite d'un courrier adressé le 16 novembre 2009 par le Conseil supérieur aux représentants des trois instituts, le Comité inter-instituts, mis en place conformément aux dispositions contenues dans l'article 53 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, a marqué son accord pour se concerter afin d'assurer une cohérence dans l'approche mise en œuvre pour les différentes composantes des professions économiques, tout en tenant compte des spécificités propres à chacune des catégories de professionnels concernés.

Il a également été proposé de constituer un groupe de travail commun aux trois instituts auquel un représentant du Conseil supérieur serait convié au titre d'observateur.

A l'initiative de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, une réunion s'est tenue le 26 avril 2010 dans les locaux de la Cellule de Traitement des Informations financières en présence de représentants de la CTIF, du Conseil supérieur et des trois instituts.

Ce groupe de travail commun aux trois instituts, mis en place en avril 2010, a débuté ses travaux par l'élaboration d'un texte normatif commun (intitulé « règlement » commun) et a organisé à différentes reprises des réunions de nature technique avec des représentants de la Cellule de Traitement des Informations financières (en abrégé, CTIF) et du Conseil supérieur.

Le point de départ du texte normatif contraignant, élaboré en commun par les trois instituts, a été le règlement CBFA, publié au *Moniteur belge* du 24 mars 2010, dont ont été supprimés les éléments spécifiques aux professions financières. Ce document a ensuite été complété afin d'y intégrer les éléments spécifiques aux professions économiques.

*

* *

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adressé un courrier daté du 9 février 2011 transmettant un projet de norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, adopté par le Conseil de l'IRE en date du 4 février 2011, en vue de son approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques.

L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux a adressé un courrier daté du 14 février 2011 transmettant un projet de règlement portant sur l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, adopté par le Conseil de l'IEC en date du 10 janvier 2011, en vue de son examen par le Conseil supérieur des Professions économiques.

L'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés a adressé un courrier daté du 10 février 2011 transmettant un projet de règlement portant sur l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, adopté par le Conseil national de l'IPCF en date du 28 janvier 2011, en vue de son examen par le Conseil supérieur des Professions économiques.

*

* *

Une rencontre informelle entre les représentants des trois instituts et les membres du Conseil supérieur a été organisée le 12 janvier 2011 dans le cadre d'une de ses réunions.

Cette rencontre a été fortement appréciée par les membres du Conseil supérieur dans la mesure où elle a permis un échange de vues bien utile. Cette rencontre avait déjà été précédée d'un certain nombre de réunions techniques auxquelles le groupe de travail avait convié des représentants de la Cellule de Traitement des Informations financières, d'une part, et du Conseil supérieur, d'autre part.

En outre, pour ce qui concerne le projet de norme soumis par le Conseil de l'IRE, avant de procéder à l'examen relatif à la demande d'approbation du projet de norme soumis par les représentants de l'IRE, les membres du Conseil supérieur ont procédé, comme le requiert l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 à l'audition des représentants de l'IRE dans le cadre de la réunion du Conseil supérieur du 16 février 2011.

*

* *

Dans le cadre de sa réunion du 16 février 2011, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques ont examiné simultanément :

- le projet de règlement que l'IEC avait transmis pour avis ;
- le projet de règlement que l'IPCF avait transmis pour avis ;
- le projet de norme que l'IRE avait transmis pour approbation.

Deux éléments ont particulièrement été appréciés dans le cadre de cet examen :

- le fait que l'ensemble des remarques formulées par la Cellule de Traitement des Informations financières dans le courrier du 1er décembre 2010 ont été intégrées dans la version du 4 février 2011 du projet de norme et
- le fait que la norme soumise pour approbation par le Conseil de l'IRE, bien que structurée de manière différente, correspond quant au fond aux mesures contenues dans le projet de règlement transmis pour avis, tant par le Conseil de l'IEC que par le Conseil national de l'IPCF.

Au terme de sa réunion du 16 février 2011, les membres du Conseil supérieur ont décidé d'approuver la norme soumise par le Conseil de l'IRE et ont rendu un avis favorable aux deux autres instituts.

Le Conseil national de l'IPCF a rendu public son règlement du 28 janvier 2011. Ce règlement ain-

si qu'une note explicative sont accessibles sur le site internet de l'IPCF.

De même, le Conseil de l'IEC a rendu public son règlement approuvé en date du 10 janvier et du 7 février 2011. Ce règlement ainsi qu'une circulaire, sont accessibles sur le site internet de l'IEC.

La norme applicable aux réviseurs d'entreprises, approuvée par le Conseil supérieur et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie, est publiée dans le rapport annuel commun 2011 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

*

* *

Le Président de l'IEC a adressé d'initiative un courrier en date du 13 décembre 2011 dressant un état des lieux des actions et réflexions développées par l'IEC dans le cadre du dispositif préventif anti-blanchiment en Belgique.

Ce courrier a été examiné par le Conseil supérieur dans le cadre de sa réunion du 23 janvier 2012.

2. Transmission d'informations aux instituts à la demande de la CTIF

2.1 Pays avec des insuffisances stratégiques

Le Président de la Cellule de Traitement des Informations financières (en abrégé, CTIF), en tant que chef de la délégation belge au GAFI, informe régulièrement via mail le Conseil supérieur des Professions économiques de l'adoption d'une communication portant sur les pays avec des insuffisances stratégiques en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme tels qu'identifiés par le GAFI et les mesures à prendre à l'égard de ces pays.

Durant l'année 2012, la CTIF a transmis à trois reprises une communication du GAFI en la matière :

- Mail de la CTIF du 22 mars 2012 visant à transmettre la communication du GAFI du 16 février 2012 ;
- Mail de la CTIF du 17 juillet 2012 visant à transmettre la communication du GAFI du 22 juin 2012 ;
- Mail de la CTIF du 4 décembre 2012 visant à transmettre la communication du GAFI du 19 octobre 2012.

A la demande de la Cellule de Traitement des Informations financières, le Conseil supérieur transmet cette communication aux présidents des trois instituts en leur demandant de bien vouloir en informer leurs membres dans les meilleurs délais.

2.2 Recommandations révisées du GAFI

Le 23 avril 2012, le Président de la Cellule de Traitement des Informations financières (en abrégé, CTIF), en tant que chef de la délégation belge au GAFI, informait via mail le Conseil supérieur des Professions économiques qu'après deux années et demie d'intenses discussions entre les pays membres du GAFI, les travaux de révision des 40 recommandations sur le blanchiment de capitaux et les 9 recommandations spéciales sur le financement du terrorisme se sont terminés au cours de la réunion plénière du GAFI, qui s'est tenue à Paris le 15 février 2012.

Ces recommandations nouvellement adoptées[25] ont été regroupées dans un ensemble consolidé de 40 recommandations et sont désormais dénommées les « Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération ».

Le Président de la CTIF insistait, d'une part, sur le fait que ces nouvelles recommandations constituent le socle commun sur lequel tous les pays membres se sont accordés et, d'autre part, sur l'instance du GAFI à transposer au plus vite et de manière effective ces nouvelles mesures dans les systèmes nationaux, compte tenu du

25 Ces recommandations révisées du GAFI sont disponibles sur le site du GAFI (http://www.fatf-gafi.org) en français et en anglais.

fait que le quatrième cycle des évaluations mutuelles débutera fin 2013.

Quant à la Belgique, le Président de la CTIF mentionnait que son évaluation se clôturera lors de la réunion plénière de février 2015. Cela signifie que les évaluateurs du GAFI effectueront leur visite sur place au plus tard en septembre 2014 et que le questionnaire préalable et préparatoire à cette visite sera adressé aux autorités belges probablement dès la fin de 2013.

C'est donc avant cette dernière date que le principal des efforts devra être accompli non seulement sur le plan formel, mais aussi sur le plan opérationnel et sur celui de l'effectivité, pour faire en sorte que le système mis en place en Belgique soit conforme aux 40 recommandations du GAFI telles qu'elles ont été révisées et adoptées lors de la dernière plénière de février 2012.

Le Président de la CTIF soulignait, par ailleurs, que lors de la quatrième évaluation du dispositif de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (en abrégé, LCB/FT), le GAFI mettra principalement l'accent sur la mesure de l'efficacité du dispositif en place. Toutes les autorités publiques et institutions privées impliquées dans la LBC/FT, tant au niveau préventif, répressif et de contrôle, devront dès lors prouver l'efficacité du fonctionnement de leurs services, notamment au moyen de statistiques concernant, par exemple, le nombre de contrôles effectués, le nombre de sanctions appliquées, le nombre de condamnations pour BC/FT, le nombre de comptes gelés en matière de FT, les montants confisqués,...

Le Président de la CTIF insistait sur le fait que, dans la période de crise financière internationale actuelle, les résultats d'une telle évaluation auront un impact certain sur l'image globale de la Belgique ainsi que sur l'appréciation de la crédibilité et de la stabilité de son système financier. Il est donc essentiel de s'y préparer dès à présent et sans retard pour ne pas hypothéquer le capital temps d'une bonne année et demie de préparation effective restant avant la venue du GAFI.

Tenant compte de l'envergure des efforts à fournir, il est primordial, selon le Président de la CTIF, que les autorités de contrôle au sens de l'article 39 de la loi du 11 janvier 1993 soient sensibilisées à l'importance du processus d'évaluation et à la nécessité de s'y préparer au mieux dans le cadre d'une synergie commune.

*

* *

C'est à ce titre que le Conseil supérieur des Professions économiques a adressé, le 17 juillet 2012, un courrier aux présidents des trois instituts visant à les sensibiliser à la nécessité de respecter ces nouvelles recommandations dans les meilleurs délais eu égard à la prochaine visite du GAFI.

Le Conseil supérieur demandait également aux trois instituts d'analyser les dispositifs mis en place au sein de leur institut visant à garantir l'effectivité de la mise en œuvre des principes contenus dans le cadre légal et réglementaire belge.

Les trois instituts ont réagi au courrier du Conseil supérieur :

- le Président du Conseil national de l'IPCF a adressé un courrier en date du 25 juillet 2012 au Conseil supérieur ;
- le Président de l'IEC a adressé deux courriers (l'un en date du 6 septembre 2012, l'autre en date du 17 octobre 2012) au Conseil supérieur. Le courrier du 17 octobre complète un courrier adressé d'initiative par le Président de l'IEC en date du 13 décembre 2011 dressant un état des lieux des actions et réflexions développées par l'IEC dans le cadre du dispositif préventif anti-blanchiment en Belgique, examiné par le Conseil supérieur dans le cadre de sa réunion du 23 janvier 2012 ;
- le Président du Conseil de l'IRE a adressé un courrier en date du 17 octobre 2012 au Conseil supérieur.

Il ressort de ces courriers que les trois instituts ne sont pas confrontés à des problèmes liés à la mise en place des nouvelles recommandations du GAFI ou à la mise en place effective des procédures exigées par le cadre légal et réglementaire belge.

Le Conseil supérieur a décidé d'organiser, durant l'année 2013, une rencontre commune avec les représentants des trois instituts après avoir identifié différents thèmes à aborder avec ceux-ci (dont la problématique de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme).

D. Autres activités du Conseil supérieur

1. Assemblée générale commune de l'IRE et de l'IEC

Le 21 avril 2012 s'est tenue la première assemblée générale commune à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et à l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux sur le thème : Réviseurs d'entreprises, experts-comptables et conseils fiscaux, réunis autour des mêmes objectifs de qualité.

Au cours de la conférence de presse précédant cette assemblée générale les présidents des deux instituts ont dressé un état des lieux des préoccupations actuelles des professions : revue qualité, déontologie et application des normes internationales d'audit (ISA). Ils ont également émis des recommandations en matière fiscale et sur le maintien de l'exemption de la TVA pour les avocats.

2. Participation à la quatrième édition du « Forum for the Future »

Les locaux de Tour & Taxis ont abrité pour la quatrième fois, le 6 décembre 2012, le « *Forum for the Future* », congrès national ayant le soutien des trois instituts. Quelques 3.300 personnes ont participé à l'édition 2012 de ce congrès. Ceci en fait le plus grand rassemblement sectoriel organisé périodiquement.

Le Président du Conseil supérieur a pris la parole dans le cadre de cet événement.

3. 60 ans d'existence de l'IRE

A l'occasion de ses 60 ans d'existence, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a décidé d'organiser, le 28 mars 2013, une soirée de gala au Concert Noble à Bruxelles. Le Président du Conseil supérieur a accepté de participer à cet événement.

Une publication collective, intitulée « Soixantième anniversaire de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises : l'âge de la retraite ou d'une nouvelle jeunesse ? », à laquelle il a été demandé au Président du Conseil supérieur de contribuer sera distribuée.

4. 20 ans d'existence de l'IPCF

Le Président du Conseil supérieur a accepté de prendre la parole à l'occasion de la séance académique qui sera organisée le 13 juin 2013 au Square Brussels à l'occasion des 20 ans d'existence de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.

E. Dispositions légales et réglementaires marquantes adoptées en 2012 relatives aux professions économiques

Durant l'année 2012, le Conseil supérieur a suivi les différentes prises de position concernant certaines composantes des professions économiques. On relèvera à titre principal :

- Extrait du *Moniteur belge* du 6 avril 2012 - Arrêté royal du 23 mars 2012 portant démission du commissaire du gouvernement et du commissaire du gouvernement suppléant auprès du Conseil national de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes et de l'Institut professionnel des agents immobiliers et nomination de leur successeurs ;
- Extrait du *Moniteur belge* du 24 mai 2012 – Arrêté royal du 29 avril 2012 portant désignation d'une présidente effective et d'un président suppléant de la Commission de discipline de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;

- Extrait du *Moniteur belge* du 25 mai 2012, 2ième édition – Arrêté royal du 15 mai 2012 portant désignation des présidents de la Commission de discipline néerlandophone et des Commissions d'appel de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et portant modification de l'arrêté royal du 11 juillet 2011 portant désignation des membres des Commissions de discipline et des Commissions d'appel de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux;
- Extrait du *Moniteur belge* du 30 août 2012 (2ième édition) – Traduction allemande de l'arrêté royal du 12 mars 2012 modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises;
- Extrait du *Moniteur belge* du 3 août 2012 – Arrêté royal du 14 novembre 2011 (entrant en vigueur le 31 août 2012) – Admission à la retraite du Procureur général près la Cour d'appel de Bruxelles, M. Marc de le Court;
- Extrait du *Moniteur belge* du 17 octobre 2012 - Arrêté royal du 4 octobre 2012 portant nomination du président de la Chambre d'appel néerlandophone de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés;
- Extrait du *Moniteur belge* du 18 octobre 2012 - Arrêté royal portant démission et nomination d'un membre de la Chambre de renvoi et de mise en état.

Le Conseil supérieur a également suivi les débats au sein de la Chambre des Représentants ayant trait notamment:

- au projet de loi modifiant la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (Doc 53 2477/1 2478/1) visant à reconnaître le statut de comptable interne;
- au projet de loi modifiant diverses législations en matière de continuité des entreprises (Doc 53 2692/1) pour ce qui concerne le rôle potentiel à jouer par les membres des professions économiques.

Le Conseil supérieur tient aussi à relever quelques dispositions légales ayant trait aux membres des professions économiques, publiées au *Moniteur belge* durant l'année 2012:

- Extrait du *Moniteur belge* du 18 janvier 2012 – Loi modifiant le Code des sociétés à la suite de la Directive 2009/109/CE en ce qui concerne les obligations en matière de rapports et de documentation en cas de fusions ou de scissions;
- Extrait du *Moniteur belge* du 26 juillet 2012 – Arrêté royal du 1er juillet 2012 modifiant l'arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes consolidés des établissements de crédit, des entreprises d'investissement et des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif;
- Extrait du *Moniteur belge* du 7 août 2012 – Extrait de l'arrêt n°70/2012 du 31 mai 2012 de la Cour constitutionnelle relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamné et aux faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités;
- Extrait du *Moniteur belge* du 18 octobre 2012 - Arrêté royal du 11 octobre 2012 relatif à l'émission de *covered bonds* belges par des établissements de crédit de droit belge;
- *Moniteur belge* du 19 octobre 2012 – 2ième édition - Loi du 3 août 2012 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement;
- Extrait du *Moniteur belge* du 13 novembre 2012 - Arrêté du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et au single audit.

En outre, le Conseil supérieur souligne certains arrêts rendus par la Cour constitutionnelle durant l'année 2012 pouvant avoir des conséquences, directes ou indirectes, pour les membres des (de certaines composantes des) professions économiques:

- Extrait du *Moniteur belge* du 7 févier 2012 – Arrêt n°183/2011 de la Cour constitutionnelle du 1er décembre 2011 (Commission de discipline de l'IRE);
- Arrêt n°52/2012 du 29 mars 2012 de la Cour constitutionnelle portant sur une question préjudicielle relative à l'article 265, § 2 du Code des sociétés (responsabilité personnelle et solidaire des gérants);
- Arrêt n°70/2012 du 31 mai 2012 de la Cour constitutionnelle portant sur l'interdiction

judiciaire faite à certains condamnés et aux faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités (question posée par le Tribunal de commerce de Liège).

Au niveau européen, le Conseil supérieur a pris connaissance d'un certain nombre de textes légaux publié au Journal officiel de l'Union européenne ayant un intérêt direct ou indirect, pour les membres des (de certaines composantes des) professions économiques :

- Extrait du *JOUE* n° L81 du 21 mars 2012 – Directive 2012/6/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 mars 2012 modifiant la directive 78/660/CEE en ce qui concerne les micro-entités ;
- Extrait du *JOUE* L 156 du 16 juin 2012 – Directive 2012/17/UE du Parlement européen et du Conseil du 13 juin 2012 modifiant la directive 89/666/CEE du Conseil et les directive 2005/56/CE et 2009/101/CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne l'interconnexion des registres centraux, du commerce et des sociétés ;
- Extrait du *JOUE* L 315 du 14 novembre 2012 - Directive 2012/30/UE du Parlement européen et du Conseil du 25 octobre 2012 tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées dans les États membres des sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, en vue de la protection des intérêts tant des associés que des tiers, en ce qui concerne la constitution de la société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital - (refonte) ;
- Extrait du *JOUE* L 256 du 22 septembre 2012 – Règlement délégué (UE) n°862/2012 de la Commission du 4 juin 2012 modifiant le règlement (CE) n°809/2004 en ce qui concerne les informations sur le consentement à l'utilisation du prospectus, les informations sur les indices sous-jacents et l'exigence d'un rapport élaboré par un comptable ou des contrôleurs légaux indépendants.

Certaines prises de position au niveau européen ont retenu l'attention du Conseil supérieur :

- Communiqué de presse de la Commission européenne du 20 février 2012, intitulé « *Droit européen des sociétés : quelles pistes pour l'avenir ?* », annonçant une consultation publique ;
- Avis 2012-01 rendu par le H3C en date du 9 févier 2012 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes ;
- Position publiée en mars 2012 par l'APB britannique en matière de « *Professional Scepticism* ».

En ce qui concerne les prises de position des trois instituts, le Conseil supérieur a pris connaissance de divers communiqués :

Pour ce qui concerne l'IRE

- Mémorandum de l'IRE au Gouvernement relatif à la législature 2010-2014, mis sur le site internet de l'IRE en date du 13 février 2012 ;
- Communiqué de l'IRE synthétisant les travaux du Conseil de l'IRE du 24 février 2012, publié sur le site internet de l'IRE ;
- Communiqué de l'IRE synthétisant les travaux des Conseils de l'IRE des 23 et 30 mars 2012, publié sur le site internet de l'IRE ;
- Communiqué de l'IRE synthétisant les travaux du Conseil de l'IRE du 4 mars 2012, publié sur le site internet de l'IRE ;
- Communiqué de l'IRE synthétisant les travaux du Conseil de l'IRE des 1er, 14 et 15 juin 2012, publié sur le site internet de l'IRE ;
- Communiqué du 6 avril 2012 de l'IRE relatif au lancement du nouveau site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (www.ibr-ire.be) ;
- Communiqué de l'IRE synthétisant les travaux du Conseil de l'IRE du 6 juillet 2012, publié sur le site internet de l'IRE ;
- Position du Conseil de l'IRE du 1er juin 2012 relative aux propositions de la Commission européenne : prise de position stratégique et plan d'action de l'IRE, publié sur le site internet de l'IRE ;
- Communiqué de presse de l'IRE du 12 juillet 2012 relatif au nouveau rapport du commissaire, nouvelles missions révisorales : les entreprises et les autres parties invitées à s'exprimer ;

- Communiqué de l'IRE du 28 septembre 2012 relatif à l'assemblée générale extraordinaire de l'IRE du 28 septembre 2012.

Pour ce qui concerne l'IEC

- Communiqué de presse commun de l'IRE et de l'IEC du 19 avril 2012, intitulé « Réviseurs d'entreprises, experts-comptables et conseils fiscaux, réunis autour des mêmes objectifs de qualité » ;
- Farde de presse de l'IEC du 19 avril 2012, intitulée « IEC : Affichons nos qualités ! » ;
- Article publié dans le quotidien *De Tijd* du 20 avril 2012, intitulé « Alle accountants krijgen kwaliteitscontrole » ;
- Article publié dans l'hebdomadaire *Trends-Tendances* du 3 mai 2012, intitulé « *L'IEC instaure le contrôle confraternel – Un tour de vis imposé par l'IFAC* ».

Pour ce qui concerne l'IPCF

- Article publié dans le numéro de février 2012 de la revue *PME-KMO*, intitulé « Le comptable-fiscaliste agréé, un partenaire incontournable de l'entreprise ».

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Programme de travail 2013 du Conseil supérieur des Professions économiques

Les compétences du Conseil supérieur des Professions économiques sont définies dans deux textes légaux:

- La loi du 22 juillet 1953, telle que révisée dans le cadre de la transposition en droit belge de la directive «audit», qui définit notamment la composition du système de supervision publique belge et donne la description des missions confiées au Conseil supérieur en la matière.
- La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, qui définit les missions confiées par le législateur au Conseil supérieur de manière transversale aux différentes composantes des professions économiques.

Le programme de travail 2013 du Conseil supérieur couvre ces deux domaines de compétence.

A. Supervision publique des réviseurs d'entreprises

A.1. En ce qui concerne la coopération du système belge de supervision publique

Le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé par le législateur de la coopération nationale entre les entités du système de supervision publique belge.

Dans le cadre de cette mission au niveau national, le Conseil supérieur compte organiser des échanges de vues entre les différentes composantes de la supervision publique.

En outre, le Conseil supérieur soutient le principe de la publication commune du rapport annuel et du programme d'action de manière à assurer une meilleure visibilité des activités des différentes composantes du système belge de supervision publique.

Par ailleurs, la visibilité du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises est assurée par la création d'un portail commun permettant d'accéder aux informations mises à disposition par chacune des composantes dudit système de supervision publique.

Le Conseil supérieur des Professions économiques est, par ailleurs, chargé par le législateur de la coopération internationale entre les entités du système de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne et avec les pays tiers.

Dans le cadre de cette mission au niveau européen et international, le Conseil supérieur participe régulièrement aux travaux de l'*European Group of Auditors' Oversight Bodies* (en abrégé, EGAOB).

A.2. En ce qui concerne les aspects normatifs

Le Conseil supérieur est chargé, à l'instar du Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions, de l'approbation des normes professionnelles applicables par les réviseurs d'entreprises en matière de contrôle des comptes, celles applicables dans le cadre des autres missions effectuées par ceux-ci ainsi que celles en ma-

tière de formation permanente, d'indépendance et d'éthique en général.

Le Conseil supérieur est, en outre, chargé d'une mission de vérification *a posteriori* des autres éléments de doctrine n'ayant pas de caractère contraignant (circulaires, avis et communications) élaborés par le Conseil de l'IRE.

A.2.1. Spécificités nationales

Durant l'année 2009, le Conseil supérieur ainsi que le Ministre fédéral en charge de l'Economie ont approuvé une norme visant au passage aux normes ISA clarifiées pour tous les contrôles légaux des comptes à partir de 2012 (si mission dans une EIP) ou de 2014 (pour les autres missions).

Outre le suivi régulier de l'état d'avancement du plan d'accompagnement élaboré par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur effectuera l'examen (dans le cadre d'un processus d'approbation) de tout projet de normes portant sur des spécificités nationales qui aurait été développé, plus particulièrement des normes relatives aux contrôles à effectuer par les réviseurs d'entreprises découlant de législations spécifiquement belges, telles que les diligences à accomplir par le contrôleur légal des comptes en charge d'une mission dans une entreprise en difficultés ainsi que les normes relatives au modèle de rapport d'audit conforme aux normes ISA et aux mesures contenues en droit belge.

A.2.2. Code de déontologie des réviseurs d'entreprises

Durant l'année 2011, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a lancé une consultation publique relative à un projet de Code de déontologie applicable aux professionnels belges.

Ce Code de déontologie serait appelé à remplacer (soit sous forme d'un arrêté royal, soit sous forme d'une norme professionnelle soumise à l'approbation tant du Conseil supérieur des Professions économiques que du Ministre fédéral en charge de l'Economie), d'une part, l'arrêté royal du 10 janvier 1994 en matière de déontologie des réviseurs d'entreprises et, d'autre part, la norme professionnelle du 30 août 2007 relative à certains aspects de l'indépendance du commissaire.

Le Conseil supérieur devrait être appelé, durant l'année 2013, à effectuer l'examen (soit dans le cadre d'une demande d'avis du Ministre à propos d'un projet d'arrêté royal, soit dans le cadre d'un processus d'approbation de norme) de ce projet de Code de déontologie, remanié au terme de la consultation publique.

L'examen de ce projet devrait être effectué par le Conseil supérieur à l'aune :

- des adaptations proposées au niveau national dans le cadre du projet de Code de déontologie mais également
- des éléments faisant l'objet de débats au niveau européen dans la cadre de la proposition de règlement et de la proposition de directive visant à modifier la directive « audit ».

A.2.3. Norme en matière de fusions et de scissions

Durant l'année 2012, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a lancé une consultation publique relative à un projet de norme relative au contrôle des opérations de fusions et de scissions de sociétés commerciales.

Le Conseil supérieur devrait dès lors être appelé, durant l'année 2013, à effectuer l'examen de ce projet de norme, remanié au terme de la consultation publique.

A.2.4. Norme ISQC 1

Durant l'année 2012, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a lancé une consultation publique relative à un projet de norme visant à imposer l'application de la norme ISQC 1 à tous les réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur devrait dès lors être appelé, durant l'année 2013, à effectuer l'examen de ce

projet de norme, remanié au terme de la consultation publique.

A.2.5. Examen a posteriori des circulaires, avis et communications de l'IRE

Le Conseil supérieur est également chargé d'examiner *a posteriori* les autres textes non contraignants adoptés par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous forme de circulaires, d'avis et de communications de manière à s'assurer que ces prises de position ne sont pas contraires au cadre légal et normatif contraignant.

Le Conseil supérieur est conscient de l'importance de sa mission légale d'examen systématique des différentes prises de position du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises durant l'année 2013.

A.2.6. Autres travaux en tant que membre du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises

En 2010, la Commission européenne a lancé une consultation publique par le biais d'un livre vert, intitulé « Politique en matière d'audit : les leçons à tirer de la crise », visant à réformer au niveau européen le cadre légal applicable aux contrôleurs légaux des comptes. Les différentes entités composant le système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises ont tenu, à l'époque, à adresser une réaction commune à la Commission européenne.

En 2012, le Conseil supérieur a été appelé à rendre des avis au Ministre fédéral en charge de l'Economie à propos des propositions européennes de directives et de règlements ayant un impact pour les contrôleurs légaux des comptes, rendues publiques par la Commission européenne en novembre 2011.

Durant l'année 2013, le Conseil supérieur suivra de près les débats menés au niveau européen ayant trait à l'adaptation du cadre légal en matière d'audit au titre d'expert.

Le Conseil supérieur a par ailleurs décidé de poursuivre sa politique d'études générales pouvant contribuer à mieux cerner les travaux des contrôleurs légaux des comptes en Belgique afin de permettre de dégager des grandes tendances quant à l'évolution de la situation de la profession en Belgique. Une attention particulière sera accordée à l'analyse des honoraires complémentaires perçus par les cabinets de révision en charge du contrôle légal des comptes, tels que mentionnés dans les rapports annuels des entreprises cotées sur Euronext Bruxelles.

B. Missions du Conseil supérieur découlant de la loi du 22 avril 1999

Le Conseil supérieur a été créé en 1985 et a vu son champ de compétences élargi à deux reprises. Actuellement, le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé par le législateur de différentes missions :

- rendre des avis au Gouvernement à propos de projets d'arrêtés royaux ;
- rendre des avis ou des recommandations aux instituts professionnels à propos de projets de normes professionnelles ou d'initiative et
- jouer un rôle de concertation et d'information entre les différentes composantes des professions économiques.

Sont couverts par le vocable de « professions économiques », les membres des professions réglementées dans les domaines suivants :

- l'audit (les réviseurs d'entreprises),
- la comptabilité (les experts-comptables et les comptables agréés) et
- la fiscalité (conseils fiscaux et comptables-fiscaliste agréés).

Les deux premières activités (audit et comptabilité) sont des missions réservées à ces catégories de professionnels. En matière fiscale, la loi belge réglemente uniquement le port du titre.

Les professionnels couverts par les cinq professions réglementées relevant des « professions économiques » peuvent effectuer leurs activités, soit sous forme d'« externes » (professionnels relevant de structures indépendantes de

l'entreprise dans laquelle ils prestent un (ou des) service(s)), soit en tant qu'« internes » (employés par une entreprise déterminée), à l'exception des réviseurs d'entreprises qui ne peuvent pas effectuer de missions en tant qu'« interne » eu égard à leur rôle d'intérêt public dans les missions de contrôle légal des comptes, qui couvrent la majorité de leurs honoraires.

Ces professionnels sont regroupés en trois organisations professionnelles :

- l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE);
- L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et
- L'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés (IPCF).

*

* *

Le Conseil supérieur est appelé à jouer en 2013, comme par le passé, le rôle qui lui a été confié par le législateur belge.

De l'avis du Conseil supérieur, les dossiers suivants constituent à tout le moins des sujets de débats dans le courant de l'année 2013 :

- à l'aune de l'évaluation du Groupe d'action financière (en abrégé, GAFI) prévue en 2014, il conviendra de voir avec les représentants des trois instituts quel est l'état d'avancement de la mise en place d'une forme de sondage de qualité de tous les membres composant les professions économiques (réviseurs d'entreprises, experts-comptables, conseils fiscaux, comptables(-fiscalistes) agréés), dans le respect des spécificités de chaque profession ;
- un nouvel arrêté royal en matière de déontologie des experts-comptables et des conseils fiscaux ;
- un nouvel arrêté royal en matière de déontologie des comptables(-fiscalistes) agréés, notamment à la suite de la reconnaissance des « internes » ;
- la réforme de l'arrêté royal datant de 1990 relatif aux conditions d'accessibilité à l'examen d'admission de candidat expert-comptable et/ou de candidat conseil fiscal ;
- la révision des critères de dispenses dans le cadre de l'examen d'entrée pour les réviseurs d'entreprises ;
- dans le prolongement de l'adoption, en 2011, de mesures spécifiques pour les « micro-entreprises » et, à l'aune de la proposition de directive visant à remplacer les 4ième et 7ième directives européennes en matière de droit des sociétés (régissant les règles communes au niveau européen en matière comptable), il convient d'examiner ces mesures afin d'identifier les conséquences pour les différentes catégories des professionnels formant, en Belgique, les « professions économiques ».

Le rôle de concertation à jouer par le Conseil supérieur devrait également être particulièrement significatif durant l'année 2013, notamment à la suite de la désignation d'un nouveau président à la tête de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et à la tête de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

Le Conseil supérieur devrait également prendre part à la séance académique qui devrait être organisée à l'occasion des 20 ans d'existence de l'Institut professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés.

Le programme de travail des années antérieures est disponible dans le rapport annuel (commun) du Conseil supérieur : 2012, 2011, 2010 et 2009.

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Cadre légal et réglementaire applicable au Conseil supérieur

- Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales

  Arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution en ce qui concerne le Conseil Supérieur des Professions Economiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales

  Arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal

*

* *

- Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007

  Arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises

  Arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'entreprises

A. Compétences

A.1. Réviseurs d'entreprises

A.1.1. Cadre légal et réglementaire en tant que composante du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises

Loi du 22 juillet 1953 (extraits)

Chapitre Ier.
Dénomination – objet

ARTICLE 2 (PARTIM)

Pour l'application de la présente loi, il faut entendre par:

9° normes internationales d'audit: les normes internationales d'audit telles qu'approuvées par la Commission européenne et les normes connexes, dans la mesure où elles sont applicables au contrôle légal des comptes;

18° Conseil supérieur des Professions économiques: le Conseil supérieur des Professions économiques, créé par l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Chapitre II.
Des réviseurs d'entreprises, de leur inscription dans le registre public de l'Institut et de la protection de leur titre

ARTICLE 10, § 4

Le registre public contient le nom et l'adresse des autorités compétentes chargées de l'agrément, de la surveillance, du contrôle de qualité, des sanctions et de la supervision publique.

Chapitre VI.
Du rôle de l'Institut dans l'exercice de la fonction du réviseur d'entreprises

Section 1re. - Normes et recommandations

ARTICLE 30

§ 1er. Sans préjudice des normes internationales d'audit approuvées par un instrument législatif de la Commission européenne, le Conseil formule les normes et recommandations relatives à l'exécution des missions visées à l'article 4 ou utiles à la mise en application des objectifs définis aux articles 14, § 3 et § 4, 31 et 32.

Le Conseil expose publiquement le contenu de tout projet de norme ou recommandation.

Le Conseil supérieur des Professions économiques délibère des projets de norme ou de recommandation après avoir entendu le représentant du Conseil de l'Institut.

Les normes et recommandations ne sortent leurs effets qu'après l'approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques et le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. L'approbation du Conseil supérieur des Professions économiques intervient dans les trois mois qui suivent la demande qui lui est faite par l'Institut. En cas d'urgence spécialement motivée, ce délai peut être réduit à un mois, de commun accord entre le Conseil supérieur des Professions économiques et l'Institut.

Le Conseil supérieur des Professions économiques peut consulter la Commission bancaire, financière et des assurances pour tous les aspects des projets de norme ou de recommandation ayant trait aux entités d'intérêt public.

Les dispositions spécifiques aux entités d'intérêt public dans les normes en matière de contrôle de qualité sont établies après consultation par le Conseil supérieur des Professions économiques de la Commission bancaire, financière et des assurances.

§ 2. Si l'Institut reste en défaut d'adapter ses normes et recommandations aux modifications des dispositions législatives ou réglementaires applicables ou aux normes internationales d'audit reconnues par un instrument législatif de la Commission européenne, le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions peut, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques et de l'Institut, apporter les modifications nécessaires.

Le Conseil supérieur des Professions économiques et l'Institut doivent émettre les avis qui leur sont demandés dans les trois mois. A défaut, ils sont supposés avoir émis un avis favorable.

§ 3. Les normes sont obligatoires pour les réviseurs d'entreprises.

Les recommandations sont également obligatoires, à moins que le réviseur d'entreprises ne puisse motiver, dans des circonstances particulières, que l'écart opéré par rapport à la recommandation ne porte pas atteinte aux critères fixés à l'article 14, § 3.

§ 4. Les normes et les recommandations, ainsi que leurs mises à jour, sont publiées sous forme papier et sur le site internet de l'Institut et du Conseil supérieur des Professions économiques.

L'approbation par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, des normes et recommandations et de leurs modifications ultérieures fait l'objet d'un avis publié au Moniteur belge.

§ 5. Le Conseil développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession, sous la forme d'avis, de circulaires ou de communications.

L'Institut transmet les avis, circulaires ou communications au Conseil supérieur des Professions économiques.

S'il constate une incompatibilité entre ces avis, circulaires ou communications et une loi, un arrêté, une norme ou une recommandation, le Conseil supérieur des Professions économiques invite l'Institut à y remédier, et s'il n'y est pas satisfait dans le délai qu'il fixe, procède à la publication de sa propre prise de position.

Section 3. - Surveillance et contrôle de qualité

ARTICLE 33, § 6

Les normes en matière de contrôle de qualité sont déterminées conformément à l'article 30 de la présente loi.

Section 4. - Secret professionnel de l'Institut

ARTICLE 35, §§ 1ER, 2 ET § 4

§ 1er. Sans préjudice des dispositions prévues [au § 2 et au § 4/1], l'article 458 du Code pénal est d'application pour l'Institut, ses organes, les membres de ses organes et les membres de son personnel.

[§ 2. L'Institut communique aux organes de supervision publique, les informations, y compris confidentielles que ces organes demandent dans le cadre de leurs missions telles que prévues par ou en vertu de la présente loi.

Les organes de supervision publique ne peuvent utiliser les informations reçues que pour l'exercice des missions qui leur sont confiées par ou en vertu de la présente loi.]

(...)

§ 4. Sans préjudice des dispositions visées au deuxième paragraphe [et au paragraphe 4/1], l'information couverte par le secret professionnel ne peut être divulguée à aucune personne ou autorité sauf si cette divulgation est prévue par les procédures législatives, réglementaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne.

[§ 4/1. L'Institut communique à l'Autorité des services et marchés financiers ou à la Banque toute information utile pour l'exercice de leurs compétences.]

Chapitre VII. Supervision publique

ARTICLE 43

§ 1er. Le système de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé du Ministre en charge de l'Economie, du Procureur général, de la Chambre de renvoi et de mise en état, du Conseil supérieur des Professions économiques, du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et des instances disciplinaires.

Les programmes de travail et les rapports d'activités des organes de supervision publique sont publiés annuellement selon les modalités fixées par l'organe visé à l'article 77, § 1er.

§ 2. Le Ministre en charge de l'Economie, le Procureur général, les membres des instances disciplinaires qui n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises et les membres de la Chambre de renvoi et de mise en état, du Conseil supérieur des Professions économiques et du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ne peuvent être réviseur d'entreprises ni membre de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ni membre de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Cette interdiction s'applique aux anciens réviseurs d'entreprises ayant quitté la profession depuis moins de trois ans et à ceux qui, depuis moins de trois ans, ont effectué un contrôle légal des comptes, ont détenu un droit de vote dans un cabinet d'audit, ont fait partie de l'organe d'administration ou de gestion d'un cabinet d'audit et ont été employés par un cabinet d'audit ou ont été associés.

[§ 3. Le procureur général, la chambre de renvoi et de mise en état et les instances disciplinaires sont les organes chargés des décisions individuelles en matière de supervision publique. Ils sont

soumis à l'article 458 du Code pénal ainsi que les personnes qu'ils emploient ou ont employées pour l'exercice de missions qui leur sont confiées par ou en vertu de la présente loi.

Le Conseil supérieur des Professions économiques pour ce qui concerne sa mission en matière de coopération telle que visée au chapitre IX, ainsi que dans le cadre de l'article 135, § 2, du Code des sociétés, est également soumis à l'article 458 du Code pénal. Ceci vaut également pour les personnes qu'il emploie ou a employées dans la mesure où elles exercent des activités dans le cadre des missions précitées.

§ 4. Les informations couvertes par le secret professionnel, ne peuvent être divulguées par les organes de supervision publique à aucune autre personne ou autorité sauf si cette divulgation est prévue par une loi.

Les organes de supervision publique échangent, en dérogation au § 3 et à l'article 458 du Code pénal des informations confidentielles entre eux ainsi qu'avec les autorités compétentes d'autres Etats membres de l'Union européenne ou de pays tiers conformément aux conditions fixées au chapitre IX et aux mesures prises en exécution de celui-ci.

Les organes de supervision publique peuvent, en dérogation au § 3 et à l'article 458 du Code pénal, communiquer des informations confidentielles reçues dans le cadre des missions qui leur sont confiées par ou en vertu de la présente loi à l'Institut pour autant que ces informations soient nécessaires à l'exécution des missions de l'Institut.]

Chapitre IX.
Coopération nationale et internationale

[Section 1re. Dispositions générales]

ARTICLE 77

[§ 1er. Le Conseil supérieur des Professions économiques est désigné en qualité d'organe chargé d'une part de la coopération nationale entre les organes de supervision publique et d'autre part de la coopération entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne et avec les pays tiers.

§ 2. La coopération visée par le présent chapitre et les mesures prises en exécution de celui-ci ne concerne pas les dossiers judiciaires répressifs en information ou en instruction.]

[Section 2. Coopération nationale]

[ARTICLE 77*BIS*

§ 1er. Les organes de supervision publique coopèrent entre eux autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs missions respectives telles que fixées par ou en vertu de la présente loi. Ils se fournissent mutuellement assistance.

En particulier et le cas échéant, sous réserve des dispositions du Code d'instruction criminelle, ils s'échangent des informations et coopèrent aux instructions relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

§ 2. Le Roi peut déterminer des modalités complémentaires de coopération nationale.]

[Section 3. Coopération avec les autres Etats membres de l'Union européenne]

[ARTICLE 77*TER*

Les organes de supervision publique coopèrent avec les autorités compétentes des autres Etats membres de l'Union européenne autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs missions respectives en matière de supervision publique. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux instructions relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

Cette coopération s'exerce sans préjudice des mesures adoptées par la Commission européenne concernant les procédures relatives à l'échange d'informations et les modalités des instructions transfrontalières.]

[ARTICLE 77*QUATER*

Les organes de supervision publique communiquent sans délai, sous réserve de l'article 77*sexies*, à la demande d'une autorité compétente d'un autre Etat membre de l'Union européenne des informations qu'ils détiennent ou recueillent dans le cadre des missions qui leur sont confiées par ou en vertu de la présente loi, à l'autorité compétente de cet autre Etat membre. Le cas échéant, l'organe de supervision publique qui reçoit une telle demande prend sans délai indu les mesures nécessaires pour réunir les informations demandées.

Sauf si cette divulgation est prévue par les procédures législatives, réglementaires ou administratives d'un autre Etat membre, les informations ainsi communiquées ne peuvent être divulguées à aucune autre autorité ou personne sans le consentement exprès de l'organe de supervision publique qui a communiqué ces informations.]

[ARTICLE 77*QUINQUIES*

Les organes de supervision publique effectuent ou font effectuer, à la demande d'une autorité compétente d'un autre Etat membre de l'Union européenne sous réserve de l'article 77*sexies*, des instructions en Belgique ou autorisent les membres du personnel de cette autorité à participer à une instruction.

L'instruction est intégralement soumise au contrôle général des autorités compétentes belges.]

[ARTICLE 77*SEXIES*

Les organes de supervision publique peuvent refuser de donner suite à une demande d'informations ou de coopération dans le cadre d'une instruction, émanant d'une autorité compétente d'un autre Etat membre de l'Union européenne lorsque :

1° cette demande risque de porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité nationale ou à l'ordre public belge, ou

2° une procédure judiciaire, y compris pénale, ayant trait aux mêmes faits et à l'encontre des mêmes personnes que celles visées par la requête, a déjà été engagée en Belgique, ou

3° une décision des autorités compétentes belges à l'encontre des mêmes personnes pour les mêmes faits que ceux visés dans la requête est coulée en force de chose jugée, ou

4° l'autorité et les personnes qu'elle emploie ou a employées ne sont pas soumises à des garanties équivalentes en matière de secret professionnel à celles applicables à l'organe de supervision publique, ou

5° les informations ne sont pas requises pour l'exercice d'une mission de supervision publique.]

[ARTICLE 77*SEPTIES*

Tout organe de supervision publique peut demander à l'autorité compétente d'un autre Etat membre de l'Union européenne de lui communiquer des informations ou de participer à une instruction sur le territoire d'un autre Etat membre.

Sans préjudice des obligations qui lui incombent dans le cadre d'une procédure judiciaire, un organe de supervision publique ne peut:

1° utiliser les informations reçues d'une autorité compétente d'un autre Etat membre que dans l'exercice de ses missions et dans le cadre d'une procédure administrative ou judiciaire se rapportant à l'exercice de ces missions telles que prévues par ou en vertu de la présente loi;

2° communiquer ces informations à une autre autorité que moyennant accord de l'autorité compétente de l'autre Etat membre.]

[ARTICLE 77*OCTIES*

§ 1er. Lorsqu'un organe de supervision publique constate que des actes contraires à la présente loi ont été commis sur le territoire d'un autre Etat membre de l'Union européenne, il notifie cette constatation à l'autorité compétente de cet autre Etat membre.

§ 2. Lorsqu'un organe de supervision publique est informé par un autre Etat membre que des actes contraires au statut régissant les contrôleurs légaux aux comptes ou aux règles gouvernant l'exercice du contrôle légal aux comptes ont été commis, il adopte les mesures qui s'imposent. L'organe informe l'Etat notifiant du résultat final ainsi que dans la mesure du possible, des résultats intermédiaires significatifs.]

[ARTICLE 77*NOVIES*

Le Roi peut déterminer les modalités particulières de coopération avec les autres Etats membres de l'Union européenne, conformément à la Directive 2006/43.]

[Section 4. Coopération avec les pays tiers]

[ARTICLE 77*DECIES*

§ 1er. Tout organe de supervision publique compétent désigné par le Roi communique, sur requête d'une autorité compétente d'un pays tiers, des documents d'audit ou d'autres documents détenus par des réviseurs d'entreprises si toutes les conditions suivantes sont remplies et sous réserve du § 2:

1° ces documents d'audit ou autres documents sont relatifs aux contrôles légaux d'entreprises qui ont émis des effets dans le pays tiers concerné ou qui font partie d'un groupe soumis au contrôle des comptes consolidés dans ledit pays tiers;

2° cette communication est nécessaire à l'accomplissement de la mission de supervision publique, d'instruction ou de contrôle qualité, déclarée équivalente conformément à l'article 46, § 2, de la Directive 2006/43, de l'autorité compétente de l'Etat tiers ;

3° cette autorité satisfait aux conditions déclarées adéquates par la Commission européenne, conformément à l'article 47, § 3, de la Directive 2006/43 ;

4° la transmission des données à caractère personnel s'effectue conformément à la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel ;

5° l'autorité ou les personnes qui reçoivent l'information dans les pays tiers sont soumises à des garanties équivalentes en matière de protection du secret professionnel à celles applicables à l'organe de supervision publique compétent ;

6° un accord sur base de réciprocité reprenant les modalités de travail est conclu entre les organes désignés par le Roi et cette autorité.

§ 2. Les organes de supervision publique peuvent refuser la requête adressée par une autorité compétente d'un pays tiers lorsque :

1° la fourniture des documents visés au § 1er est susceptible de porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité nationale ou à l'ordre public belge ou des autres Etats membres de l'Union européenne ;

2° une procédure judiciaire, y compris pénale, ayant trait aux mêmes faits et à l'encontre des mêmes personnes que celles visées par la requête, a déjà été engagée en Belgique ;

3° une décision des autorités compétentes belges à l'encontre des mêmes personnes pour les mêmes faits que ceux visés dans la requête est coulée en force de chose jugée ;

4° les conditions préalables visées au § 1er ne sont pas respectées.

§ 3. Le Roi détermine les modalités particulières de coopération avec les pays tiers.]

A.1.2. Autres compétences du Conseil supérieur ayant trait au révisorat d'entreprises

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extrait)

Titre VIII.
Du Conseil supérieur des professions économiques.

ARTICLE 54 (PARTIM)

§ 1er. Il est créé un « Conseil supérieur des professions économiques », dénommé ci-après le Conseil supérieur. Le Conseil supérieur est un organisme autonome dont le siège est établi dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale.

Le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au gouvernement, (...) à l'Institut des réviseurs d'entreprises (...), à ce que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises (...) ainsi que les activités (...) de réviseur d'entreprises (...) soient exercées dans le respect de l'intérêt

général et des exigences de la vie sociale. Ces avis ou recommandations auront trait notamment à l'exercice des missions visées à l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la présente loi ou des lois relatives [à la] profession de réviseur d'entreprises (...). Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre, en application de l'article 27, (...) par le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises (...). Le (...) Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises (...) [peut] déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité. Le Conseil concerné ne peut déroger aux avis relatifs à une matière ne se rapportant qu'à une seule profession ou qualité que moyennant motivation expresse.

Le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

§ 2. Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec (...) l'Institut des reviseurs d'entreprises (...).

Il peut constituer à cet effet des groupes de travail avec chacun de ces Instituts.

§ 3. Le Conseil supérieur peut déposer plainte auprès de la commission de discipline des Instituts respectifs, selon le cas, contre un ou plusieurs (...) réviseurs d'entreprises (...). La commission concernée informe le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte.

Arrêté royal du 4 avril 2003

ARTICLE 4, ALINÉAS 10 ET 11

Les avis [du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire] sont transmis par le Président, de manière anonyme et sous une forme synthétique, au Président du Conseil supérieur des Professions économiques.

Les décisions de renvoi en discipline devant la Commission concernée de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, sont transmises par le Président au Président du Conseil supérieur des Professions économiques. Une concertation entre les Présidents sera organisée concernant un renvoi commun éventuel.

Loi du 22 juillet 1953 (extraits)

Chapitre II.
Des réviseurs d'entreprises, de leur inscription dans le registre public de l'Institut et de la protection de leur titre

ARTICLE 7, § 3

Après avis du Conseil et du Conseil supérieur des Professions économiques, le Roi fixe, pour l'exécution des traités internationaux auxquels la Belgique est partie, sous réserve de réciprocité,

les modalités d'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises aux contrôleurs ou entités d'audit de pays tiers, ainsi que les règles relatives à la supervision externe, au contrôle de qualité et à la surveillance sur ces personnes.

Chapitre IV.
Gestion et fonctionnement de l'Institut

ARTICLE 18

Le Roi arrête, sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut, le règlement de stage, le règlement de discipline ainsi que les autres règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la présente loi lui assigne.

Ces règlements sont pris sur proposition ou après avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

ARTICLES 26, § 1ER ET § 3

§ 1er. Chaque année, le Conseil soumet à l'approbation de l'assemblée générale :

1° le rapport sur les activités de l'Institut pendant l'année écoulée ;

2° les comptes annuels au 31 décembre de l'année écoulée ;

3° le rapport des commissaires ;

4° le budget pour le nouvel exercice.

§ 3. Les documents visés au paragraphe 1er, 1° à 3° sont transmis par le Conseil au ministre ayant l'économie dans ses attributions ainsi qu'au Conseil supérieur des Professions économiques et au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire dans le mois de l'assemblée générale à laquelle il a été soumis.

Arrêté royal du 30 avril 2007 (accès à la profession)

Chapitre III.
De la Commission du stage

ARTICLE 10

La Commission du stage fait annuellement rapport au Conseil sur son activité. Elle formule les observations et propositions qu'elle juge utiles.

Le Conseil transmet annuellement au Conseil supérieur des Professions économiques, un rapport sur les activités de la Commission du stage et sur les activités de formation des stagiaires organisées par l'Institut.

Chapitre V.
De l'accès au stage

ARTICLE 14, § 2

La dispense est accordée par matière, à condition que les points d'études ECTS consacrés à l'étude de cette matière correspondent au moins aux points d'études ECTS que le Conseil, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques, considère comme suffisants pour cette matière dans le cadre des exigences de la profession de réviseur d'entreprises.

Pour les titulaires d'un diplôme exprimé exclusivement en heures, les conditions exprimées à l'alinéa précédent en ECTS s'entendent en heures.

Arrêté royal du 7 juin 2007 (règlement d'ordre intérieur de l'IRE)

Chapitre III.
Des titres honorifiques et d'un régime pour les candidats réviseurs d'entreprises

ARTICLE 5

Le Conseil peut, après avis favorable du Conseil supérieur des Professions économiques, organiser un régime approprié pour les candidats réviseurs d'entreprises, c'est-à-dire les stagiaires réviseurs d'entreprises qui, après avoir réussi l'examen d'aptitude, n'ont pas encore prêté serment ainsi que les personnes physiques démissionnaires qui, conformément à l'article 18 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public, peuvent faire valoir leur réinscription au registre public.

Chapitre IX.
Modalités de communication

ARTICLE 32, §§ 1ER ET 2

§ 1er. Les communications à portée individuelle entre l'Institut et un réviseur d'entreprises, ainsi que les communications entre un réviseur d'entreprises et l'Institut, sont faites par lettre recommandée à la poste ou par exploit d'huissier. A défaut, les délais prévus par la loi ou ses arrêtés d'exécution sont réputés ne pas avoir commencé à courir, et/ou la communication pourra être considérée par son destinataire comme n'ayant pas été faite. Les communications se font toujours dans la langue dans laquelle le réviseur d'entreprises est inscrit au registre public.

§ 2. Les communications à portée générale de l'Institut envers les réviseurs d'entreprises sont faites dans les formes arrêtées par le Conseil. L'objet des communications à portée générale que le Conseil déciderait de faire sous forme électronique est mentionné dans un bulletin adressé à tous les réviseurs d'entreprises par la poste.

Chapitre XI.
Normes et recommandations

ARTICLE 34

§ 1er. Le Conseil est informé par le Conseil supérieur des Professions économiques des domaines, non couverts par des mesures prises au niveau européen, dans lesquels celui-ci a identifié une lacune dans des textes normatifs et réglementaires.

§ 2. Les normes et recommandations visées à l'article 30 de la loi ainsi que leurs mises à jour, sont publiées sous forme papier et sur le site internet de l'Institut où le public pourra les consulter ; elles sont également communiquées par courrier au Conseil supérieur des professions économiques.

Chapitre XII.
Dispositions finales

ARTICLE 35, § 3

Le Conseil communique au Conseil supérieur des Professions économiques, sur la base d'un programme de travail proposé par le Conseil, les normes, recommandations, avis, circulaires et communications adoptées par le Conseil avant l'entrée en vigueur du présent arrêté.

A.2. Experts-comptables et Conseils fiscaux

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extrait)

Titre II.
De l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux

Chapitre II.
Gestion, fonctionnement et budget

ARTICLE 7, § 1ER

Le Roi arrête le règlement de stage et le règlement de déontologie, ainsi que les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la présente loi lui assigne.

Ces règlements sont pris sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut et après avis du Conseil supérieur visé à l'article 54.

Titre VIII.
Du Conseil supérieur des professions économiques.

ARTICLE 54 (PARTIM)

§ 1er. Il est créé un « Conseil supérieur des professions économiques », dénommé ci-après le Conseil supérieur. Le Conseil supérieur est un organisme autonome dont le siège est établi dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale.

Le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au gouvernement, à l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (...), à ce que les missions que la loi confie (...) à l'expert-comptable ainsi que les activités d'expert-comptable, de conseil fiscal (...) soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. (...)

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la présente loi ou des lois relatives aux professions (...) d'expert-comptable, de conseil fiscal (...). Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre, en application de l'article 27, par le Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (...). Le Conseil de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, (...) ne [peut] déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité. Le Conseil concerné ne peut déroger aux avis relatifs à une matière ne se rapportant qu'à une seule profession ou qualité que moyennant motivation expresse.

Le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

§ 2. Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (...).

Il peut constituer à cet effet des groupes de travail avec chacun de ces Instituts.

§ 3. Le Conseil supérieur peut déposer plainte auprès de la commission de discipline des Instituts respectifs, selon le cas, contre un ou plusieurs experts-comptables,(...) conseils fiscaux (...). La commission concernée informe le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte.

Arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal (extrait)

Titre III.
Le stage

Chapitre IX.
Représentation des stagiaires dans l'Institut

ARTICLE 47, ALINÉA 7

Le Conseil transmet annuellement au Conseil supérieur des Professions économiques un rapport sur les activités de la commission de stage et sur les activités de formation des stagiaires entreprises par l'Institut.

A.3. Comptables(-fiscalistes) agréés

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extrait)

Titre VIII.
Du Conseil supérieur des professions économiques.

ARTICLE 54 (PARTIM)

§ 1er. Il est créé un «Conseil supérieur des professions économiques», dénommé ci-après le Conseil supérieur. Le Conseil supérieur est un organisme autonome dont le siège est établi dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale.

Le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au gouvernement (...) ou à l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, à ce que (...) les activités (...) de comptable et comptable-fiscaliste agréé soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. (...)

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la présente loi ou des lois relatives aux professions (...) de comptable et de comptable-fiscaliste agréé. Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre, en application de l'article 27, (...) par le Conseil national de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés. Le (...) Conseil national de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés ne [peut] déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil supérieur si l'avis est relatif à une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité. Le Conseil concerné ne peut déroger aux avis relatifs à une matière ne se rapportant qu'à une seule profession ou qualité que moyennant motivation expresse.

Le Conseil supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les trois mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

§ 2. Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec (...) l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés.

Il peut constituer à cet effet des groupes de travail avec chacun de ces Instituts.

§ 3. Le Conseil supérieur peut déposer plainte auprès de la commission de discipline des Instituts respectifs, selon le cas, contre un ou plusieurs (...) comptables ou comptables-fiscalistes agrées. La commission concernée informe le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte.

B. Composition et mode de nomination

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extrait)

Titre VIII.
Du Conseil supérieur des professions économiques.

ARTICLE 54, § 4

Le Conseil supérieur est composé de sept membres nommes par le Roi. Quatre d'entre eux, dont un doit être représentant des petites et moyennes entreprises, sont présentés sur une liste double proposée par le Conseil central de l'Economie. Trois membres sont présentés par le ministre qui a les Affaires économiques dans ses attributions, le ministre des Finances et le ministre qui a les Classes moyennes dans ses attributions.

Leurs émoluments sont fixés par le Roi.

Arrêté royal du 23 juin 1994

ARTICLE 1ER

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques sont nommés par Nous pour un terme de six ans. Leur mandat est renouvelable. En cas de remplacement d'un membre, le membre nouvellement désigné achève le mandat de celui qu'il remplace.

Les membres du Conseil Supérieur ne peuvent être membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ou de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, ni être membre ou associé dans une association ou une société de reviseurs d'entreprises, d'experts-comptables, de conseils fiscaux, de comptables agréés ou de comptables-fiscalistes agréés.

Nominations publiées au *Moniteur belge* du 30 novembre 2006 et dans celui du 30 mai 2007 (2ième édition)

ARTICLE 2

Le Président du Conseil Supérieur est nommé par Nous parmi les trois membres du Conseil Supérieur présentés par le Ministre des Affaires Economiques, par le Ministre des Classes Moyennes et par le Ministre des Finances.

Nomination publiée au *Moniteur belge* du 30 novembre 2006

Il est nommé, en cette qualité, pour un terme renouvelable de six ans. En cas de remplacement du Président, le Président nouvellement nommé achève le mandat de celui qu'il remplace.

Le Président prépare et préside les réunions du Conseil supérieur et assure l'exécution des décisions prises par celui-ci ; il veille à la rédaction des procès-verbaux des réunions ainsi que des avis, recommandations et rapports émanant du Conseil supérieur.

Il représente le Conseil Supérieur à l'égard du Gouvernement, de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés comme à l'égard des tiers en général.

Il transmet au Gouvernement les avis et recommandations adoptés par le Conseil supérieur.

Il prend les mesures nécessaires pour rendre publics ces avis et recommandations, lorsque le Conseil supérieur a décidé cette publicité.

Il veille à la publication du rapport annuel des activités du Conseil supérieur.

Il assure la gestion journalière du Conseil supérieur et prend les mesures nécessaires à cet effet.

La gestion journalière peut être déléguée à un membre du personnel scientifique du Conseil supérieur visé à l'article 7.

ARTICLE 4

Par application de l'article 54, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil Supérieur peut saisir l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés de toute question relevant de leurs attributions.

ARTICLE 5

Par application de l'article 54, § 2, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, les Présidents ou les Vice-Présidents des Instituts sont entendus par le Conseil supérieur, chaque fois que celui-ci l'estime utile.

A leur demande, ils sont entendus par le Conseil Supérieur pour toute question relevant des attributions de celui-ci.

Le Conseil Supérieur peut entendre ou faire appel à des experts.

Il peut également, moyennant une décision unanime des membres, créer des groupes de travail et d'études composés de membres du Conseil Supérieur et/ou d'experts.

ARTICLE 6

Le Conseil supérieur délibère collégialement et conformément aux règles relatives aux assemblées délibérantes.

L'approbation d'un avis ou d'une recommandation requiert toutefois que quatre membres au moins expriment un vote favorable.

Un membre peut donner mandat écrit à un autre membre pour le vote.

Les avis et recommandations doivent être motivés.

Les avis ou recommandations qui sont adressés à l'un des Instituts sont aussi transmis aux autres Instituts.

C. Financement

Loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (extrait)

Titre VIII.
Du Conseil supérieur des professions économiques.

ARTICLE 54, § 5

Le Roi arrête le règlement d'ordre intérieur du Conseil supérieur sur proposition de celui-ci. Le ministère des Affaires économiques est chargé d'assurer le secrétariat et l'infrastructure du Conseil supérieur. Les autres frais de fonctionnement du Conseil supérieur sont supportés par les Instituts selon les modalités et dans les limites que le Roi détermine.

Arrêté royal du 23 juin 1994

ARTICLE 9

Les émoluments du Président sont fixés conformément au barème applicable aux assesseurs au Conseil d'Etat. Le montant des jetons de présence des membres est fixé à 5.000 F par réunion. Le Président les membres ont droit au remboursement de leurs frais de déplacement et de séjour.

Ces frais de séjour et de déplacement sont remboursés à concurrence du montant des frais réels, moyennant production de documents probants. A défaut de tels documents, ces frais sont remboursés au tarif du barème maximal appliqué aux fonctionnaires de l'Etat. Les frais réels ne peuvent non plus dépasser ce barème.

ARTICLE 10

Les émoluments et frais visés à l'article 9 et tous les autres frais de fonctionnement du Conseil Supérieur, à l'exception du secrétariat administratif et des locaux, sont couverts au moyen de contributions versées au Conseil Supérieur par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ainsi que par l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Le montant des contributions est fixé sur base du budget annuel dressé par le Conseil supérieur et déterminé sur base d'une clé de répartition mise au point avec les Instituts. A défaut d'accord et après avoir entendu les présidents des Instituts et répondu à leurs objections de manière motivée, le montant des contributions est déterminé par le Conseil supérieur en tenant compte du nombre des membres de chaque Institut et du montant des cotisations perçues par les Instituts. En tout état de cause, le montant destiné au Conseil supérieur ne peut excéder 10 % du montant total des cotisations perçues par les Instituts.

Le paiement des contributions par les Instituts peut être effectué en quatre fois, au premier jour de chaque trimestre.

ARTICLE 11

Annuellement, le Président élabore le budget qu'il soumet, pour approbation, au Conseil supérieur.

Semestriellement, le Président informe le Conseil supérieur et le Ministre des Affaires économiques de l'exécution de son budget et de l'état de ses comptes, après en avoir vérifié l'exactitude.

Une fois l'an, le Conseil supérieur arrête les comptes annuels et décide de l'affectation du solde créditeur éventuel.

Après approbation par le Conseil supérieur, les comptes sont soumis au Ministre des Affaires économiques qui peut en faire vérifier l'exactitude.

Les comptes du Conseil supérieur sont publiés dans son rapport annuel d'activités.

D. Secret professionnel et devoir de discrétion

D.1. En ce qui concerne certaines missions dans le cadre de la supervision publique des réviseurs d'entreprises – Secret professionnel

Loi du 22 juillet 1953 (extraits)

Chapitre VII.
Supervision publique

ARTICLE 43, §§ 3 & 4

[§ 3. Le procureur général, la chambre de renvoi et de mise en état et les instances disciplinaires sont les organes chargés des décisions individuelles en matière de supervision publique. Ils sont soumis à l'article 458 du Code pénal ainsi que les personnes qu'ils emploient ou ont employées pour l'exercice de missions qui leur sont confiées par ou en vertu de la présente loi.

Le Conseil supérieur des Professions économiques pour ce qui concerne sa mission en matière de coopération telle que visée au chapitre IX, ainsi que dans le cadre de l'article 135, § 2, du Code des sociétés, est également soumis à l'article 458 du Code pénal. Ceci vaut également pour les personnes qu'il emploie ou a employées dans la mesure où elles exercent des activités dans le cadre des missions précitées.

§ 4. Les informations couvertes par le secret professionnel, ne peuvent être divulguées par les organes de supervision publique à aucune autre personne ou autorité sauf si cette divulgation est prévue par une loi.

Les organes de supervision publique échangent, en dérogation au § 3 et à l'article 458 du Code pénal des informations confidentielles entre eux ainsi qu'avec les autorités compétentes d'autres Etats membres de l'Union européenne ou de pays tiers conformément aux conditions fixées au chapitre IX et aux mesures prises en exécution de celui-ci.

Les organes de supervision publique peuvent, en dérogation au § 3 et à l'article 458 du Code pénal, communiquer des informations confidentielles reçues dans le cadre des missions qui leur sont confiées par ou en vertu de la présente loi à l'Institut pour autant que ces informations soient nécessaires à l'exécution des missions de l'Institut.]

D.2. En ce qui concerne toutes les autres missions du Conseil supérieur – Devoir de discrétion

Loi du 22 avril 1999

Titre VIII.
Du Conseil supérieur des Professions économiques

ARTICLE 54, § 5 (PARTIM)

Le Roi arrête le règlement d'ordre intérieur du Conseil supérieur sur proposition de celui-ci.

Arrêté royal du 23 juin 1994

ARTICLE 8

Les membres du Conseil supérieur, le personnel scientifique qu'il emploie et les personnes assumant son secrétariat administratif ne peuvent divulguer les faits dont ils auraient connaissance en raison de leurs fonctions.

Code pénal du 8 juin 1867

On relèvera par ailleurs que l'article 458 du Code pénal couvre notamment « toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie ».

La Cour de Cassation[1] applique cette disposition « aux personnes investies d'une mission de confiance qui sont constituées par la loi, la tradition ou les mœurs, dépositaires nécessaires des secrets qu'on leur confie ».[2]

Le critère[3] est triple :

- Le concours du professionnel doit être nécessaire ;
- La confiance doit être nécessaire à l'exercice de la profession ;
- La profession doit être liée à l'intérêt général (finalité morale).

1 Cass. 20 février 1905 (*Pas.* 1905, I, p.141).

2 Voir à ce propos la contribution du Professeur Michel Franchimont, intitulée « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises » publiée en 1986 dans la brochure 2/1986 du C.B.N.C.R., pp.5-50.

3 Critère dégagé dans les conclusions de Me l'Avocat Général Collard précédant l'arrêt de la Cour de Cassation du 26 septembre 1966 (*R.D.P.* 1966-1967, p. 301).

ANNEXES

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Comptes du Conseil supérieur des Professions économiques relatifs à l'exercice 2012

	2012 en EUR	2011 en EUR
Membres (jetons de présence et frais de déplacement)	4.354,47	5.957,58
Rémunérations (et cotisations sociales et frais divers y afférents)	286.878,96	276.491,88
Frais de publication et traduction	35.424,42	33.618,60
Frais de bureau	1.668,42	1.497,02
Frais de mobilier et de bureautique	5.189,49	5.400,67
Frais de représentation	456,00	781,40
Frais de déplacement (réunions CE,..)	665,00	635,00
Frais de fonctionnement divers		
- Abonnements, revues et acquisition de livres	6.636,84	8.099,01
- Autres frais de fonctionnement	113,56	105,65
TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT	**341.387,16**	**332.586,81**

Conformément aux dispositions légales, les frais encourus par le Conseil supérieur des Professions économiques en 2011 sont supportés par les trois Instituts regroupant les membres des professions économiques, à concurrence de moitié pour l'IRE et d'un quart pour l'IEC et l'IPCF. En 2012, ces frais ont été supportés par les trois instituts, à concurrence d'un tiers chacun (parts viriles).

Couverture des frais de fonctionnement (*)	**341.228,00**	**332.457,47**
(hors intérêts perçus)	159,16	129,34
Contribution IRE	113.742,67	166.228,74
Contribution IEC	113.742,67	83.114,37
Contribution IPCF	113.742,67	83.114,37

(*) P.M. Il convient par ailleurs de relever que certains autres frais sont également couverts par les Instituts (sommes à répartir par parts viriles). Le montant pour la couverture des frais de traduction des demandes d'avis adressées par les Instituts au CSPE s'élèvent à à 0,00 euros (pour 2011) et à 1270,50 euros (pour 2012).

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Réforme du marché de l'audit au niveau européen: Courrier adressé au Ministre et avis du 30 mars 2012

Monsieur Johan Vande Lanotte
Vice-Premier Ministre et Ministre de l'Economie, des Consommateurs et de la Mer du Nord
Avenue des Arts 7
1210 BRUXELLES

Bruxelles, le 30 mars 2012

Monsieur le Vice-Premier Ministre,

Objet : propositions de la Commission européenne visant réformer le marché de l'audit

J'ai bien reçu votre courrier du 16 mars 2012 relatif aux propositions de la Commission européenne visant réformer le marché de l'audit par lequel vous sollicitez plus particulièrement l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur la proposition de directive modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés[1], d'une part, et la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public[2], d'autre part.

Votre demande d'avis invoque l'urgence et j'ai pu comprendre que cette urgence s'explique par le fait que ces propositions sont à présent examinées au sein du Conseil de l'Union européenne. Dans ce contexte, la représentation belge est appelée à développer son point de vue et je me réjouis que dans cette perspective vous sollicitez l'avis du Conseil supérieur.

Dans la mesure où le délai que vous avancez pour recevoir la réaction du Conseil supérieur est extrêmement court, les membres du Conseil ont, dans une première phase, arrêté un avis sur les différents aspects de la proposition de directive évoqués dans votre courrier.

Dans une deuxième phase, le Conseil supérieur entend formuler un avis sur certaines dispositions de la proposition de règlement. Il nous revient, en effet, qu'au sein du Conseil de l'Union européenne, les discussions relatives à la proposition de règlement sont moins avancées et que les délégations n'ont pas encore été invitées à communiquer leur point de vue sans délai.

1 COM (2011) 778, 2011/0389 (COD).
2 COM (2011) 779, 2011/0359 (COD).

Cette procédure doit permettre les membres du Conseil supérieur d'organiser, le cas échéant, au sein de leurs organisations respectives, les consultations nécessaires relatives à certains aspects des propositions européennes. Vous n'êtes certainement pas sans savoir que le Conseil supérieur est composé non seulement de représentants du monde académique, mais également de représentants d'autres organisations, plus particulièrement des organisations de travailleurs, d'employeurs et d'indépendants[3].

Compte tenu de ce qui précède, l'avis du Conseil supérieur joint en annexe au présent courrier se limite donc aux différents aspects de la proposition de directive évoqués dans votre courrier.

Le Conseil supérieur tient toutefois à attirer d'ores et déjà votre attention sur le fait qu'aux termes de la proposition de la Commission européenne, les entités d'intérêt public (EIP) seront dorénavant régies, pour le contrôle légal de leurs comptes, à un règlement spécifique et ne seront dès lors plus visées par la directive « audit ». Cette évolution affecte le principe historique selon lequel « an audit is an audit »; il y aura dès lors lieu d'examiner les conséquences, au niveau de la Belgique, de la distinction entre les EIP et les autres entreprises.

*

* *

A titre préliminaire, les membres du Conseil supérieur estiment qu'il est utile de rappeler brièvement l'actuel système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Le législateur belge a opté, en 2007, dans le cadre de la transposition de la directive « audit » et conformément au principe de subsidiarité, pour un système de supervision publique composé de différents organes assumant, chacune pour ce qui les concerne, une partie de la responsabilité finale en matière de supervision publique. Il s'agissait d'un choix logique pour un pays connaissant une tradition en matière de supervision du révisorat d'entreprises longue de plus de 20 ans.

Le système de supervision publique mis en place en Belgique en 2007 est constitué de six entités, chargées de deux grandes catégories de missions :

- *d'une part, les missions portant sur des aspects généraux à la profession de contrôleur légal des comptes :* responsabilité finale de la supervision de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, ainsi que des normes d'audit et,

> Deux composantes du système de supervision publique du révisorat d'entreprises ont des compétences en la matière : le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions et le Conseil supérieur des Professions économiques.

3 Compte tenu de la démission, depuis le mois de décembre 2011, du représentant des PME et du fait qu'à ce jour il n'a pas encore été pourvu à son remplacement, la discussion et la délibération au sein du Conseil supérieur ont eu lieu en l'absence d'un représentant des PME.

- *d'autre part, les missions portant sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes :* responsabilité finale
  - de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit mais également
  - de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et du système disciplinaire.

Quatre composantes du système de supervision publique du révisorat d'entreprises ont des compétences en la matière : le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires.

Pour être complet, signalons qu'en 2003, la Belgique a établi une liste de missions incompatibles avec l'exercice des contrôles légaux des comptes. Ces mesures[4] s'appliquent à tous les contrôles légaux exercés tant au sein des EIP que des autres entreprises.

*

* *

Restant à votre entière disposition pour toute information complémentaire que vous jugerez utile, je vous prie, Monsieur le Ministre, d'agréer l'assurance de ma haute considération.

Jean-Paul SERVAIS
Président

4 La liste des missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes se présente comme suit :

1° prendre une décision ou intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée;
2° assister ou participer à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée;
3° élaborer, développer, mettre en œuvre ou gérer des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée;
4° réaliser des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés de la société contrôlée, si celles-ci constituent un élément important des comptes annuels;
5° participer à la fonction d'audit interne;
6° représenter la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres;
7° intervenir dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée.

(Article 183*ter* de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, tel que modifié par l'arrêté royal du 4 avril 2003).

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Avis du 30 mars 2012 relatif à certains aspects de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la Directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés

1. Les règles en matière de propriété des cabinets d'audit

Proposition de la Commission européenne (article 3, point 4 de la directive modifiée) *:*

Les Etats membres n'auront plus le droit d'exiger qu'une majorité des droits de vote ou du capital dans un cabinet d'audit soit détenue par des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit.

La proposition de directive se limite à imposer des exigences exclusivement en matière de qualification professionnelle à la majorité des membres de l'organe de gestion : cet organe devra être composé majoritairement de contrôleurs légaux des comptes ou de membres de cabinets d'audit.

Les Etats membres n'ont pas la possibilité d'imposer des exigences complémentaires en la matière.

Modification par rapport à la situation actuelle en Belgique

La réglementation actuelle exige que la majorité du capital soit détenue par des contrôleurs légaux des comptes ou par des cabinets d'audit. En outre, l'organe de gestion doit être composé majoritairement de contrôleurs légaux des comptes et de cabinets d'audit.

L'adoption de la proposition entraînerait la suppression de l'exigence en matière de détention de la majorité du capital des cabinets d'audit.

Position du Conseil supérieur

La proposition de la Commission européenne élargit encore la libéralisation de l'accès au capital des cabinets d'audit dans la perspective d'encourager les cabinets d'audit à se développer.

Le Conseil supérieur n'est pas demandeur d'une ouverture totale des cabinets d'audit aux apports de capitaux externes et plaide pour le maintien du régime existant.

Le fait que le capital des cabinets d'audit soit détenu dans sa totalité par des parties externes pourrait potentiellement porter atteinte à l'indépendance des professionnels de l'audit.

En outre, de l'avis du Conseil supérieur, on peut s'interroger sur le fait de savoir si cette mesure permettrait de réaliser l'objectif poursuivi, à savoir le développement des cabinets d'audit, voire inciter l'arrivée de nouveaux acteurs. En effet, les difficultés rencontrées par certaines structures d'audit en matière de croissance ne se situent pas nécessairement au niveau d'un manque de capitaux.

Une étude récente réalisée par le Conseil supérieur[1] a d'ailleurs établi qu'en Belgique, malgré l'ouverture de l'actionnariat, le nombre de cabinets d'audit inscrits au registre public belge comptant des non-praticiens parmi leurs actionnaires est extrêmement limité.

1 *Rapport annuel commun 2010 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises,* partie du Conseil supérieur des Professions économiques, 3.1. Structure du secteur de l'audit externe en Belgique, pp. 145 et s.

Dans un souci d'exhaustivité, le Conseil supérieur tient à souligner qu'avant la transposition de la directive « audit » de 2006 en droit national, le droit belge exigeait même que l'actionnariat des cabinets d'audit soit détenu à 100 % par des contrôleurs légaux des comptes. En 2007, concomitamment à l'assouplissement en Belgique des conditions relatives à l'actionnariat et à la gestion des cabinets d'audit, une limitation de la responsabilité des réviseurs d'entreprises a été introduite.

Il importe de relever que la Belgique est un des rares pays de l'Union européenne dont le droit national prévoit une limitation de la responsabilité pour des missions de contrôle légal effectuées par les contrôleurs légaux des comptes (limitation à 12 millions d'euros pour les contrôles légaux effectués dans une entreprise cotée/limitation à 3 millions d'euros pour les autres mandats).

Une étude réalisée en 2010-2011 par le Conseil supérieur des Professions économiques, visant à mesurer le taux de concentration des mandats de contrôle dans les entités d'intérêt public (EIP)[2] a permis de constater que si le marché belge de l'audit connaît un taux de concentration relativement élevé des cabinets d'audit membres des dits « *Big four* », d'autres cabinets d'audit sont également actifs sur ce marché. Certains de ces cabinets d'audit relèvent de structures membres du « *Forum of firms* » (plus particulièrement les 22 plus grandes structures internationales), d'autres non. La Belgique compte même quelques structures strictement nationales avec une dizaine de réviseurs d'entreprises chargés de missions de contrôle des comptes d'entités d'intérêt public (de taille plus réduite).

Enfin, le Conseil supérieur tient à souligner qu'en Belgique, depuis de nombreuses années, la mission principale du contrôleur légal des comptes doit consister à exercer une activité de contrôle des comptes et que la majorité de ses honoraires doit être générée par cette activité.

2 *Rapport annuel commun 2010 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises,* partie du Conseil supérieur des Professions économiques, 3.2. Taux de concentration des mandats de contrôle des comptes dans les entités d'intérêt public en Belgique, pp. 197 et s.

2. Passeport européen

Proposition de la Commission européenne (article 3*ter* de la directive modifiée) *:*

L'amendement propose d'introduire un « passeport » européen pour les cabinets d'audit. Cela signifie que les cabinets d'audit seraient dans ce cas autorisés à exercer (à titre temporaire, occasionnel ou permanent) leurs activités dans d'autres Etats membres, sous réserve que le contrôleur légal des comptes (agissant au nom du cabinet d'audit) soit agréé en tant que contrôleur légal dans l'Etat membre d'accueil. L'Etat membre d'accueil procède à l'enregistrement du cabinet d'audit originaire d'un autre Etat membre sur la base d'une pièce justifiant de son enregistrement dans le pays d'origine.

Modification par rapport à la situation actuelle en Belgique

Actuellement, les cabinets d'audit inscrits au registre public en Belgique ne sont autorisés à effectuer des contrôles légaux des comptes que sur le seul territoire national. S'ils envisagent de proposer leurs services de contrôle des comptes dans d'autres Etats membres de l'Union européenne, ils doivent solliciter leur enregistrement dans cet Etat membre. Ce principe prévaut dans toute l'Union européenne.

La proposition prévoit l'introduction d'un passeport européen qui impliquerait que l'enregistrement dans un autre Etat membre serait effectué sur la base d'une attestation d'enregistrement dans le pays d'origine (sans autre appréciation).

Un cabinet d'audit originaire d'un autre Etat membre ne sera autorisé d'effectuer des contrôles légaux en Belgique que s'il a désigné un contrôleur légal (personne physique) inscrit au registre public belge.

Position du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur constate que la proposition vise à simplifier, pour les cabinets d'audit, l'accès au marché (européen) de l'audit. Les cabinets d'audit qui envisagent de développer une activité de contrôle des comptes dans plusieurs

Etats membres de l'Union européenne ne seront plus confrontés à une multitude de procédures d'agrément dans chaque Etat membre ; le passeport européen encouragera la mobilité transfrontalière des cabinets d'audit.

Le Conseil supérieur se montre extrêmement réticent quant à la manière dont la supervision sera assurée si ce passeport européen est introduit pour les cabinets d'audit. Même si la Commission européenne prétend que la reconnaissance automatique des cabinets d'audit n'aura pas pour effet de réduire la qualité du contrôle des comptes, dès lors que les autorités compétentes en charge de la supervision publique resteront tenues de superviser les travaux d'audit exécutés dans leur Etat membre respectif, cet argument n'est pas de nature à convaincre totalement le Conseil supérieur.

Le passeport européen pour les cabinets d'audit impliquera que le système belge de supervision publique devra pouvoir s'appuyer sur le système de supervision des autres Etats membres. Or, cette hypothèse requiert une application consistante de la directive « audit » dans toute l'Union européenne. Elle nécessitera également une collaboration optimale entre autorités compétentes de l'Union européenne.

Il semble nécessaire de prévoir des garanties complémentaires permettant d'assurer une harmonisation suffisante des pratiques en matière d'audit avant de développer une mobilité transfrontalière.

Proposition de la Commission européenne (article 3*bis* de la directive modifiée)

L'amendement propose également un « passeport » européen pour les contrôleurs légaux des comptes. Le contrôleur légal des comptes sera autorisé de prester, à titre temporaire ou occasionnel, des services de contrôle des comptes dans d'autres Etats membres. En l'espèce, la directive « qualifications professionnelles » trouvera à s'appliquer (notamment la notification préalable à l'autorité compétente de l'intention de prester le service).

Modification par rapport à la situation actuelle en Belgique

La proposition relative au passeport pour les contrôleurs légaux des comptes s'aligne sur les dispositions de la Directive 2005/36/CE relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles[3].

Position du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur constate que les dispositions de la directive « audit » sont alignées sur celles de la directive « qualifications professionnelles », ce qui a pour effet de lever la confusion quant à l'application des différentes directives.

Dorénavant, les contrôleurs légaux des comptes se verront autorisés à effectuer, à titre temporaire ou occasionnel, des services de contrôle des comptes transfrontaliers, sous réserve de respecter les conditions imposées par la directive « qualifications professionnelles ». Il conviendra plus particulièrement de notifier au préalable aux autorités compétentes de l'Etat membre d'accueil l'intention de prester ces services.

Le Conseil supérieur a néanmoins de fortes hésitations quant au fait de savoir comment il sera possible d'avoir la garantie d'une connaissance suffisante de la législation et la réglementation nationales applicables (par exemple, en matière des conseils d'entreprise). En effet, aucun test de connaissance n'est prévu.

3. Nouvelles mesures relatives aux autorités compétentes – possibilité de délégation

Proposition de la Commission européenne (article 32, al. 1er et article 32*bis* de la directive modifiée) :

Afin d'assurer une plus grande transparence dans la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et d'accentuer leurs responsabilités, chaque Etat membre devra désigner une seule autorité responsable de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

3 JOUE L 255 du 30 septembre 2005, p. 22.

Les autorités compétentes devront être dotées des compétences et ressources nécessaires pour conduire leurs enquêtes.

La décision par l'autorité compétente chargée de la supervision publique de déléguer à d'autres instances (p.ex. des organisations professionnelles) ne pourrait porter que sur l'agrément et l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

La mention explicite de la possibilité de désigner des organisations professionnelles comme autorité compétente est supprimée.

Modification par rapport à la situation actuelle en Belgique

A l'heure actuelle, l'article 43, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 prévoit un « système » de supervision publique chargé de la responsabilité finale de la supervision. Ce système est composé du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, du Procureur général, de la Chambre de renvoi et de mise en état, du Conseil supérieur des Professions économiques, du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et des instances disciplinaires.

Dorénavant, il conviendra de désigner une seule autorité responsable de la supervision publique.

En outre, en dehors de l'agrément et de l'enregistrement, toute délégation à l'organisation professionnelle sera exclue.

L'IRE ne pourra dès lors plus intervenir pour l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, au titre d'« autorité compétente ».

Position du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur émet des objections fondamentales contre le fait que la responsabilité complète de l'ensemble de la supervision publique soit dorénavant logée auprès d'une seule autorité.

Comme le Conseil supérieur a précisé dans son courrier du 30 mars 2012 adressé au Ministre, le législateur belge a opté, en 2007, dans le cadre de la transposition de la directive « audit » et conformément au principe de subsidiarité, pour un « système » de supervision publique.

Dans le cadre de ce système, une distinction a été faite entre les entités en charge des aspects normatifs, d'une part, et les entités en charge des dossiers individuels, d'autre part. Cette distinction est importante, dans la mesure où l'instance appelée à développer la réglementation n'assume pas la responsabilité de son application, voire de la poursuite et du prononcé de sanctions des infractions constatées.

Le Conseil supérieur tient à souligner que le système belge de supervision publique assume sa mission de façon effective et efficace. Aussi plaide-t-il pour le maintien de la possibilité d'organiser un « système » de supervision publique.

Dans le cadre des discussions au niveau européen de 2006 précédant l'adoption de l'actuelle directive « audit », l'option d'un « système » de supervision publique a d'ailleurs explicitement été retenue à la suite d'une intervention de la Belgique.

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Avis du 31 mai 2012 ayant trait au projet de règlement européen relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a demandé au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis à propos des propositions de réforme au niveau européen actuellement en cours de discussion.

Cette réforme au niveau européen porte, d'une part, sur une proposition de directive visant à modifier la directive 2006/43/CE, dite directive « audit » et, d'autre part, sur une proposition de règlement visant à accroître la qualité des audits des comptes des entités d'intérêt public.

Cet avis est le second avis rendu par le Conseil supérieur et porte sur la proposition de règlement évoquée ci-avant. Un premier avis a été rendu par le Conseil supérieur en date du 30 mars 2012 à propos de la proposition de directive visant à modifier la directive « audit ».

Ces deux avis du Conseil supérieur portent sur la version actuelle des textes faisant l'objet de débats au niveau européen. Le Conseil supérieur se permettra de réagir, s'il échet, sur les propositions d'amendements qui pourraient être introduits dans la suite de la procédure en cours actuellement au niveau européen.

L'ensemble des mesures proposées par la réforme de l'audit, et en particulier par la proposition de règlement, doivent être examinées dans un cadre non seulement européen mais aussi mondial car les entités d'intérêt public ont souvent un caractère international.

1. En ce qui concerne la distinction entre les entités d'intérêt public (en abrégé, les « EIP ») et les autres entités soumises au contrôle légal des comptes (en abrégé, les « non-EIP »)

1.1. Portée générale de la mesure proposée

Comme mentionné dans l'avis du 30 mars 2012, la proposition de directive visant à modifier la directive « audit » maintiendrait le champ d'application de ladite directive tant pour les contrôles légaux des comptes des entités considérées comme des « EIP » (au sens de la nouvelle définition proposée) que pour les autres sociétés soumises au contrôle légal des comptes, que ce soit en vertu de mesures imposées au niveau européen ou en vertu d'une quelconque réglementation nationale.

Par contre, la proposition de directive contient une mesure visant à introduire des mesures spécifiques complémentaires applicables aux contrôleurs légaux des comptes en charge de missions dans des entités d'intérêt public dans une proposition de règlement.

Ces mesures spécifiques complémentaires reprises dans le projet de règlement portent sur des mesures ayant trait à la déontologie applicables aux contrôleurs légaux des comptes (indépendance au sens large, secret professionnel) mais aussi sur le mode de fonctionnement des

comités d'audit (rôle dans la désignation d'un contrôleur des comptes, informations à fournir, etc.) ou encore sur l'organisation de la supervision publique de ces contrôleurs légaux des comptes.

1.2. Avis du Conseil supérieur

Comme mentionné dans l'avis du 30 mars 2012, le Conseil supérieur s'interroge sur la pertinence de l'approche retenue visant à faire la distinction EIP/non-EIP. En effet, cette mesure risque de conduire à un audit à deux vitesses et à une dualisation encore accrue de la profession d'auditeurs externes. Le Conseil supérieur convient cependant qu'il importe d'examiner la problématique dans son ensemble, en tenant compte de la situation au niveau mondial.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait toutefois d'examiner les principes repris dans le projet de règlement qui pourraient trouver à s'appliquer à l'ensemble des missions de contrôle légal des comptes afin d'en trouver trace dans la directive « audit » post-réforme.

Sans être exhaustif, on citera, à titre d'exemples,

- le principe de « *professional scepticism* » (article 15 de la proposition de règlement) ou
- les mesures prévues en matière d'organisation des travaux d'audit (article 16 de la proposition de règlement)

tous deux *a priori* applicables à tous les audits et non exclusivement aux contrôles légaux des comptes des EIP.

En ce qui concerne ces deux mesures, on relèvera que la directive « audit » (que ce soit dans sa version actuelle ou après introduction éventuelle des modifications en cours de discussion) ne contient aucune mesure couvrant de près ou de loin ces matières qui, de l'avis du Conseil supérieur, sont de portée générale.

Il convient cependant de nuancer la portée de ce principe général en ce sens qu'il semble peu judicieux d'imposer aux entreprises autres que les « EIP » -et en particulier à des PME- des mesures aussi complexes, telle qu'une liste des missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes (article 10, § 2 de la proposition de règlement) à distinguer en quatre catégories (« *Black list* », « *Dark grey list* », « *Light grey list* » et « *White list* »), à moins de revoir le principe dans une perspective de simplicité.

Par ailleurs, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que le règlement européen est l'outil juridique le plus puissant prévu au niveau européen ne laissant aucune marge de manœuvre au niveau national et qui devrait conduire, dans le cas présent, à la suppression d'un certain nombre de mesures contenues actuellement dans le Code des sociétés (notamment en matière de comité d'audit dans les entités d'intérêt public).

2. En ce qui concerne l'interdiction d'effectuer certaines missions non-audit dans les EIP

2.1. Portée de la mesure proposée

A titre préliminaire, on relèvera que la proposition de règlement européen de la Commission européenne vise à intégrer en droit européen des limitations en termes de types d'activités pouvant être effectué par un contrôleur légal des comptes en sus dudit contrôle légal des comptes pour les contrôles effectués dans des entités d'intérêt public (en abrégé, EIP) au sens de la nouvelle définition proposée dans la proposition de directive visant à modifier la directive « audit ».

Par contre, la proposition de directive visant à modifier la directive « audit » ne formule aucune interdiction de la sorte pour les missions de contrôle légal des comptes effectuées dans les entreprises non considérées comme des entités d'intérêt public (en abrégé, non-EIP). Pour ces entreprises, les principes généraux énoncés dans l'article 22 de la directive 2006/43 restent d'application.

Proposition de règlement européen (article 10, §§ 1er à 4 et § 6) :

1. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit chargé du contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public peut fournir à l'entité contrôlée, à son entreprise mère et aux entreprises qu'elle contrôle, des services de contrôle légal des comptes et des services d'audit financier connexes.

Lorsque le contrôleur légal des comptes fait partie d'un réseau, un membre de ce réseau peut fournir à l'entité contrôlée, à son entreprise mère et aux entreprises qu'elle contrôle au sein de l'Union des services de contrôle légal des comptes et des services d'audit financier connexes.

2. Aux fins du présent article, les services d'audit financier connexes sont:

a) l'audit ou l'examen des états financiers intermédiaires;

b) la fourniture d'assurances quant aux déclarations de gouvernance d'entreprise;

c) la fourniture d'assurances quant à la responsabilité sociale des entreprises;

d) la fourniture d'assurances ou d'attestations sur les informations réglementaires à transmettre aux régulateurs d'établissements financiers en dehors du contrôle légal des comptes et destinées à aider les régulateurs à jouer leur rôle, telles que les informations sur les exigences de fonds propres ou sur certains ratios de solvabilité permettant d'établir la probabilité qu'une entreprise continue d'honorer ses obligations de paiement;

e) la certification du respect des exigences fiscales, lorsqu'une telle attestation est exigée par le droit national;

f) toute autre obligation légale en rapport avec l'audit imposée par la législation de l'Union au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit.

3. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit chargé du contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public ne peut fournir directement ou indirectement à l'entité contrôlée, à son entreprise mère et aux entreprises qu'elle contrôle, des services autres que d'audit.

Lorsque le contrôleur légal des comptes fait partie d'un réseau, aucun membre de ce réseau ne peut fournir à l'entité contrôlée, à son entreprise mère et aux entreprises qu'elle contrôle au sein de l'Union, des services autres que d'audit.

Aux fins du présent article, les services autres que d'audit sont:

a) les services donnant lieu dans tous les cas à des conflits d'intérêts:

   i) services d'experts qui ne sont pas en relation avec l'audit, conseil fiscal, conseils généraux en gestion et autres services de conseil;

   ii) comptabilité et préparation de registres comptables et d'états financiers;

   iii) conception et mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en lien avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière figurant dans les états financiers, et conseils sur le risque;

   iv) services d'évaluation, d'émission d'opinions sur la fidélité des informations ou de rapports sur les apports en nature;

   v) services actuariels et juridiques, y compris la résolution de litiges;

   vi) conception et mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) b) à j) de la directive 2006/43/CE;

vii) participation à l'audit interne du client et prestation de services liés à la fonction d'audit interne;

viii) services de courtage ou de négociation, de conseil en investissement ou services bancaires d'investissement;

b) les services susceptibles de donner lieu à des conflits d'intérêts:

i) services de ressources humaines, notamment le recrutement de membres de la direction;

ii) fourniture de lettres de confort aux investisseurs dans le cadre de l'émission de titres d'une entreprise;

iii) conception et mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) a) de la directive 2006/43/CE;

iv) services de vérification préalable *(due diligence)* pour le compte du vendeur ou de l'investisseur en vue de fusions ou d'acquisitions, et fourniture d'assurances sur l'entité contrôlée aux autres parties à une transaction financière ou pour le compte de sociétés.

Par dérogation aux premier et deuxième alinéas, les services mentionnés aux points b) iii) et b) iv) peuvent être fournis par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, à condition que l'autorité compétente visée à l'article 35, paragraphe 1, du présent règlement donne son accord préalable.

Par dérogation aux premier et deuxième alinéas, les services mentionnés aux points b) i) et b) ii) peuvent être fournis par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, à condition que le comité d'audit visé à l'article 31 du présent règlement donne son accord préalable.

4. Lorsqu'un membre du réseau auquel appartient le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit chargé du contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public fournit des services autres que d'audit à une entreprise constituée dans un pays tiers et soumise au contrôle de cette entité d'intérêt public, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit concerné vérifie si son indépendance est compromise par cette prestation du membre du réseau.

Si son indépendance est compromise, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit prend des mesures afin de réduire les risques liés à cette prestation de services dans un pays tiers. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ne peut continuer d'effectuer le contrôle légal des comptes de l'entité d'intérêt public que s'il peut justifier, conformément à l'article 11, que cette prestation de services n'influe pas sur son jugement professionnel ni sur le rapport d'audit.

Le fait de participer au processus décisionnel de l'entité contrôlée et de fournir les services visés au paragraphe 3, points a) ii) et a) iii), est toujours considéré comme portant atteinte à cette indépendance.

Il est présumé que la prestation des services visés au paragraphe 3, points a) i) et a) iv) à a) viii), porte atteinte à cette indépendance.

Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit peut consulter l'autorité compétente pour obtenir son avis sur la question.

(...)

6. La Commission se voit conférer le pouvoir d'adopter des actes délégués conformément à l'article 68 aux fins d'adapter la liste des services d'audit financier connexes visés au paragraphe 2 et la liste des services autres que d'audit visés au paragraphe 3 du présent article. Lorsqu'elle exerce ce pouvoir, la Commission tient compte de l'évolution des activités et de la profession d'audit.

La proposition de la Commission européenne vise à classifier les missions « non-audit » prestées dans les entités d'intérêt public en sus du contrôle légal des comptes comme suit :

- celles qui sont compatibles (qualifiée de « *White list* ») : article 10, § 2 de la proposition de règlement ;
- celles qui sont compatibles moyennant accord du comité d'audit (qualifiée de « *Light grey list* ») : lecture conjointe de l'article 10, § 3, alinéa 3, b), i) et ii) et § 3, alinéa 5 de la proposition de règlement ;
- celles qui sont compatibles moyennant accord de l'autorité en charge de la supervision publique des auditeurs externes (qualifiée de « *Dark grey list* ») : lecture conjointe de l'article 10, § 3, alinéa 3, b), iii) et iv) et § 3, alinéa 4article 10, § 2 de la proposition de règlement ;
- celles qui sont incompatibles (qualifiée de « *Black list* ») : article 10, § 3, alinéa 3, a) de la proposition de règlement.

Ces catégories couvrent les propositions de textes suivantes :

« White list »:	• l'audit ou l'examen des états financiers intermédiaires; • la fourniture d'assurances quant aux déclarations de gouvernance d'entreprise; • la fourniture d'assurances quant à la responsabilité sociale des entreprises; • la fourniture d'assurances ou d'attestations sur les informations réglementaires à transmettre aux régulateurs d'établissements financiers en dehors du contrôle légal des comptes et destinées à aider les régulateurs à jouer leur rôle, telles que les informations sur les exigences de fonds propres ou sur certains ratios de solvabilité permettant d'établir la probabilité qu'une entreprise continue d'honorer ses obligations de paiement; • la certification du respect des exigences fiscales, lorsqu'une telle attestation est exigée par le droit national; • toute autre obligation légale en rapport avec l'audit imposée par la législation de l'Union au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit
« Light grey list »:	• les services de ressources humaines, notamment le recrutement de membres de la direction; • la fourniture de lettres de confort aux investisseurs dans le cadre de l'émission de titres d'une entreprise;
« Dark grey list »:	• la conception et la mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) a) de la directive 2006/43/CE *(ndlr : les sociétés cotées)*; • les services de vérification préalable *(due diligence)* pour le compte du vendeur ou de l'investisseur en vue de fusions ou d'acquisitions, et la fourniture d'assurances sur l'entité contrôlée aux autres parties à une transaction financière ou pour le compte de sociétés.

« Black list »:	• les services d'experts qui ne sont pas en relation avec l'audit, le conseil fiscal, les conseils généraux en gestion et les autres services de conseil; • la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers; • la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en lien avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière figurant dans les états financiers, et les conseils sur le risque; • les services d'évaluation, d'émission d'opinions sur la fidélité des informations ou de rapports sur les apports en nature; • les services actuariels et juridiques, y compris la résolution de litiges; • la conception et la mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) b) à j) de la directive 2006/43/CE *(ndlr: toutes les EIP à l'exception des sociétés cotées)*; • la participation à l'audit interne du client et la prestation de services liés à la fonction d'audit interne; • les services de courtage ou de négociation, de conseil en investissement ou les services bancaires d'investissement

En ce qui concerne la liste des missions compatibles (faisant partie de la « *White list* »), il convient d'effectuer une lecture conjointe avec l'article 9, § 2 du projet de règlement qui limite l'ampleur de ces missions compatibles comme suit :

> *Proposition de règlement européen*
> (article 9, § 2) :
>
> Lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fournit à l'entité contrôlée des services d'audit financier connexes, visés à l'article 10, paragraphe 2, les honoraires pour ces services se limitent à 10 % maximum des honoraires versés par l'entité contrôlée pour le contrôle légal de ses comptes.

En outre, on relèvera que la proposition européenne (Article 9, §§ 1er et 4) préconise une approche au niveau du cabinet et mais également au niveau de la structure dont relève ledit cabinet d'audit afin d'identifier quelles sont les missions qui pourraient être effectuées dans une entreprise dans laquelle le contrôle légal des comptes est effectué.

Enfin, la proposition de règlement européen prévoit la possibilité pour la Commission européenne via acte délégué (anciennement comitologie) de modifier la liste de chaque catégorie de mission « en fonction de l'évolution des activités et de la profession d'audit ».

*
* *

En 2006, la directive 2006/43/CE n'avait pas intégré ces mesures au titre de règles contraignantes dans chaque Etat membre de l'Union européenne et s'était bornée à énoncer des principes généraux en matière d'indépendance dans son article 22.

En effet, l'article 22 de la directive « audit » précise que chaque Etat membre veillera à ce que le contrôleur légal des comptes et/ou le cabinet d'audit qui procède au contrôle légal des comptes soit indépendant de l'entité contrôlée et ne soit pas associé au processus décisionnel de l'entité contrôlée.

Pour ce faire, il convient, au vu de la directive actuelle, de s'assurer qu'un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit n'effectue pas un contrôle légal des comptes s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou de toute autre nature, directe ou indirecte, en ce compris la fourniture de services additionnels autres que l'audit, entre le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit ou le réseau[1] auquel il appartient et l'entité contrôlée, qui amènerait une tierce partie objective, raisonnable et informée à conclure que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise.

En Belgique, à la suite du scandale lié à la société Lernout & Hauspie, une loi[2] du 2 août 2002 a introduit diverses mesures dans les articles 133 et 134 du Code des sociétés afin d'assurer l'exercice en toute indépendance des missions de contrôle légal des comptes des sociétés :

- renforcement des mesures assurant l'indépendance du commissaire dans le cadre du contrôle légal des comptes en introduisant des mesures visant à mesurer l'indépendance au niveau du « réseau » dont relève le réviseur d'entreprises ;
- introduction de mesures générales visant à interdire, par voie d'arrêté royal, la prestation de missions pouvant être considérées comme remettant en cause l'indépendance du commissaire dans le cadre de sa mission de contrôle légal des comptes (voir ci-après).

  Ces missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes sont largement inspirées de la recommandation européenne[3] du 16 mai 2002 en matière d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes.
- introduction d'une période de viduité de deux ans avant qu'une personne ayant été en charge du contrôle des comptes d'une société ne puisse être engagé en tant qu'administrateur, que gérant ou toute autre fonction auprès de cette société ou d'une personne liée à celle-ci au sens de l'article 11 du Code des sociétés ;
- introduction d'une règle « one to one » dans les sociétés cotées au sens de l'article 4 du Code des sociétés et dans les sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés. Cette règle « one to one » interdit le dépassement de ce ratio pour les honoraires prestés au niveau du réseau par le cabinet d'audit pour des missions (pour autant qu'elles ne soient pas interdites et qu'elles ne remettent pas en cause l'indépendance du commissaire) par rapport au montant des honoraires perçu par le commissaire dans le cadre du contrôle légal des comptes visé à l'article 134, § 2 du Code des sociétés ;
- possibilité de déroger à cette règle « one to one » moyennant l'obtention de certaines garanties : au choix des parties, l'obtention de l'accord du comité d'audit, l'obtention d'un avis favorable du « Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire » ou en cas de contrôle des comptes par un collège de commissaires.

Dans le cadre de cette même loi du 2 août 2002, les règles de base en matière de constitution d'un comité d'audit ont également été introduites dans le Code des sociétés (article 526*bis*).

En 2008, le Code des sociétés a été modifié en vue d'intégrer un certain nombre d'interactions minimales entre tout comité d'audit et le contrôleur légal des comptes de l'entité concer-

1 « Réseau », la structure plus vaste (article 2, 7° de la directive « audit ») :
- destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit;
- et dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles.

2 Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, *Moniteur belge* du 22 août 2002 (2ème édition), pp. 36555-36565.

3 *Journal officiel des Communautés européennes*, Recommandation de la Commission du 16 mai 2002 – Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne : principes fondamentaux, L 191 du 19 juillet 2002, pp. 22-57.

née, ayant notamment trait à l'exercice en toute indépendance du contrôle légal des comptes.

*
* *

En 2002, aux Etats-Unis, le *Sarbanes-Oxley Act* a également introduit des mesures nouvelles en matière d'indépendance des auditeurs externes en charge du contrôle légal des comptes de sociétés soumises au contrôle de la SEC.

On relèvera, à titre principal, les mesures suivantes (Section 201 du *Sarbanes-Oxley Act*) introduites dans la Section 10A du *Securities Exchange Act* de 1934 :

- introduction d'une liste de 9 missions « non-audit » considérées légalement comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes:
  (1) la tenue de la comptabilité et les autres services lies aux imputations comptables ou aux états financiers des sociétés dans lesquelles le contrôle des comptes est effectué ;
  (2) la conception et l'implémentation des systèmes d'information financière ;
  (3) les services d'évaluation ou de valorisation, les attestations d'équité (en franglais, les « *fairness opinions* ») et les rapports d'apports en nature ;
  (4) les services actuariels;
  (5) les services d'externalisation de l'audit interne;
  (6) les fonctions de gestion et de ressources humaines ;
  (7) les missions de courtier ou de négociant, de conseil en investissements ou les services en matière d'investissement bancaire ;
  (8) les services légaux ou les services d'expert n'ayant pas trait à l'audit;
  (9) tout autre service que le PCAOB détermine, par voie réglementaire, comme étant non admis.
- obligation[4] pour le contrôleur légal des comptes d'obtenir une approbation préalable par le comité d'audit de la société concernée pour pouvoir effectuer une (ou plusieurs) mission(s) non-audit considérée(s) comme n'étant pas incompatible(s) ;
- possibilité d'obtenir une dérogation, au cas par cas, par une société soumise au contrôle de la SEC ou par un contrôleur légal des comptes d'une telle société auprès du PCAOB afin de pouvoir effectuer une mission considérée comme étant légalement incompatible avec le contrôle légal des comptes pour autant que cette mission puisse être considérée comme étant nécessaire ou appropriée dans l'intérêt public et permette d'assurer la protection des investisseurs. L'obtention d'une telle dérogation du PCAOB doit également être confirmée par la SEC pour être considérée comme valable.

*
* *

Le droit belge contient actuellement une liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, applicable à toutes les missions de commissariat aux comptes (et non aux seules missions effectuées dans les EIP). Les missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes ont été introduites dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (article 183*bis* du Livre III) par le biais d'un arrêté royal du 4 avril 2003[5] :

- *prendre une décision ou intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée*
- *assister ou participer à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée*
- *élaborer, développer, mettre en œuvre ou gérer des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée*
- *réaliser des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels de la société contrôlée, au cas où celles-ci constituent un élément important des comptes annuels*
- *participer à la fonction d'audit interne*

4 La Section 202 du *Sarbanes-Oxley Act* a cependant introduit, dans la Section 10A du *Securities Exchange Act* de 1934, une règle *de minimis* d'exemption (à considérer comme formant un tout) correspondant à un montant de 5% du montant total des honoraires versés par la société à son auditeur externe durant l'exercice fiscal au cours duquel le(s) service(s) « non-audit » est(sont) presté(s).

5 Arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *Moniteur belge* du 19 mai 2003.

- *représenter la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres*
- *intervenir dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée.*

En partant de la proposition de règlement européen, on peut tenter juxtaposer ces deux « *Black lists* » comme suit :

« Black list »	
Proposition de règlement européen	Droit belge actuellement applicable
[article 7, § 1er – Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit et tout autre détenteur de droits de vote dans un cabinet d'audit sont indépendants de l'entité contrôlée et ne peuvent participer au processus décisionnel de l'entité concernée.]	• prendre une décision ou intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée
• les services d'experts qui ne sont pas en relation avec l'audit, le conseil fiscal, les conseils généraux en gestion et les autres services de conseil;	
• la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers;	• assister ou participer à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée
• la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en lien avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière figurant dans les états financiers, et les conseils sur le risque;	
• les services d'évaluation, d'émission d'opinions sur la fidélité des informations ou de rapports sur les apports en nature;	• réaliser des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels de la société contrôlée, au cas où celles-ci constituent un élément important des comptes annuels
• les services actuariels et juridiques, y compris la résolution de litiges;	• représenter la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres
• la conception et la mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) b) à j) de la directive 2006/43/CE *(ndlr : toutes les EIP à l'exception des sociétés cotées)*;	• élaborer, développer, mettre en œuvre ou gérer des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée
• la participation à l'audit interne du client et la prestation de services liés à la fonction d'audit interne ;	• participer à la fonction d'audit interne
• les services de courtage ou de négociation, de conseil en investissement ou les services bancaires d'investissement	• N.A. (les réviseurs d'entreprises ne sont pas autorisés à prester ces services - missions réservées)
	• intervenir dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée ;

Par ailleurs, en ce qui concerne les missions autres que les missions incompatibles, qui pourraient être effectuées par un contrôleur légal des comptes par un professionnel relevant de son orbite, le législateur belge a instauré, pour les missions effectuées dans les sociétés cotées et les sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, depuis 2003, une limitation en introduisant une mesure de « one to one », dont il est possible de déroger moyennant accord, du comité d'audit de la société concernée ou d'une composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, à moins que la société concernée ne soit contrôlée par un collège de commissaires (« *joint audit* »).

2.2. Avis du Conseil supérieur

1°) **Le principe même de l'identification de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes n'est pas neuf** dans la mesure où il trouve ses origines, au niveau européen, dans une recommandation européenne de 2002 ayant été transposée en droit belge, malgré le caractère non contraignant de la recommandation.

2°) **Le principe de l'interdiction** de missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes **à déterminer au niveau du réseau dont relève le contrôleur légal des comptes n'est pas neuf** dans la mesure où il a été intégré en droit belge -dans le Code des sociétés- depuis 2002.

3°) **Tant le principe de l'identification de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes que celui d'une approche par réseau ont fait leur preuve en Belgique et ne font pas l'objet d'une remise en question**.

4°) Le Conseil supérieur estime toutefois que les catégories reprises dans la proposition de règlement sont fort complexes et ne peuvent, sur le long terme, couvrir toutes les situations.

L'approche proposée au niveau européen part du postulat qu'il est possible d'identifier toutes les missions que pourraient effectuer un contrôleur légal des comptes et/ou toute autre personne relevant de leur réseau.

La Commission s'est ensuite attachée à répartir ces différentes missions dans des catégories en fonction du risque que présentent ces missions en terme d'indépendance du contrôleur légal des comptes si celui-ci ou toute autre personne relevant de son réseau devait prester une telle mission en sus du contrôle des comptes. Ceci a conduit à l'élaboration des listes de missions : une « *White list* » et une « *Black list* » et entre ces deux extrêmes une zone intermédiaire, encore subdivisée en deux catégories, la « *Light grey list* » et la « *Dark grey list* ».

De l'avis du Conseil supérieur, ce système complexe serait difficile à gérer s'il devait être mis en œuvre dans la mesure où, d'une part, il n'est pas possible de viser tous les cas de figure et, d'autre part, ces libellés de missions peuvent toujours faire l'objet de discussion si elle ne sont pas citée nommément.

On pourrait être amené à s'interroger quant à la manière de considérer une éventuelle mission non visée par une des catégories :

- L'adage public « tout ce qui n'est pas interdit est autorisé » est-il de rigueur ? Dans ce cas, le point central de la liste de missions répertoriées est la « *Black list* ».
- Cette mission est-elle interdite purement et simplement ? Dans ce cas, le point central de la liste des missions répertoriées est la « *White list* ».

Chercher une réponse à cette question fondamentale permettrait d'examiner ces différentes listes (et leur importance relative éventuelle) et de se fonder une opinion plus tranchée en la matière mais ne résoudrait en aucune manière le problème de la complexité.

Le Conseil supérieur est dès lors favorable à une simplification du système de listes, de préférence à l'extrême, à savoir une seule liste permettant d'identifier rapidement ce qui est non admis.

En droit belge, ce qui a été retenu depuis 2003 est une liste de missions non compatibles avec le contrôle légal des comptes, ce qui correspond à une « *Black list* ». Ce système a le mérite, de l'avis du Conseil supérieur, de la clarté et de la facilité de compréhension, que ce soit de la part du professionnel ou de l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

On relèvera également l'existence, en Belgique de missions autorisées

- d'une part, moyennant l'accord du comité d'audit et,
- d'autre part, à condition de rendre l'information publique dans l'annexe des comptes.

Ceci correspond à une forme de « *Grey list* ».

Le Conseil supérieur n'est pas opposé à ce type de liste mais souhaite souligner que la sécurité juridique n'est rencontrée que pour autant qu'il s'agisse de missions qui ne portent pas d'office préjudice à l'exercice d'une mission de contrôle légal des comptes en toute indépendance.

*

* *

Si l'option devait cependant être retenue au niveau du règlement européen de maintenir le principe d'une « *Grey list* », les membres du Conseil supérieur formulent des propositions divergentes :

- Mme Ann Jorissen et MM. Philippe Lambrecht, Pierre-Armand Michel et Jean-Paul Servais estiment qu'il conviendrait de simplifier la proposition en supprimant la catégorie « *Dark grey list* ». En effet, cette procédure vise à permettre l'accomplissement de certaines missions moyennant l'accord ***préalable*** de l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes de l'entité d'intérêt public concernée (article 10, § 3, alinéa 3, b) iii) et iv)) alors qu'elle est en tout état de cause en charge de la vérification *a posteriori* des travaux effectués par les contrôleurs légaux des comptes concernés. Ces quatre membres seraient, dès lors, en faveur d'une suppression de la catégorie des missions reprises sur la « *Dark grey list* » et du transfert, soit dans la « *Black list* », soit dans la « *Light grey list* ».
- Deux membres, Mme Bergie Van Den Bossche et M. Jean-Luc Struyf, rappellent qu'ils estiment préférable que le législateur européen ne dresse qu'une seule liste afin d'assurer la sécurité juridique voulue. Fondamentalement, ils estiment que seules devraient être autorisées les missions d'audit et les missions légales prévues par les législations nationales.

*

* *

Si l'option devait cependant être retenue au niveau du règlement européen de maintenir le principe d'une « *White list* », le Conseil supérieur estime qu'à tout le moins la « *White list* » devrait clairement mentionner qu'outre les missions d'audit, le contrôleur légal des comptes doit être habilité à effectuer les missions légales prévues dans la législation nationale (pour autant qu'elles n'aillent pas l'encontre du cadre fixé au niveau européen) afin d'y intégrer pour la Belgique les missions du contrôleur légal des comptes (en Belgique, le réviseur d'entreprises en sa qualité de commissaire) auprès du conseil d'entreprise.

5°) Le Conseil supérieur souhaite également attirer l'attention du Ministre à propos des « services d'audit financier connexes », qualifiés de « *White list* ».

En effet, le Conseil supérieur s'interroge sur l'opportunité de limiter à 10% les missions reprises sous la « *White list* » (pour autant que celle-ci soit maintenue *in fine*) alors que cette catégorie porte sur une liste de services qui ne remettent pas en question l'indépendance du commissaire.

Le Conseil supérieur propose dès lors (pour autant que celle-ci soit maintenue *in fine*) de supprimer purement et simplement cette limitation de 10% pour les missions considérées comme faisant partie de la « *White list* ».

A défaut, une autre alternative pourrait être envisagée de manière à tenir compte du cadre légal national en la matière :

a) en adaptant le point f) du paragraphe 2 de l'article 10 de la proposition de règlement comme suit :

> 2. Aux fins du présent article, les services d'audit financier connexes sont :
> (...)
> f) toute autre obligation légale en rapport avec l'audit imposée par la législation de l'Union au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit **ou par toute réglementation nationale, pour autant qu'elle n'aille pas à l'encontre du cadre légal adopté au niveau européen.**

b) en revoyant la limite de 10 % contenue dans l'article 9, § 2 de la proposition de règlement. En effet, si des services sont considérés comme étant compatibles avec le contrôle légal des comptes (*« White list »*), il n'y a pas lieu de limiter les honoraires pour ces missions à 10 %, pour autant que la législation au niveau national considère que cette mission ne peut être faite que par le contrôleur légal des comptes. Le texte devrait, de l'avis du Conseil supérieur, être complété comme suit :

> Lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fournit à l'entité contrôlée des services d'audit financier connexes, visés à l'article 10, paragraphe 2, les honoraires pour ces services se limitent à 10 % maximum des honoraires versés par l'entité contrôlée pour le contrôle légal de ses comptes, **à moins que ces missions ne soient considérées, au niveau national, comme ne pouvant être effectuées que par l'auditeur externe en charge du contrôleur légal des comptes**.

Le traitement de la « *White list* » est particulièrement important en Belgique (pour autant que celle-ci soit maintenue *in fine*) eu égard au cadre légal adopté à ce jour. En effet, toutes les missions reprises dans la proposition de règlement sous la « *White list* » -à l'exception de la fourniture d'assurances en matière de responsabilité sociétale des entreprises (qui ne sont pas imposées en droit belge)- sont réservées au réviseur en charge du contrôle légal des comptes (le « commissaire » en droit belge) :

- *l'audit ou l'examen des états financiers intermédiaires;*
- *la fourniture d'assurances quant aux déclarations de gouvernance d'entreprise;*
- *la fourniture d'assurances ou d'attestations sur les informations réglementaires à transmettre aux régulateurs d'établissements financiers en dehors du contrôle légal des comptes et destinées à aider les régulateurs à jouer leur rôle, telles que les informations sur les exigences de fonds propres ou sur certains ratios de solvabilité permettant d'établir la probabilité qu'une entreprise continue d'honorer ses obligations de paiement;*
- *la certification du respect des exigences fiscales, lorsqu'une telle attestation est exigée par le droit national;*
- *toute autre obligation légale en rapport avec l'audit imposée par la législation de l'Union au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit.*

D'autres missions (non reprises dans la « *White list* ») sont réservées en droit belge au contrôleur légal des comptes. On citera, à titre d'exemple et pour sa représenta-

tivité, la mission du commissaire dans les conseils d'entreprise. On relèvera qu'en Belgique la mission du commissaire est composée d'un double volet, une mission envers l'assemblée générale des actionnaires (effectuées dans l'intérêt public), une seconde mission envers le conseil d'entreprise (si l'entreprise dépasse les critères fixés légalement). En outre, on relèvera que le fait que ces deux missions sont aussi importantes l'une que l'autre est reflété dans les procédures de désignation d'un contrôleur légal des comptes (décision par l'assemblée générale des actionnaires (le cas échéant, sur proposition de l'organe de gestion et, s'il échet, après examen par le comité d'audit) à condition que le conseil d'entreprise n'exerce pas son droit de véto).

6°) De l'avis du Conseil supérieur, les mesures en matière de « conception et de mise en œuvre de systèmes informatiques financiers » contenues dans la proposition de règlement sont complexes dans la mesure où celles-ci font partie de la liste des missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes (qualifiée de « *Black list* ») pour toutes les entités d'intérêt public à l'exception des sociétés cotées pour lesquelles ce service est considéré comme faisant partie de missions pouvant donner à des conflits d'intérêts mais possibles moyennant l'accord de l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes des sociétés cotées (« *Dark grey list* »).

Le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait de simplifier ces mesures en considérant ce type de missions comme totalement interdites pour toutes les catégories d'entités d'intérêt public (« *Black list* »). Le Conseil supérieur fonde sa proposition sur le fait qu'une telle interdiction a déjà fait ses preuves en Belgique vu qu'elle est d'application depuis 2003 sans poser de problème.

7°) A l'aune de l'examen des missions considérées comme étant en tout état de cause incompatibles avec le contrôle légal des comptes (« *Black list* »), le Conseil supérieur s'interroge sur la signification des « services d'experts qui ne sont pas en relation avec l'audit » (sous i) de l'article 10, § 3, alinéa 3, a) dont le libellé est à ce point large qu'il pourrait englober toutes les missions autres que le contrôle légal pur et simple des comptes.

La version anglaise du texte en projet n'étant pas plus explicite (« *expert services unrelated to the audit* »), le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait de clarifier la portée de ce membre de phrase qui semble avoir une portée à ce point générale que tout autre élément complémentaire semble superflu.

La norme ISA 620 définit le terme « expert »[6] comme désignant « *une personne ou un cabinet possédant des compétences, des connaissances et une expérience spécifiques dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit* » (ISA 620.3) et prévoit des mesures distinctes selon que l'expert auquel il serait fait appel relèverait ou non du même cabinet.

6 La consultation des diverses définitions d'« expert » permet d'aboutir à un certain nombre de distinctions (www.Wikipedia.fr) utiles à la bonne compréhension :
*« Le **savant** est réputé maîtriser la connaissance d'un domaine donné, et cette connaissance, censée avoir une réalité en soi, peut généralement être formalisée et considérée comme objective. En d'autres termes le savant est au service de sa connaissance.*
*L'**expert** est par différence plutôt maître d'un savoir, qui intègre naturellement des éléments de connaissance, mais qui prend en compte une expérience et des savoirs transmis non formalisés. L'expert est ainsi porteur de son savoir et c'est à ce titre qu'il témoigne.*
Par opposition au spécialiste, il est attendu de l'expert qu'il s'exprime et qu'il prenne parti dans des débats ou des interrogations à sa portée. En plus d'une qualité de spécialiste, l'expert se définit donc comme l'homme apte à expliciter un jugement sur un sujet et à intervenir dans les débats qui le concernent.
L'expert est ainsi plus qu'un savant et qu'un spécialiste puisqu'il conjugue une compétence ouverte et une aptitude à communiquer sur son sujet ».

Le Conseil supérieur émet dès lors de nettes réserves à propos du maintien de ce membre de phrase dont la portée est à ce point large qu'il pourrait couvrir toutes sortes de situation et entraîner une insécurité juridique qui serait contraire à l'objectif poursuivi par le projet de règlement en cours de discussion au niveau européen.

8°) Par ailleurs, le Conseil supérieur constate que la liste des missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes (qualifiée de « *Black list* ») comprend notamment le « conseil fiscal » qui n'est pas repris actuellement dans la liste des missions incompatibles en droit belge.
Eu égard à la très forte connexion en droit belge entre la comptabilité et la fiscalité, quatre membres du Conseil supérieur, Mme Ann Jorissen, MM. Philippe Lambrecht, Pierre-Armand Michel et Jean-Paul Servais, estiment qu'il serait peu judicieux de s'opposer à cette proposition, à condition d'intégrer une mesure de sauvegarde, telle que l'obtention de l'accord du comité d'audit de l'entité.

Mme Bergie Van Den Bossche et M. Jean-Luc Struyf marquent quant à eux leur soutien avec cet aspect de la proposition européenne. Ils estiment, en effet, que le conseil fiscal est incompatible avec le contrôle légal des comptes.

9°) Enfin, de l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de prévoir un processus visant à associer les différents Etats membres en cas de révision des différentes listes de missions mettant/pouvant mettre en cause l'indépendance du contrôleur légal des comptes. Il n'est dès lors pas en faveur de la latitude laissée à la Commission européenne (dans le § 6 de l'article 10 du projet de règlement) de modifier cette liste via acte délégué (anciennement comitologie).

3. En ce qui concerne l'instauration d'une mesure visant à imposer dans certaines circonstances des cabinets d'« audit pur »

3.1. Portée de la mesure proposée

Proposition de règlement de la Commission européenne (article 10, § 5) :

Lorsqu'un cabinet d'audit réalise plus d'un tiers de ses revenus annuels d'audit auprès de grandes entités d'intérêt public et appartient à un réseau dont les membres ont des revenus annuels d'audit combinés qui sont supérieurs à 1,5 milliard d'EUR au sein de l'Union européenne, il respecte les conditions suivantes:

a) il ne fournit, que ce soit directement ou indirectement, à aucune entité d'intérêt public de services autres que d'audit;
b) il ne fait pas partie d'un réseau qui fournit des services autres que d'audit au sein de l'Union;
c) aucune entité qui fournit des services énumérés au paragraphe 3 ne détient, directement ou indirectement, plus de 5 % de son capital ou de ses droits de vote;
d) les entités qui fournissent les services énumérés au paragraphe 3 ne détiennent pas ensemble, directement ou indirectement, plus de 10 % de son capital ou de ses droits de vote;
e) il ne détient pas, directement ou indirectement, plus de 5 % du capital ou des droits de vote d'une entité qui fournit les services énumérés au paragraphe 3.

On relèvera de prime à bord qu'il s'agit d'une proposition de la Commission européenne controversée ayant déjà fait l'objet de prises de position par certaines composantes de la profession.

La proposition formulée par la Commission vise à introduire une sorte de « garde-fou » en cas de prédominance d'un acteur du marché. Cette prédominance devrait se situer **simultanément** à deux niveaux :

- ***au niveau national:*** si un cabinet d'audit réalise plus d'un tiers de ses revenus annuels d'audit auprès de grandes entités d'intérêt public;
- ***au niveau européen:*** si un cabinet d'audit appartient à un réseau dont les membres ont des revenus annuels d'audit combinés qui sont supérieurs à 1,5 milliard d'EUR au sein de l'Union européenne.

Le « garde-fou » proposé par la Commission européenne vise à interdire à ce cabinet d'audit et à sa structure européenne des missions « non-audit ». Cinq mesures sont prévues afin d'éviter tous les cas de figure au niveau du cabinet d'audit:

a) le cabinet d'audit ne pourrait fournir, que ce soit directement ou indirectement, à aucune entité d'intérêt public des services autres que d'audit;

b) le cabinet d'audit ne pourrait pas faire pas partie d'un réseau qui fournit des services autres que d'audit au sein de l'Union;

c) aucune entité qui fournit des services énumérés au paragraphe 3 [de l'article 10] ne détient, directement ou indirectement, plus de 5 % du capital ou des droits de vote dudit cabinet d'audit;

d) les entités qui fournissent les services énumérés au paragraphe 3 [de l'article 10] ne détiennent pas ensemble, directement ou indirectement, plus de 10 % du capital ou des droits de vote dudit cabinet d'audit;

e) le cabinet d'audit ne peut pas détenir, directement ou indirectement, plus de 5 % du capital ou des droits de vote d'une entité qui fournit les services énumérés au paragraphe 3 [de l'article 10].

3.2. Avis du Conseil supérieur

De l'avis du Conseil supérieur, la mise en place d'un système de « garde-fou » peut être acceptable pour autant qu'il s'agit réellement d'un garde-fou se déclenchant au moment d'un risque réel sur le marché de l'audit. Avant de pouvoir prendre position, le Conseil supérieur estime qu'il convient de disposer d'une évaluation claire de la Commission européenne quant à l'applicabilité dans l'immédiat de cette mesure (combien de cabinets d'audit seraient visés dans combien de pays?) et une analyse de la sensibilité de cette mesure par rapport à la situation actuelle (en cas de léger accroissement de la concentration, combien de cabinets d'audit pourraient être visés dans combien de pays?). A défaut de disposer de telles informations, il est difficile de porter un jugement objectif quant à la mesure proposée au niveau européen.

Enfin, on relèvera que certains Etats membres de l'Union européenne ont fait valeur le fait que cette mesure irait à l'encontre de l'article 114 du Traité. Il n'appartient pas au Conseil supérieur des Professions économiques de procéder à l'examen juridique d'une éventuellement non-conformité au Traité européen de Maastricht, tel que modifié dernièrement par celui de Lisbonne.

4. En ce qui concerne la durée du mandat et les règles en matière de rotation

4.1. Portée de la mesure proposée

A titre préliminaire, on relèvera que la proposition de règlement européen de la Commission européenne vise à intégrer en droit européen des limitations en termes de durée du(des) mandat(s) (consécutifs) du contrôle légal des comptes effectué dans des entités d'intérêt public (en abrégé, EIP) au sens de la nouvelle définition proposée dans la proposition de directive visant à modifier la directive « audit ».

Par contre, la proposition de directive visant à modifier la directive « audit » ne formule aucune limitation de la sorte pour les missions de contrôle légal des comptes effectuées dans les entreprises non considérées comme des entités d'intérêt public (en abrégé, non-EIP).

Proposition de règlement (article 33) :

1. L'entité d'intérêt public désigne un contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour une première mission qui ne peut pas durer moins de deux ans.

L'entité d'intérêt public peut reconduire cette mission une seule fois.

La durée maximale des deux missions réunies ne dépasse pas six ans.

Si, sur la durée d'une mission d'audit continue de six ans, deux contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit ont été désignés, la durée maximale de la mission de chaque contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit ne dépasse pas neuf ans.

2. A l'issue de la durée maximale de la mission visée au paragraphe 1, ni le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit, ni aucun autre membre de son réseau dans l'Union ne peut entreprendre le contrôle légal des comptes de l'entité d'intérêt public en question avant une période d'au moins quatre ans.

3. Par dérogation aux paragraphes 1 et 2, l'entité d'intérêt public peut, à titre exceptionnel, demander à l'autorité compétente visée à l'article 35, paragraphe 1, d'autoriser une prolongation au titre de laquelle elle peut à nouveau désigner le même contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour une nouvelle mission. Lorsque deux contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit sont désignés, la durée de cette troisième mission ne dépasse pas trois ans. Lorsqu'un seul contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit est désigné, la durée de cette troisième mission ne dépasse pas deux ans.

4. Le ou les associés principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes cessent de participer au contrôle légal des comptes de l'entité après une période de sept ans à compter de leur désignation. Ils peuvent y prendre part à nouveau après une période d'au moins trois ans.

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit instaure un mécanisme de rotation progressive adapté qu'il applique aux personnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal des comptes, en particulier au moins aux personnes qui sont enregistrées en tant que contrôleurs légaux des comptes. La rotation progressive est effectuée par étapes, sur une base individuelle, et non sur la base d'équipes entières. Elle est proportionnelle à la taille de l'activité du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit.

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit doit pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ce mécanisme est bien appliqué et adapté à la taille de son activité.

5. Lorsqu'un contrôleur légal ou un cabinet d'audit est remplacé par un autre contrôleur légal ou cabinet d'audit, il lui remet un dossier de transmission. Ce dossier contient les informations pertinentes concernant l'entité contrôlée qui peuvent raisonnablement être nécessaires pour comprendre la nature des activités et l'organisation interne de l'entité contrôlée et pour garantir la continuité du contrôle légal des comptes et la comparabilité avec les audits des exercices précédents.

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit précédent permet également l'accès du nouveau contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit aux rapports complémentaires remis pour les exercices précédents au comité d'audit, conformément à l'article 23, et à toute information communiquée aux autorités compétentes conformément aux articles 25 et 27.

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit précédent doit pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ces informations ont été fournies au nouveau contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit.

6. L'AEMF élabore des projets de normes techniques de réglementation qui précisent les exigences techniques relatives au contenu du dossier de transmission visé au paragraphe 6.

Pouvoir est délégué à la Commission d'adopter les normes techniques de réglementation visées au paragraphe 6 conformément à l'article 10 du règlement (UE) n° 1095/2010.

On relèvera que la proposition de la Commission européenne introduit des mesures nouvelles – spécifiquement applicables aux mandats de contrôle légal des comptes dans les entités d'intérêt public– ayant trait aux mesures suivantes :

- durée minimale du mandat : premier mandat de minimum 2 ans ;
- durée maximale des mandats consécutifs effectués par un même contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit (couramment appelé, « rotation externe ») : au maximum 6 ans si pas de contrôle conjoint / au maximum 9 ans si contrôle conjoint ;
- période de viduité pour pouvoir effectuer un nouveau mandat de contrôle légal des comptes (tant personne physique que personne morale) : au minium 4 ans ;
- possibilité de dérogation à la durée maximale des mandats consécutifs (prolongation de 2 ans au maximum si pas de contrôle conjoint / prolongation de 3 ans au maximum si contrôle conjoint), moyennant obtention d'une dérogation à l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes ;
- mesure de « rotation interne » : le(s) associé(s) principal(aux) en charge de la réalisation du contrôle légal des comptes doivent être renouvelés au plus tard tous les 7 ans et moyennant un mécanisme de rotation progressive (dont ils doivent être en mesure de démontrer l'effectivité) ;
- en cas de remplacement d'un contrôleur légal des comptes, obligation de fournir un dossier de transmission par le prédécesseur dont les exigences techniques quant au contenu sont fixées par le biais d'une norme technique de réglementation adoptée par la Commission européenne (acte délégué – anciennement comitologie) sur proposition d'ESMA.

4.2. Avis du Conseil supérieur

4.2.1. En ce qui concerne la durée des mandats

Le Code des sociétés actuellement d'application en Belgique prévoit déjà une durée des mandats de contrôle légal des comptes (3 ans). Le Conseil supérieur constate que cette durée de mandat n'est pas incompatible avec les différentes propositions formulées au niveau européen.

4.2.2. En ce qui la « rotation externe »

Une mesure de « rotation interne » est prévue dans une norme professionnelle applicable aux contrôleurs légaux des comptes en Belgique en cas de contrôle dans les entités d'intérêt public au sens de la loi du 22 juillet 1953 (concept plus étroit que la proposition contenue dans le projet de directive visant à modifier la directive « audit ») au terme d'une période de 6 ans.

Aucune mesure de « rotation externe » n'existe à ce jour au niveau fédéral. Au niveau régional, il existe une mesure de « rotation externe » dans deux décrets wallons du 30 avril 2009 portant sur les missions de contrôle des comptes des organismes d'intérêt public, des intercommunales ou des sociétés de logement de service public situés en Région wallonne. Dans ce type de missions, une « rotation externe » est obligatoire au terme d'une période de 6 ans (deux mandats consécutifs de 3 ans).

Le Conseil supérieur constate que l'introduction d'une mesure de « rotation externe » semble facile à mettre en œuvre mais ne constitue pas forcément une solution optimale pour l'entreprise, ses actionnaires et les différents « *stakeholders* ». En effet, le coût du contrôle légal des comptes risque d'être supérieur. Une autre question encore plus fondamentale est de savoir quel sera l'incitant pour un contrôleur légal des comptes d'effectuer correctement sa mission en sachant qu'il ne peut être renouvelé dans son mandat eu égard à la mesure de rotation « externe » mise en place au terme d'une période fixe.

Pour le Conseil supérieur, la « rotation externe » -dont l'effectivité de sa contribution à l'exercice en toute indépendance d'un mandat de contrôle légal des comptes n'a pas encore été démontrée à ce jour- n'a jamais été un objectif prioritaire par rapport à l'adoption d'une liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, dont l'effectivité de sa contribution à l'exercice en toute indépendance d'un mandat de contrôle légal des comptes est une évidence.

Même si le Conseil supérieur n'a pas fait de la « rotation externe », l'élément le plus important des réformes qu'il a soutenues ces dernières années pour accroître l'indépendance (liste stricte (non optionnelle) de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, règle « one to one », l'introduction d'une période de viduité pour un contrôleur légal quittant la profession), il estime que la rotation externe va de soi, à l'initiative de toutes les parties, à partir du moment où il existe un système régulatoire bien organisé permettant d'assurer l'exercice avec l'indépendance attendue des missions de contrôle légal des comptes. Il convient cependant de veiller à ce que la périodicité de ce remplacement soit suffisamment longue.

Dans cette perspective, il conviendrait d'effectuer une étude comparative sur la durée moyenne des mandats successifs de contrôle légal des comptes avant de se prononcer sur l'opportunité de l'introduction d'un tel système de rotation et, le cas échéant, de la périodicité à retenir en matière de remplacement obligatoire d'un cabinet d'audit.

De l'avis du Conseil supérieur, il existe des mesures plus efficaces pour veiller à l'exercice en toute indépendance des missions de contrôle légal des comptes :

- l'obligation pour chaque contrôleur légal des comptes (que ce soit les personnes physiques ou les personnes morales) de ***dégager une majorité des honoraires de leurs missions de contrôle légal des comptes,*** complétée d'une liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes à respecter au niveau du groupe et du réseau ;
- une rotation « interne », complétée d'une supervision publique des cabinets d'audit portant notamment sur les mesures mises en œuvre en termes d'organisation du cabinet et sur l'effectivité de ces procédures.

La première modalité donne, de l'avis du Conseil supérieur, en particulier l'assurance que le contrôleur légal des comptes se consacre majoritairement à son « *core business* », l'audit externe, et dispose d'une expérience voulue quant à l'appréhension des risques supportés par l'entreprise soumise à son contrôle lui offrant des points de comparaison utile à la bonne compréhension de l'environnement de l'entité soumise à son contrôle.

4.2.3. En ce qui la période de viduité introduite en corrélation avec la « rotation externe »

Dans la mesure où il n'existe pas –en droit belge– de manière structurelle de règle en matière de « rotation externe », une période de viduité avant de pouvoir solliciter à nouveau en vue d'effectuer une mission de contrôle légal des comptes n'est forcément pas inscrite en droit national.

De l'avis du Conseil supérieur, en cas de maintien d'une mesure de « rotation externe » systématique (voir ci-avant point 4.2.2), il conviendrait de réduire cette période à trois ans (en lieu et place de quatre ans). En effet, à la lecture des différents textes repris dans la proposition de règlement, la durée la plus probable d'un mandat de contrôle légal des comptes dans les différents Etats membres de l'Union européenne devrait converger vers 3 ans.

Introduire une période de viduité de 4 ans dans le règlement risque, de l'avis du Conseil supérieur, conduire *de facto* à une période de viduité de 6 ans ou à amener les entreprises à interrompre certains mandats en cours. Ces risques pourraient être réduits de manière considérable en retenant une période de viduité de trois ans en lieu et place de quatre ans.

5. Certificat de qualité européen

5.1. Portée de la mesure proposée

Proposition de règlement (article 50) :

1. L'AEMF institue un certificat de qualité européen pour les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public.

Le certificat de qualité européen remplit les conditions suivantes:

a) le certificat de qualité européen est délivré par l'AEMF et il est valable dans l'ensemble de l'Union;
b) les auditeurs et les cabinets d'audit de l'Union satisfaisant aux conditions requises ont le droit de demander le certificat de qualité européen;
c) l'AEMF publie les conditions requises pour l'obtention du certificat de qualité européen.
   Ces conditions reposent sur la qualité d'audit et sur l'expérience acquise avec les systèmes d'assurance qualité visés à l'article 30 de la directive 2006/43/CE et à l'article 40 du présent règlement;
d) l'AEMF facture des frais aux contrôleurs légaux des comptes et aux cabinets d'audit pour la délivrance du certificat de qualité européen, conformément à l'acte délégué visé au paragraphe 4 du présent article. Ces frais couvrent entièrement les dépenses que doit consentir l'AEMF pour délivrer le certificat et le remboursement des coûts éventuellement engagés par les autorités compétentes dans le cadre de leur travail au titre du présent article;
e) l'AEMF expose les raisons motivant la délivrance du certificat ou le rejet de la demande;
f) un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit satisfait à tout moment aux conditions requises pour l'octroi initial du certificat;
g) l'AEMF est habilitée à réexaminer tout certificat octroyé à un contrôleur légal des comptes ou à un cabinet d'audit à la demande d'une autorité compétente ou de sa propre initiative. Les résultats des examens d'assurance qualité sont pris en considération;
h) l'AEMF est en droit de retirer le certificat de qualité européen lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ne remplit plus les conditions requises pour son obtention;
i) l'AEMF tient un registre des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit ayant obtenu le certificat;
j) le certificat de qualité européen est facultatif et ne constitue pas une condition requise pour que les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit puissent procéder au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public, être agréés dans un autre Etat membre conformément à l'article 14 de la directive 2006/43/CE ou être reconnus dans un autre Etat membre conformément à l'article 3 *bis* de cette directive.

2. L'AEMF élabore des projets de normes techniques de réglementation précisant la procédure que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public doivent suivre pour obtenir un certificat de qualité européen. Ces normes techniques respectent les principes suivants:

a) les demandes sont présentées à l'AEMF soit dans une langue acceptée dans l'Etat membre où le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est agréé, soit dans une langue coutumière dans le milieu de la finance internationale.
   Lorsqu'un groupe de cabinets d'audit présente une demande de certificat de qualité européen, les membres de ce groupe peuvent donner à l'un d'entre eux mandat pour soumettre toutes les demandes au nom du groupe;
b) l'AEMF transmet copie de la demande aux autorités compétentes des États membres concernés par la demande;
c) les autorités compétentes des Etats membres concernés par la demande exa-

minent conjointement celle-ci au sein d'un collège d'autorités compétentes, tel que visé à l'article 53. Cet examen permet de déterminer si la demande est complète et si elle satisfait aux conditions d'octroi du certificat. Les informations obtenues dans le cadre d'examens d'assurance qualité dont un demandeur donné a fait l'objet sont utilisées dans le cadre de cet examen;

d) les autorités compétentes des États membres concernés par la demande donnent leur avis à l'AEMF sur le droit du demandeur à obtenir le certificat;

e) l'AEMF se prononce sur la demande;

f) l'AEMF fixe les étapes procédurales et les délais dans le détail.

Aux fins du point ii), les Etats membres concernés sont au moins les Etats membres suivants:

– si le demandeur est un contrôleur légal des comptes, le ou les Etats membres où il est agréé conformément à l'article 3 de la directive 2006/43/CE et, le cas échéant, le ou les Etats membres où il est agréé conformément à l'article 14 de cette directive et/ou le ou les Etats membres où il entreprend un stage d'adaptation conformément à l'article 14 de ladite directive;

– si le demandeur est un cabinet d'audit, le ou les Etats membres où il est agréé conformément à l'article 3 de la directive 2006/43/CE et, le cas échéant, le ou les États membres où il est reconnu conformément l'article 3 *bis* de cette directive et/ou le ou les États membres où il a des entreprises sous son contrôle, des filiales ou une entreprise mère.

3. L'AEMF soumet les projets de normes techniques de réglementation visés au paragraphe 2 à la Commission au plus tard le *[trois ans après l'entrée en vigueur du présent règlement]*.

Pouvoir est délégué à la Commission d'adopter les normes techniques de réglementation visées au paragraphe 2 conformément à l'article 10 du règlement (UE) n° 1095/2010.

4. Le pouvoir d'adopter des actes délégués est conféré à la Commission conformément à l'article 68 aux fins de déterminer les frais visés au paragraphe 1, point d).

Les actes délégués déterminent en particulier les types de frais et les éléments donnant lieu à leur perception, leur montant et leurs modalités de paiement, ainsi que la façon dont l'EAMF doit rembourser les coûts éventuellement engagés par les autorités compétentes dans le cadre de leur travail au titre du présent article.

Le montant des frais facturés à un contrôleur légal des comptes ou à un cabinet d'audit couvre tous les frais administratifs.

La proposition de la Commission européenne en matière de « certificat de qualité européen » vise à introduire une procédure permettant à tout contrôleur légal des comptes qui en fait la demande d'obtenir un certificat de qualité relatif à tous les pays de l'Union de l'Union européenne et partant de pouvoir procéder au contrôle légal des comptes de toutes les entités d'intérêt public, indépendamment de l'Etat membre dans lequel est situé l'entreprise.

Ce label de qualité pourra être donné par ESMA qui coordonnera, une fois le label délivré, la supervision publique, effectuée par les autorités nationales en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux de comptes sous l'égide d'ESMA.

5.2. Avis du Conseil supérieur

La lecture des différentes mesures proposées au niveau européen reprises sous le point 5.1 ne permet, de l'avis du Conseil supérieur, d'évaluer correctement quel serait l'apport de l'introduction d'un tel label et selon quels critères un tel label pourrait être introduit. Il est renvoyé à des mesures à prendre par ESMA sans aucune ligne directrice ou canevas permettant de cerner l'objectif poursuivi. Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, de disposer de mesures plus précises afin de pouvoir évaluer correctement les impacts d'une telle proposition et l'éventuelle valeur ajoutée liée à l'introduction d'un tel label.

Dans l'état actuel du projet, le Conseil supérieur est particulièrement dubitatif quant à la pertinence d'introduire un tel label de qualité qui irait vraisemblablement à l'encontre des objectifs poursuivis par la réforme. En effet, si un tel label de qualité devait effectivement exister, il avantagerait *a priori* plus vraisemblablement les grandes structures organisées au niveau international (telles que les «*Big four*») et ne serait pas particulièrement attractif pour des structures implantées dans deux ou trois pays (professionnels établis près de frontières) de l'Union européenne. Le Conseil supérieur estime dès lors qu'une telle initiative n'aurait pas pour effet d'ouvrir le marché à de nouveaux cabinets d'audit. Le caractère optionnel dudit label suscite également des interrogations quant à sa praticabilité et n'enlève en rien les réticences du Conseil supérieur évoquées ci-avant.

De l'avis du Conseil supérieur, une telle proposition de la Commission européenne en matière de «certificat de qualité européen» ne pourrait présenter de réel intérêt que l'offre de service est de niveau au moins équivalent à ce qui est proposé actuellement sur le marché national.

Cela implique à tout le moins:

- une connaissance approfondie du cadre légal et réglementaire applicable au niveau national à ces entités d'intérêt public;
- une connaissance de la langue nationale dont l'entreprise souhaite faire usage et établissement du rapport d'audit dans cette langue et
- une expérience utile suffisante pour ce qui concerne la pratique de missions de nature identique (en ce compris, par exemple, en Belgique de missions dans les conseils d'entreprise).

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Avis du 3 octobre 2012 portant sur la proposition de directive visant à réformer la directive « audit » et sur la proposition de règlement européens relatifs au contrôle légal des comptes

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a demandé au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis à propos des propositions de réforme au niveau européen actuellement en cours de discussion.
Cette réforme au niveau européen porte, d'une part, sur une proposition de directive visant à modifier la directive 2006/43/CE, dite directive « audit » et, d'autre part, sur une proposition de règlement visant à accroître la qualité des audits des comptes des entités d'intérêt public.

Les deux premiers avis rendus par le Conseil supérieur portaient sur les thèmes identifiés par le Ministre dans sa demande d'avis :

- un premier avis a été rendu par le Conseil supérieur en date du 30 mars 2012 à propos de la proposition de directive visant à modifier la directive « audit » ;
- un deuxième avis a été rendu par le Conseil supérieur en date du 31 mai 2012 à propos de la proposition de règlement.

Ce troisième avis du Conseil supérieur porte sur des aspects complémentaires aux thèmes identifiés par le Ministre dans sa demande d'avis à propos desquels le Conseil supérieur estime pouvoir contribuer de manière constructive au débat européen.

Ces différents avis du Conseil supérieur portent sur la version actuelle des textes faisant l'objet de débats au niveau européen. Le Conseil supérieur se permettra de réagir à nouveau, s'il échet, sur les propositions d'amendements qui pourraient être introduits dans la suite de la procédure en cours actuellement au niveau européen.

Cet avis est composé de trois parties : la première portant sur des éléments contenus dans la proposition de règlement et la deuxième portant sur des éléments contenus dans la proposition de directive. La dernière partie énumère une liste d'articles qui pourraient faire l'objet, de l'avis du Conseil supérieur, d'un transfert de la proposition de règlement vers la proposition de directive, eu égard à leur portée générale.

1. En ce qui concerne la proposition de règlement

Sans préjudice de l'avis rendu par le Conseil supérieur (1er avis rendu le 30 mars 2012) quant à l'opportunité de l'adoption d'un règlement spécifique pour les entités d'intérêt public, le Conseil supérieur souhaite formuler des commentaires relatifs aux éléments suivants :

- Article 8 [*article relatif au recrutement d'anciens contrôleurs légaux des comptes ou de salariés de contrôleurs légaux des comptes ou de cabinets d'audit par des entités d'intérêt public*], § 1er

  Une telle mesure de « *cooling-off* » (période de viduité) existe déjà en droit belge mais pour l'ensemble des missions, qu'elles soient (ou non) effectuées dans des entités d'intérêt public.

  De l'avis du Conseil supérieur, cette mesure devrait également figurer dans la directive « audit » car cette mesure est de nature générale.

- Article 9 [*article relatif aux honoraires d'audit*]

  En droit belge, tout contrôleur légal des comptes doit tirer la majorité de ses revenus des honoraires d'audit.

  De l'avis du Conseil supérieur, cette mesure présente deux avantages indéniables :

  - Cela offre la certitude que tout contrôleur légal des comptes dispose d'une expérience suffisante et récurrente en matière de contrôle légal des comptes et peut être considéré comme un spécialiste en matière de d'audit externe.
    Ceci est important, de l'avis du Conseil supérieur, notamment en matière de procédures à mettre en œuvre afin d'être en mesure d'estimer correctement le risque lié à une mission spécifique de contrôle légal des comptes.
  - C'est la meilleure garantie en termes d'indépendance de tout contrôleur légal des comptes si l'on considère l'ensemble de ses activités.

  Le Conseil supérieur estime que l'adjonction de ce principe fondamental dans la proposition de règlement pourrait être un outil utile si l'on souhaite avoir l'assurance que tout contrôleur légal des comptes se consacre pour l'essentiel à son «*core business*» et propose dès lors l'adjonction d'un troisième paragraphe à l'article 9 de la proposition de règlement.

  Une mesure similaire pourrait utilement être insérée dans l'article 25 de la proposition de directive européenne.

- Article 15 [*article relatif au «professional scepticism»*] et article 16 [*article relatif à l'organisation des travaux d'audit*]

  Eu égard à leur portée générale, ces mesures devraient, de l'avis du Conseil supérieur, également être reprises dans la directive «audit» - sous un nouveau chapitre IV*bis* à insérer entre l'article 25 et l'article 26 de la directive «audit».

- Article 17, § 2 [*article relatif à l'intégrité du marché*]

  Le § 2 de l'article 17 de la proposition de règlement vise à imposer à tout contrôleur légal des comptes effectuant une mission de contrôle des comptes dans une entité d'intérêt public qui *«soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'il se produit ou s'est produit des faits ou comportements constitutifs d'irrégularités, notamment de fraudes concernant les états financiers de l'entité contrôlée ou des tentatives en ce sens»* d'en informer les autorités de surveillance chargées des entités d'intérêt public lorsqu'aucune mesure adéquate n'est prise par l'entité contrôlée.

  Par ailleurs, le § 1er de l'article 17 impose au contrôleur légal des comptes d'informer l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes *«en cas d'incident ayant ou pouvant avoir des conséquences graves pour l'intégrité des activités de contrôle légal des comptes»*.

  La question se pose de savoir ce que l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes qui recevra ce type d'information est présumée prendre comme initiative :

  - à l'encontre de l'entité concernée (*a priori* rien n'est prévu dans la proposition de règlement) ou
  - à l'encontre du contrôleur légal des comptes qui l'en a informé (*a priori* l'intégration d'une procédure spécifique dans le cadre de l'assurance qualité)

  et si le caractère de confidentialité de l'information transmise de bonne foi par l'auditeur externe à l'autorité en charge de la supervision publique est d'application vis-à-vis d'autres institutions (voir à ce propos notamment l'article 37 de la proposition de règlement).

- Article 26 [*article relatif à la communication d'informations financières*]

  A l'aune de l'expérience belge, le Conseil supérieur a pu constater que l'information

à publier sur le site internet d'un cabinet d'audit n'est pas toujours facilement identifiable par les tiers. En particulier, lorsqu'un cabinet d'audit relève d'un réseau international, la partie du site réservée à l'information nationale n'est pas aisément accessible et complique l'accès à l'information.

Il serait dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, préférable de consigner le rapport financier annuel et la déclaration annuelle auxquels il est fait référence à l'article 26 de la proposition de règlement sur le registre public des cabinets d'audit (pas en tant que lien vers un autre site comme le prévoit le § 4 de l'article).

Cette mesure devrait, de l'avis du Conseil supérieur, être complétée par une approbation sur une base annuelle du caractère correct et complet de l'information reprise sur le registre public par le professionnel (voir commentaire relatif à l'article 27 de la proposition de règlement), d'une part, et par l'inclusion de la vérification de cette information dans le cadre de l'assurance qualité (voir commentaire relatif à l'article 40 de la proposition de règlement), d'autre part.

- Article 27 [*article relatif au rapport de transparence*]

  Le Conseil supérieur est particulièrement favorable à la transmission d'informations régulières relatives au rapport de transparence par les contrôleurs légaux des comptes et/ou par les cabinets d'audit aux autorités en charge de la supervision publique.

  A l'aune de l'expérience belge, le Conseil supérieur a pu constater que l'information à publier sur le site internet d'un cabinet d'audit n'est pas toujours facilement identifiable par les tiers. En particulier, lorsqu'un cabinet d'audit relève d'un réseau international, la partie du site réservée à l'information nationale n'est pas aisément accessible et complique l'accès à l'information.

  Il serait dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, préférable de consigner le rapport de transparence auquel il est fait référence à l'article 27 de la proposition de règlement sur le registre public des cabinets d'audit (pas en tant que lien vers un autre site comme le prévoit le § 1er de l'article).

  En outre, à l'aune des études empiriques effectuées par le Conseil supérieur en termes de qualité des informations communiquées par le biais du registre public, il est proposé de veiller à ce que l'information reprise (de préférence sur le registre public) permette d'identifier :

  - les liens avec un réseau, national <u>et</u> international (l'expérience belge montre que la référence –quand elle est mentionnée, ce qui est loin d'être toujours le cas– mentionnée sur le registre public se limite parfois à la structure au niveau national alors que celle-ci fait partie d'un réseau membre du « *Forum of firms* ») ;
  - mention obligatoire du site internet du cabinet (avec mention de N.A. en cas de défaut) avec un lien vers le site ;
  - mention du rapport de transparence (s'il existe – mention N.A. s'il n'y en a pas) et adjonction sur le registre public du rapport de transparence ;
  - mention sur le registre public des cabinets d'audit quels sont les professionnels qui peuvent engager le cabinet (ceux qui ont le pouvoir de signature) ;
  - adjonction des comptes annuels des cabinets d'audit (accessibles directement ou via un registre centralisé) ;
  - obligation pour chaque professionnel de <u>confirmer sur une base annuelle</u> la véracité et le caractère complet de l'information reprise sur le registre public ;
  - ces informations reprises sur le registre public devraient ensuite faire partie du système d'assurance qualité (déjà prévu sous le § 5, alinéa 1er, c) de l'article 40 de la proposition de règlement pour ce qui concerne le rapport de transparence).

Le Conseil supérieur souhaite également formuler deux commentaires particuliers relatifs au § 2 de l'article 27 :

- Sous le point b), il conviendrait de préciser qu'une mention doit être faite quant à l'appartenance à un réseau, tant au niveau national qu'international. A l'aune de l'expérience belge, il convient de souligner que les informations reprises en la matière sur le registre public et/ou dans les rapports de transparence ne font pas toujours le lien avec le réseau international, en particulier lorsque le nom de la structure au niveau national ne laisse pas directement supposer l'appartenance à un réseau international
- Sous le point f) *in fine*, il conviendrait de préciser que le critère des « plus de 5% de ses revenus annuels » couvre tant les honoraires d'audit que les autres honoraires, à savoir l'ensemble des revenus relatifs à une période comptable déterminée.

- Article 29 [*article relatif à la communication d'informations aux autorités compétentes*]

  Le Conseil supérieur est particulièrement favorable à la transmission d'informations régulières en la matière aux autorités en charge de la supervision publique.

  Il suggère par ailleurs d'élargir la mesure aux honoraires « non-audit » qui auraient été perçus par le contrôleur légal des comptes et/ou par le cabinet d'audit dont relève celui-ci et/ou par le réseau dont il relève dans ces mêmes entités d'intérêt public.

- Article 32 [*article relatif à la désignation des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit*]

  Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait qu'en droit belge le conseil d'entreprise joue un rôle en matière de désignation du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit (en ce compris, s'il échet, son représentant permanent).

  Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, de s'assurer que cette mesure ne remet pas en question le rôle joué par le conseil d'entreprise en la matière, en vertu du droit national.
  En d'autres termes, l'article 37, § 2 de la directive « audit » doit être maintenu en l'état [le projet actuel de modification de directive ne prévoit aucun amendement à cette mesure] et le renvoi, sous le § 1er de l'article 32 de la proposition de règlement, au § 2 de l'article 37 de la directive « audit » doit être maintenu.

- Article 32, § 9 & Article 33, § 1er, alinéa 4 [*articles relatifs à la désignation d'un collège de commissaires*]

  Le Conseil supérieur constate que les études empiriques effectuées à ce jour n'ont pas démontré l'intérêt apporté par l'introduction d'une mesure rendant obligatoire la désignation d'un collège de contrôleurs légaux des comptes. Il appartient, au cas par cas, de déterminer quelle est la formule la plus appropriée en matière de désignation de contrôleur(s) légal(aux) des comptes.

  Les mesures proposées dans la proposition de règlement laissent le choix et ne posent dès lors pas de problème particulier au Conseil supérieur.

- Article 33 [*article relatif à la durée de la mission d'audit*]

  Le Conseil supérieur constate que les mesures proposées permettent de maintenir en droit belge la durée d'un mandat de trois ans comme le prévoit le Code des sociétés. Cette durée du mandat semble correspondre aux attentes des différentes parties et ne fait pas l'objet de remise en question en Belgique.

  De l'avis du Conseil supérieur, la période de viduité de quatre ans prévue au paragraphe 2 de l'article 33 pourrait utilement être ramenée à 3 ans. A défaut, cela correspondrait *de facto* à une période de viduité de six ans (deux mandats de trois ans), période *a priori* très (trop) longue.

- Article 40 [*article relatif à l'assurance qualité*]

  Le Conseil supérieur a pris connaissance des différentes mesures proposées sous l'article

40 de la proposition de règlement et s'interroge sur une éventuelle incompatibilité entre deux mesures :

- Il ressort du § 1er, c) qu'un expert peut être une personne exerçant une activité de contrôleur légal des comptes alors que
- Il ressort du § 4, alinéa 3 que les experts doivent être indépendants des associations et organismes professionnels.

Le Conseil supérieur propose d'adapter le texte repris sous l'alinéa 3 du § 4 en manière telle qu'il en ressort que les personnes visées sont les personnes employées, sous une forme quelconque de contrat, par les associations et/ou organismes professionnels.

En ce qui concerne le § 5, le Conseil supérieur propose d'ajouter un point d) visant à couvrir la vérification de l'information reprise sur le registre public des contrôleurs légaux des comptes dans le cadre des inspections périodiques.

- Article 68 [*article relatif à l'exercice de la délégation*]

  Il conviendra, lorsque les débats seront plus avancés et au vu des mesures qui seront *in fine* retenues, d'examiner au cas par cas les multiples propositions de délégation des tâches à la Commission européenne (actes délégués) afin de voir celles pour lesquelles un accord peut être donné.

  En particulier, la question se pose de savoir si la liste des missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes («*Black list*») peut être modifiée par simple acte délégué, comme le prévoit le § 6 de l'article 10 de la proposition de règlement européen.

- Articles 70 [*article relatif aux dispositions transitoires*] et 72 [*article relatif à l'entrée en vigueur*]

  A l'aune de l'expérience belge, le Conseil supérieur est convaincu que le principe retenu en Belgique de prévoir une période transitoire pour l'applicabilité de l'article 26 (utilisation des normes ISA) est <u>indispensable sous peine d'accroître la concentration du marché</u> (les plus petites structures ne disposent pas de réseaux internationaux qui leur fournissent un «*template*» adéquat et surtout il n'existe pas forcément de logiciels d'audit utilisables à court terme pour ces plus petits cabinets).

2. En ce qui concerne la proposition de directive visant à modifier la directive «audit»

2.1. Eléments quant au fond

- Article 2, définition 13) [*définition d'«entités d'intérêt public»*] – Article 1er, amendement 2, d) de la proposition de modification de la directive «audit»

  Cet amendement a pour objet d'étendre le champ d'application du concept d'«entité d'intérêt public».

  De l'avis du Conseil supérieur, le contenu de cette liste d'EIP ne pose pas de problème particulier dans la mesure où celle-ci correspond à l'ensemble des entités considérées comme telles en Belgique (en ce compris les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil) et faisant dès lors l'objet d'une mission soit par la BNB, soit par la FSMA.

- Article 15 [*article relatif au registre public*] – Article 1er, amendement 8 de la proposition de modification de la directive «audit»

  Le Conseil supérieur est particulièrement favorable à l'ajout de l'alinéa 2 sous le § 1er précisant clairement que le registre public est organisé par l'autorité compétente visée à l'article 32 dans la mesure où le registre public est une source d'information importante pour quiconque souhaite se forger une opinion quant à un quelconque contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit.

  En outre, le Conseil supérieur est particulièrement favorable à la transmission d'informations régulières relatives au rapport de transparence par les contrôleurs légaux

des comptes et/ou par les cabinets d'audit aux autorités en charge de la supervision publique.

A l'aune de l'expérience belge, le Conseil supérieur a pu constater que l'information à publier sur le site internet d'un cabinet d'audit n'est pas toujours facilement identifiable par les tiers. En particulier, lorsqu'un cabinet d'audit relève d'un réseau international, la partie du site réservée à l'information nationale n'est pas aisément accessible et complique l'accès à l'information.

Il serait dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, préférable de consigner le maximum d'informations sur le registre public des cabinets d'audit (pas en tant que lien vers un autre site comme le prévoit le § 1er de l'article) et de compléter cette orientation par deux autres éléments :

- Obligation pour chaque professionnel de confirmer sur une base annuelle la véracité et le caractère complet de l'information reprise sur le registre public
- Ajouter un membre de phrase sous le point f) de l'article 29 de la directive « audit » visant à étendre le champ d'examen de l'assurance qualité aux informations reprises sur le registre public des contrôleurs légaux des comptes dans le cadre des inspections périodiques.

- Article 21 [*article relatif à la déontologie*] / Article 26 [*article relatif aux normes de contrôle*] – Article 1er, amendement 10 de la proposition de modification de la directive « audit »

Le Conseil supérieur s'interroge quant au fait de savoir si l'utilisation des normes ISA au niveau européen (prévue par le nouvel article 26 de la directive « audit ») ne doit pas être couplée au respect des règles contenues dans le Code d'éthique de l'IESBA, publié par l'IFAC.

En effet, il ressort de la norme ISA 200 (et plus précisément le paragraphe 200.14 et du commentaire explicatif y relatif (A14-A17)) :

Extrait de la norme ISA 200

« Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers

14. L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. (Voir Par. A14 – A17) ».

Extrait du commentaire explicatif de la norme ISA 200

« Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers *(Voir Par. 14)*

A14. L'auditeur est soumis aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles relatives à l'indépendance, ayant trait aux missions d'audit d'états financiers. Les règles d'éthique pertinentes comprennent généralement les Sections A et B du Code d'Ethique des professionnels comptables publié par la Fédération Internationale des Comptables Code IFAC) ayant trait à un audit d'états financiers ainsi que les exigences nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes.

A15. La Section A du Code de l'IFAC définit des principes fondamentaux d'éthique professionnelle concernant l'auditeur lors de la conduite d'un audit d'états financiers et fournit un cadre conceptuel pour leur application. Ces principes fondamentaux que l'auditeur est tenu de suivre pour se conformer au Code de l'IFAC sont :
(a) l'intégrité ;
(b) l'objectivité ;
(c) la compétence et la conscience professionnelle ;
(d) le devoir de confidentialité ; et
(e) le professionnalisme.

La Section B du Code de l'IFAC donne des exemples sur la façon dont le cadre conceptuel est à appliquer dans des situations particulières.
A16. Dans le cas d'une mission d'audit, il est dans l'intérêt du public et, en conséquence, exigé par le Code de l'IFAC, que l'auditeur soit indépendant de l'entité soumise à l'audit. Le

Code de l'IFAC précise que l'indépendance vise aussi bien l'indépendance d'esprit que l'apparence d'indépendance. L'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de l'entité sauvegarde la capacité de celui-ci de se forger une opinion sans que celle-ci soit affectée par des influences qui pourraient l'altérer. L'indépendance renforce la capacité d'agir avec intégrité, d'être objectif et de faire preuve d'esprit critique.

A17. La Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC) 1 ou les règles nationales qui sont au moins aussi contraignantes traite de la responsabilité des cabinets de définir et de maintenir un système de contrôle qualité des missions d'audit. La norme ISQC 1 précise les responsabilités du cabinet dans la définition des politiques et des procédures destinées à fournir une assurance raisonnable que celui-ci et son personnel se conforment aux règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance. La Norme ISA 220 établit les responsabilités de l'associé responsable de la mission concernant les règles d'éthique concernées. Ces responsabilité comportent une de fait de rester attentif, par l'observation et les demandes d'informations lorsque cela est nécessaire, à des indications de non-respect des règles d'étique concernées par des membres de l'équipe affectée à la mission, la définition de mesures appropriées lorsque des questions indiquant que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles d'éthique concernées sont portées à l'attention de l'associé responsable de la mission, et la façon de tirer une conclusion sur le respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit. La Norme ISA 220 précise que l'équipe affectée à la mission est en droit de s'appuyer sur les systèmes de contrôle qualité du cabinet pour satisfaire à ses responsabilités relatives aux procédures de contrôle qualité applicables à une mission d'audit particulière, à moins que les informations produites par le cabinet ou d'autres parties n'en décident autrement.»

Dans la négative, il conviendrait de clarifier la problématique dans un considérant afin d'assurer la sécurité juridique voulue.

Dans l'affirmative, il conviendrait de le mentionner expressément sous l'article 21 ou sous l'article 26 de la directive «audit».

- Article 22 [*article relatif à l'indépendance et à l'objectivité*], § 2 – Article 1er, amendement 11 de la proposition de modification de la directive «audit»

  Le Conseil supérieur suggère l'insertion d'un 3ième alinéa dans l'article 22, § 2 de la directive «audit» reprenant la mesure contenue dans la proposition de règlement sous l'article 8, § 1er – Une telle mesure de «*cooling-off*» (période de viduité) existe déjà en droit belge mais pour l'ensemble des missions, qu'elles soient (ou non) effectuées dans des entités d'intérêt public. De l'avis du Conseil supérieur, cette mesure devrait également figurer dans la directive «audit» car cette mesure est de nature générale.

- Article 25 [*article relatif aux honoraires d'audit*]

  En droit belge, tout contrôleur légal des comptes doit tirer la majorité de ses revenus des honoraires d'audit. De l'avis du Conseil supérieur, cette mesure présente deux avantages indéniables:

  - Cela offre la certitude que tout contrôleur légal des comptes dispose d'une expérience suffisante et récurrente en matière de contrôle légal des comptes et peut être considéré comme un spécialiste en matière de d'audit externe. Ceci est important, de l'avis du Conseil supérieur, notamment en matière de procédures à mettre en œuvre afin d'être en mesure d'estimer correctement le risque lié à une mission spécifique de contrôle légal des comptes.
    - C'est la meilleure garantie en termes d'indépendance de tout contrôleur légal des comptes si l'on considère l'ensemble de ses activités.

Le Conseil supérieur estime que l'adjonction de ce principe fondamental dans la proposition de directive pourrait être un outil utile si l'on souhaite avoir l'assurance que tout contrôleur légal des comptes se consacre pour l'essentiel à son « *core business* » et propose dès lors l'adjonction d'un deuxième paragraphe à l'article 25 de la directive « audit ».

Une mesure similaire pourrait utilement être insérée dans l'article 9 de la proposition de règlement européen.

- Le Conseil supérieur propose l'insertion d'un **nouveau chapitre IV*bis*** à entre l'article 25 et l'article 26 de la directive « audit » relatif à l'**exécution des missions de contrôle légal des comptes** reprenant à tout le moins les mesures contenues dans l'article 15 [*article relatif au « professional scepticism »*] et dans l'article 16 [*article relatif à l'organisation des travaux d'audit*] de la proposition de règlement.

- Article 29 [*article relatif aux systèmes d'assurance qualité*], § 1er, f) – Article 1er, amendement 14 de la proposition de modification de la directive « audit »

  Le Conseil supérieur propose l'adjonction de la vérification de l'information contenue dans le registre public (à assortir d'une obligation de vérification sur une base annuelle (au moins) et d'une confirmation par le professionnel de l'information reprise sur le registre public – voir à ce propos ci-avant le commentaire relatif à l'article 15).

- Article 29 [*article relatif aux systèmes d'assurance qualité*], § 1er, k) – Article 1er, amendement 14 de la proposition de modification de la directive « audit »

  Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Ministre sur le fait que cet ajout est primordial afin d'éviter de contrôler toutes les missions avec un éventail de mesures trop lourdes.

  Ce qui importe est la mise en œuvre d'une proportionnalité en fonction du risque associé à la mission et non en fonction de la taille d'un cabinet. Cela devrait conduire à l'élaboration de guides de contrôle spécifiques en fonction de la typologie des missions (contrôle des comptes dans une PME ayant des activités peu diversifiées, d'un côté, et le contrôle d'un établissement de crédit ou d'une entreprise d'assurances ayant des produits financiers complexes comme principal actif, à l'autre extrême).

- Article 40 [*article relatif au rapport de transparence*] – Article 1er, amendement 19 de la proposition de modification de la directive « audit »

  De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de prévoir, à tout le moins, qu'en cas d'existence d'un rapport de transparence, celui-ci soit accessible (article 15 – registre public) et fasse l'objet de l'assurance qualité (article 29 – systèmes d'assurance qualité).

  Plus fondamentalement, il conviendrait d'examiner l'opportunité d'imposer un rapport de transparence à toutes les structures dans la mesure où il s'agit d'un outil marketing très puissant utilisé par les plus grandes structures dans le cadre de la sollicitation d'attribution d'un mandat de contrôle des comptes.

- Après l'article 48*bis* [*article relatif à l'exercice de délégation*] – Article 1er, amendement 25 de la proposition de modification de la directive « audit »

  Il conviendra, lorsque les débats seront plus avancés et au vu des mesures qui seront *in fine* retenues, d'examiner au cas par cas les multiples propositions de délégation des tâches à la Commission européenne (actes délégués) afin de voir celles pour lesquelles un accord peut être donné.

- *Dispositions transitoires et date d'entrée en vigueur* – Article 3 de la proposition de modification de la directive « audit »

  A l'aune de l'expérience belge, le Conseil supérieur est convaincu que le principe retenu en Belgique de prévoir une période transitoire pour l'applicabilité de l'article 26 (uti-

lisation des normes ISA) est indispensable sous peine d'accroître la concentration du marché (les plus petites structures ne disposent pas de réseaux internationaux qui leur fournissent un «*template*» adéquat et surtout il n'existe pas forcément de logiciels d'audit utilisables à court terme pour ces plus petits cabinets).

Le Conseil supérieur propose dès lors l'adjonction d'une mesure transitoire (par exemple sous l'article 51 de la directive «audit») visant à permettre aux plus petites structures de disposer des moyens adéquats (que ce soit au niveau du support matériel ou en termes de période d'adaptation) pour s'adapter à l'utilisation de ce nouveau référentiel normatif.

2.2. Eléments de nature plus formelle

- Article 2, définition 9) [*définition de «rapport d'audit»*] – Article 1er, amendement 2, a) «bis» (à insérer) de la proposition de modification de la directive «audit»

  De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de modifier le renvoi à l'article 51*bis* de la 4ième directive et à l'article 37 de la 7ième directive en matière de droit des sociétés par l'article 37 du projet de directive visant à remplacer ces deux directives.

- Le considérant (7) et l'article 26 [*article relatif aux normes internationales d'audit*] – Article 1er, amendement 12 de la proposition de modification de la directive «audit»

  Le Conseil supérieur constate qu'il est fait référence aux §§ 2 et 3 de l'article 26 ainsi qu'au considérant (7) aux «normes internationales d'audit de l'IFAC».

  Il convient de relever que, depuis la réforme de l'IFAC, les normes internationales d'audit (en abrégé, ISA) sont adoptées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (en abrégé, IAASB), approuvées par l'organe international *Public Interest Oversight Board* (en abrégé, PIOB) et publiées par l'*International Federation of Accountants* (en abrégé, IFAC).

  Le texte de la proposition de directive devrait dès lors être adapté en la matière.

3. Transferts éventuels de la proposition de règlement vers la proposition de directive

Dans la logique des mesures contenues dans la proposition de règlement ayant une portée à ce point générale que l'on pourrait s'interroger sur l'opportunité de rendre ces dispositions obligatoires pour tous les contrôles légaux des comptes et partant de transférer un certain nombre de mesures de la proposition de règlement vers la proposition de directive modifiant la directive «audit», les articles suivants pourraient, de l'avis du Conseil supérieur, faire l'objet d'un tel transfert:

- Article 5 relatif à l'indépendance et à l'objectivité
- Article 6 relatif à l'organisation interne des auditeurs et des cabinets d'audit
- Article 7 relatif à l'indépendance vis-à-vis de l'entité contrôlée
- Article 8 relatif au recrutement d'anciens contrôleurs légaux des comptes ou de salariés de contrôleurs légaux des comptes ou de cabinets d'audit
- Article 9, § 1er relatif aux honoraires d'audit et plus particulièrement à l'interdiction d'honoraires subordonnés pour le contrôle légal des comptes
- Article 11, §§ 1er à 3 relatif à la préparation au contrôle légal des comptes et à l'évaluation des risques qui pèsent sur l'indépendance
- Article 12 relatif à la confidentialité et au secret professionnel
- Article 14, § 2 limitant le champ d'application du contrôle légal des comptes
- Article 15 relatif au «*professional scepticism*»
- Article 16 relatif à l'organisation des travaux
- Article 22 relatif au rapport d'audit
- Article 26 relatif à la communication d'informations financières

- Article 27 relatif au rapport de transparence
- Article 29 relatif à la communication d'informations aux autorités compétentes
- Article 30 relatif à la conservation des informations
- Article 34 relatif à la révocation et à la démission des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit.

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Avis du 27 avril 2012 portant sur un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux et visant à abroger l'arrêté royal du 22 novembre 1990

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a adressé un courrier en date du 23 février 2012 par lequel il demande au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis à propos d'un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, appelé à remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

1. Historique du dossier

En 1985, le législateur créait l'« Institut des Experts Comptables » ainsi qu'un cadre légal de la profession d'expert-comptable. La reconnaissance des conseils fiscaux a pris plus de temps vu que c'est en 1999 que le titre de « conseil fiscal », intégré dans l'IEC (entre-temps devenu l'« Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux »), a été reconnu légalement.

Dans la foulée de la loi du 21 février 1985, des arrêtés royaux ont été pris notamment en matière d'accès à la profession :

- arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats-experts comptables, modifié ultérieurement afin d'y intégrer également les candidats conseils fiscaux ;
- arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert-comptable, modifié ultérieurement afin d'y intégrer également les candidats conseils fiscaux ;
- arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables, modifié ultérieurement afin d'y intégrer également les candidats conseils fiscaux.

Les deux premiers arrêtés royaux ont fait l'objet d'une réforme en profondeur au début des années 2000 et ont été intégrés dans un arrêté royal unique, l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal.

Le troisième arrêté royal a fait l'objet de quelques adaptations au fil du temps mais sa philosophie n'a pas été modifiée depuis son adoption en 1990. Tel est l'objet du projet d'arrêté royal transmis pour avis par le Ministre fédéral en charge de l'Economie dans son courrier du 23 février 2012.

2. Prises de positions antérieures du Conseil supérieur

Un avant-projet d'arrêté royal visant à remplacer les deux premiers arrêtés royaux a été transmis au Conseil supérieur en 2001. L'avis rendu par le Conseil supérieur le 17 mai 2001 remettant fondamentalement en question l'avant-projet d'arrêté royal, le Conseil supérieur a été amené à rendre un second avis en date du 2 avril 2003.

- Dans son avis du 17 mai 2001 en matière d'accès à la profession d'expert-comptable et de conseil fiscal[1], le Conseil supérieur évoquait déjà une réflexion quant au fond qu'il

1 Première partie – Considérations générales relatives à l'avant-projet d'arrêté royal / Point II – Les dispenses dont bénéficient les candidats experts-comptables ou conseils fiscaux dans le cadre de l'examen d'admission / Point A L'utilité de l'arrêté royal du 22 novembre 1990.

conviendrait de mener à propos du troisième arrêté royal (arrêté royal du 22 novembre 1990) :

« Dans l'état actuel des dispositions en vigueur, il existe par ailleurs un arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (modifié à différentes reprises, dont dernière en date, par l'arrêté royal du 4 mai 1999).

Une liste de diplômes reprise en annexe de l'arrêté royal précité définit quelles sont les formations dont les titulaires peuvent présenter l'examen d'admission pour devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal.

Le Conseil supérieur remarque que jusqu'à présent :

- *cette liste reprise en annexe à l'arrêté royal a été conçue comme une liste d'établissements d'enseignement auxquels sont associés des diplômes qui autorisent leur détenteur à participer à l'examen d'admission permettant de devenir à terme expert-comptable et/ou conseil fiscal. Cette liste n'a en aucune manière été conçue en fonction d'éventuelles dispenses associées à un diplôme repris dans la liste ;*
- *il ne semble pas avoir été procédé à l'évaluation périodique de la liste des établissements d'enseignement repris dans l'annexe de l'arrêté royal précité.*

De l'avis du Conseil supérieur, il importe de définir clairement la portée de cet arrêté royal de manière à garantir à tout candidat à l'examen d'admission une application identique de principes en matière de dispenses, dont les lignes de force doivent être reprises dans l'arrêté royal soumis pour avis.

En outre, dans la mesure où un système de dispenses est effectivement mis en place au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que la portée de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait être revue de manière à répertorier les dispenses afférentes à chaque diplôme dans l'arrêté royal. Les Ministres compétents pourraient également opter pour le remplacement de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 par un nouvel arrêté royal répondant aux objectifs précis tels que définis dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Pour assurer la transparence des dispenses associées à chaque diplôme, il conviendrait de préciser, dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis ou dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990, que les étudiants bénéficient des dispenses telles que définies au moment de leur première inscription dans l'établissement d'enseignement.

Enfin, le Conseil supérieur souhaiterait proposer aux autorités ministérielles compétentes de préconiser une révision régulière de la liste des établissements d'enseignement et de leur diplôme repris dans l'arrêté royal, au vu de l'évolution des exigences de la profession.

Eu égard à ces différentes remarques, il est dès lors proposé de remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 par un nouvel arrêté royal rédigé dans l'optique de l'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur. L'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait être maintenu en parallèle pendant une période transitoire permettant aux établissements d'enseignement supérieur d'introduire leur dossier en vue d'être répertorié dans le nouvel arrêté royal. Ce dossier devrait être introduit auprès des services du Ministre de l'Economie et des services du Ministre des Classes moyennes et de l'Agriculture de manière à ce qu'ils s'assurent que les établissements d'enseignement qui introduisent un dossier délivrent bien un (ou plusieurs) diplôme(s) répondant aux critères fixés par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. »

- Depuis lors, le Conseil supérieur a été amené à rendre un avis visant à prolonger à différentes reprises la durée de validité de la mesure transitoire contenue dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990.

Dans son dernier avis[2] en la matière, rendu en 2011, le Conseil supérieur synthétisait l'***historique de ce dossier*** comme suit :

« Le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions a transmis le 12 avril 2011 une demande d'avis relative au projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

L'article 3 de cet arrêté royal, tel qu'inséré par l'arrêté royal du 4 mai 1999, introduisait à l'époque une mesure transitoire libellée comme suit : « les diplômes et établissements visés à l'article 2, 3° sont, pour l'application du présent arrêté, agréés jusqu'au 30 juin 2005. Toute modification fait l'objet d'un arrêté royal, après avis du Conseil de l'Institut, et n'est valable que jusqu'au 30 juin 2005. »

Par la suite, un avis a été demandé à différentes reprises au Conseil supérieur afin de prolonger la date figurant dans l'article 3 de l'arrêté royal :

Demande d'avis le	*Durée de prolongation*	*Avis rendu par le Conseil supérieur le*	*Arrêté royal du*
7 septembre 2005	*2 ans*	*18 octobre 2005*	*11 juillet 2006 (Moniteur belge du 9 août 2006)*
27 avril 2007	*1 an*	*7 mai 2007*	*9 juillet 2007 (Moniteur belge du 13 juillet 2007)*
22 septembre 2008	*3 ans*	*30 septembre 2008*	*14 mai 2009 (Moniteur belge du 2 juin 2009, 2ième édition)*
12 avril 2011	*1 an*	*24 mai 2011*	

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis par le Ministre vise à reporter la date du 30 juin 2011 d'un an et par conséquent de remplacer les mots « 30 juin 2011 » par les mots « 30 juin 2012 ». ***Cela signifie que la mesure transitoire de 6 ans prévue initialement serait prolongée d'un an afin de couvrir une 13ième année. »***

Cette dernière modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 a été adoptée par l'arrêté royal du 13 août 2011, publié au *Moniteur belge* du 26 août 2011 (3ième édition).

*

* *

Dans ce même avis[3] en la matière, rendu en 2011, le Conseil supérieur précisait les ***initiatives attendues*** à propos de ce dossier :

« B.2. Evolutions nécessaires du cadre légal et réglementaire fixant l'accès à la profession des experts-comptables et des conseils fiscaux

B.2.1. A très court terme

Le Conseil supérieur souhaite avant tout attirer l'attention du Ministre sur l'importance que revêt l'adoption de cet arrêté royal dans les plus brefs délais. A défaut, les récipiendaires aux examens d'entrée d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal se trouveraient dans un vide juridique problématique.

2 Avis du 24 mai 2011 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

3 Avis du 24 mai 2011 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

Pour ces raisons, le Conseil supérieur est amené à rendre un avis favorable au projet d'arrêté royal soumis par le Ministre afin de ne pas porter préjudice aux récipiendaires de l'examen d'admission qui introduiraient un dossier de demande d'octroi de dispenses prochainement en vue de la prochaine session d'examen.

La prochaine session de l'examen d'admission se déroulant les 22 et 29 octobre 2011, les dossiers doivent être introduits auprès de l'IEC au plus tard le 22 juillet 2011. Il y a dès lors urgence dans l'adoption du projet d'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur.

B.2.2. D'ici un an

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de s'interroger réellement quant au fond à propos de l'évolution que devrait connaître cet arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

L'alternative suivante s'offre au Ministre :

- ***Maintenir la logique sous-jacente à l'arrêté royal*** et revoir la liste des établissements d'enseignement dont les diplômes peuvent entrer en ligne de compte pour bénéficier de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission au stage permettant de devenir à terme expert-comptable et/ou conseil fiscal ou
- ***Modifier la logique sous-jacente à l'arrêté royal***, soit en retenant un autre critère (tel que le titre figurant sur le diplôme, sachant qu'il existe dans différentes Communautés de telles listes de diplômes), soit en réformant le système en tant que tel (en ce compris l'éventualité de l'abrogation pure et simple de l'arrêté royal du 22 novembre 1990) ***tout en s'inscrivant dans la logique de l'arrêté royal du 8 avril 2003*** relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal mentionnait.

On rappellera utilement en la matière que le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal mentionnait que « *les dispositions contenues dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux doivent être revues à court terme. Cet arrêté contient la liste des diplômes (reprise dans les annexes) déterminant quelles formations permettent de présenter l'examen d'admission pour devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal.* »

Le Conseil supérieur insiste dès lors pour que cette problématique soit examinée, dans un délai adéquat et pour qu'une orientation cohérente avec les différentes évolutions qu'a connu le cadre légal et réglementaire belge en 1999 et en 2003 puisse être développée rapidement de manière à éviter tout vide juridique.

Le Conseil supérieur se tient à la disposition du Ministre si son expertise en la matière devait être jugée utile afin de faire évoluer ce dossier. »

3. Demande d'avis du Ministre fédéral en charge de l'Economie

En date du 23 février 2012, le Ministre fédéral en charge de l'Economie a demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos d'un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux, appelé à remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

L'orientation générale suivie est de remplacer la liste des établissements d'enseignement par une liste de diplômes permettant aux détenteurs d'un diplôme non-universitaire d'entrer en ligne de compte pour pouvoir passer l'examen d'admission et bénéficier de dispenses.

Les motivations évoquées dans les considérants précédant le projet d'arrêté sont les suivantes :

- « considérant la nécessité d'établir les critères objectifs donnant accès à l'examen d'admission au stage d'expert comptable ou de conseil fiscal »
- « considérant qu'un des critères actuels d'admission au stage d'expert-comptable ou

de conseil fiscal se fonde sur une liste d'établissements d'enseignement agréés conformément à l'article 2, 3° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 »

- « considérant qu'il est nécessaire de procéder à l'évaluation périodique de la liste de ces établissements d'enseignement agréés. Qu'une liste d'établissement d'enseignement est en effet susceptible de connaître de nombreuses adaptations dans le temps qui nécessitent par la même des adaptations à l'arrêté royal »
- « considérant que le critère lié aux types de diplômes apparaît plus objectif et moins sujet à variation que le critère d'établissements d'enseignement agréés »
- « considérant que le critère de diplôme répond aux exigences d'objectivité, de sécurité juridique et de protection de l'intérêt général »
- « considérant qu'il a été tenu compte des évolutions au niveau européen dans le cadre des Accords de Bologne et dans la transposition de ceux-ci dans le cadre juridique belge ».

4. Cadre légal et réglementaire applicable actuellement

4.1. Extraits de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales

« Article 19

L'Institut confère à une personne physique, à sa demande, la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal si elle remplit les conditions suivantes :

[1° être ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne ou un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen, ou être domicilié en Belgique.]

2° Ne pas avoir été privé de ses droits civils et politiques, ne pas avoir été déclaré en faillite sans avoir obtenu la réhabilitation et ne pas avoir encouru une peine d'emprisonnement, même conditionnelle, de trois mois au moins pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1er de l'arrêté royal n° 22 du 24 octobre 1934 portant interdiction à certains condamnés et aux faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités et conférant aux tribunaux de commerce la faculté de prononcer de telles interdictions, pour une infraction à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, pour une infraction aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales, à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et à ses arrêtés d'exécution ou à la législation fiscale.

3° Etre porteur d'un diplôme universitaire belge ou d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur du niveau universitaire, délivré après quatre années d'études au moins dans une des disciplines que le Roi détermine, ou d'un diplôme de l'enseignement supérieur économique délivré par un établissement agréé à cet effet par le Roi, ou d'un diplôme de gradué, délivré par une école supérieure comprenant une section de sciences commerciales et de gestion d'un seul cycle ou satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience déterminées par le Roi. Les diplômes délivrés à l'étranger dans les mêmes disciplines sont admis moyennant la reconnaissance préalable de leur équivalence par l'autorité belge compétente. Le Roi peut autoriser le Conseil de l'Institut à admettre dans des cas individuels l'équivalence de diplômes délivrés à l'étranger.

4° Avoir accompli le stage organisé par le règlement de stage.

5° Avoir réussi un examen d'aptitude dont le programme, les conditions et le jury d'examen, adaptés aux qualités d'expert-comptable et de conseil fiscal et en valorisant le cas échéant l'expérience acquise en tant que membre de l'Institut, sont fixés par le Roi.

6° Prêter au moment de l'inscription sur la liste des experts-comptables externes et/

ou des conseils fiscaux externes de l'Institut devant le tribunal de commerce de son domicile le serment suivant : «Je jure fidélité au Roi, obéissance à la Constitution et aux lois du peuple belge, et je jure de remplir fidèlement, en âme et conscience, les missions qui me seront confiées».

Les personnes de nationalité étrangère prêtent devant le tribunal de commerce de leur domicile en Belgique le serment suivant : «Je jure de remplir fidèlement en âme et conscience, selon les prescriptions de la loi belge, les missions qui me seront confiées.».

Il ne peut être conféré à la même personne la qualité de réviseur d'entreprises et celle de conseil fiscal.

La qualité d'expert-comptable peut être conférée à une personne ayant la qualité de réviseur d'entreprises. Les personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises ne peuvent exercer les activités visées à l'article 38, 3°, que pour les entreprises auprès desquelles elles n'accomplissent pas de missions révisorales.

[Les personnes qui ne sont pas domiciliées en Belgique prêtent serment auprès du tribunal de commerce de leur choix.]

[7° Les ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne ou d'un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen, qui ne sont pas domiciliés en Belgique, s'engagent à avoir en Belgique un bureau où l'activité professionnelle sera effectivement exercée, et où seront conservés les actes, documents et échange de correspondance qui s'y rapportent.]

[Article 19bis

[§ 1er. A l'appui de leur demande de se voir conférer la qualité d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal, les ressortissants d'un autre état affilié, peuvent faire valoir un des diplômes ou titres de formation suivants :

a) le titre de formation prescrit par un autre état affilié pour accéder à la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal sur son territoire ou l'y exercer.

On entend par titre de formation tout diplôme, certificat ou autre titre :

- qui a été délivré par une autorité compétente dans un état affilié, désignée conformément aux dispositions législatives, réglementaires ou administratives de cet état affilié;
- qui sanctionne une formation acquise principalement dans la Communauté ou qui a été délivré par un pays tiers, lorsque ce titre de formation a été reconnu par un état affilié et que son titulaire a acquis, dans ledit état affilié, une expérience professionnelle de trois ans dans la profession concernée, certifiée par cet état affilié,
- et qui atteste d'un niveau de qualification professionnelle au moins équivalent à un diplôme sanctionnant une formation du niveau de l'enseignement post-secondaire d'une durée minimale d'un an ou d'une durée équivalente à temps partiel, dont l'une des conditions d'accès est, en règle générale, l'accomplissement du cycle d'études secondaires exigé pour accéder à l'enseignement universitaire ou supérieur, ou l'accomplissement d'une formation de niveau secondaire équivalente, ainsi que la formation professionnelle éventuellement requise en plus de ce cycle d'études post-secondaires.

b) si l'intéressé a exercé à temps plein la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal pendant deux ans au cours des dix années précédentes dans un autre état affilié qui ne réglemente pas cette profession, un titre de formation :

- qui a été délivré par une autorité compétente dans un état affilié, désignée conformément aux dispositions législatives, réglementaires ou administratives de cet état affilié;
- qui sanctionne une formation acquise principalement dans la Communauté ou qui a été délivré par un pays tiers, lorsque ce titre de formation a été reconnu dans ledit état affilié et que son

titulaire a acquis, dans ledit état affilié, une expérience professionnelle de trois ans dans la profession concernée, certifiée par cet état affilié;

- qui atteste d'un niveau de qualification professionnelle au moins équivalent à un diplôme sanctionnant une formation du niveau de l'enseignement post-secondaire d'une durée minimale d'un an ou d'une durée équivalente à temps partiel, dont l'une des conditions d'accès est, en règle générale, l'accomplissement du cycle d'études secondaires exigé pour accéder à l'enseignement universitaire ou supérieur, ou l'accomplissement d'une formation de niveau secondaire équivalente, ainsi que la formation professionnelle éventuellement requise en plus de ce cycle d'études post-secondaires,
- et qui atteste la préparation du titulaire à l'exercice de la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal.

Toutefois les deux ans d'expérience professionnelle ne peuvent pas être exigés lorsque le titre de formation détenu par le demandeur sanctionne une formation réglementée, c'est-à-dire toute formation qui vise spécifiquement l'exercice de la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal et qui consiste en un cycle d'études complété, le cas échéant, par une formation professionnelle, un stage professionnel ou une pratique professionnelle, dont la structure et le niveau sont déterminés par les dispositions législatives, réglementaires ou administratives de l'état affilié en question, ou font l'objet d'un contrôle ou d'un agrément par l'autorité désignée à cet effet.]

[§ 2. Les porteurs d'un des titres de formations repris au § 1er, *a)* et *b)*, sont dispensés du stage.

Toutefois ils doivent se soumettre à une épreuve d'aptitude, organisée par l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux dans les cas suivants :

- lorsque la durée de la formation visée au § 1er, *a)* et *b)*, ne dépasse pas deux ans;
- lorsque leur formation dans les domaines comptable, fiscal, du droit des sociétés, de la déontologie, et dans les matières dont la connaissance est essentielle à l'exercice de la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal en Belgique, présente des différences importantes en matière de durée ou de contenu par rapport à la formation couverte par le titre de formation requis en Belgique.

L'épreuve d'aptitude consiste en un contrôle concernant exclusivement les connaissances professionnelles du demandeur, qui a pour but d'apprécier son aptitude à exercer la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal.

L'épreuve d'aptitude doit prendre en considération le fait que le demandeur est un professionnel qualifié dans l'Etat d'origine ou de provenance. Elle porte sur des matières à choisir parmi celles figurant sur la liste des matières qui, sur la base d'une comparaison entre la formation requise et celle reçue par le demandeur, ne sont pas couvertes par le diplôme ou le ou les titres dont il fait état. La connaissance de ces matières doit être une condition essentielle pour pouvoir exercer la profession d'expert-comptable et/ou conseil fiscal. Cette épreuve peut également comprendre la connaissance de la déontologie applicable à ces fonctions.

Les modalités de l'épreuve d'aptitude, de l'établissement de la liste des matières et le statut du demandeur qui souhaite s'y préparer sont déterminées par le Conseil de l'Institut, dans le respect des règles du droit communautaire.

S'il est envisagé d'exiger du demandeur qu'il passe une épreuve d'aptitude, il est préalablement vérifié si les connaissances professionnelles acquises comme expert-comptable ou conseil fiscal dans un état affilié ou dans un pays tiers sont de nature à couvrir en tout ou en partie, la différence substantielle de la formation.]

§ 3. La procédure d'examen d'une demande introduite en application du présent article doit être sanctionnée par une décision motivée au plus tard quatre mois à compter de la présenta-

tion du dossier complet. Cette décision, ou l'absence de décision, est susceptible d'un recours devant la commission d'appel visée à l'article 7 de la loi du 22 avril 1999 relative à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux.]

(...)

Article 25

Pour être admis au stage, il faut :

1° réunir les conditions prévues à l'article 19, 1° et 2°;

2° satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience fixées en application de l'article 19, 3°, et réussir un examen d'admission d'un niveau qui puisse garantir la compétence et l'aptitude du futur expert-comptable et/ou conseil fiscal;

3° avoir conclu une convention de stage avec un membre de l'Institut comptant au moins cinq années d'inscription au tableau de I'Institut, et qui s'engage à guider le stagiaire et à l'assister dans sa formation en tant qu'expert-comptable et/ou conseil fiscal. La convention requiert l'approbation de la commission de stage. »

*

* *

Il en ressort que les porteurs d'un diplôme universitaire peuvent d'office accéder à l'examen d'admission d'expert-comptable ou de conseil fiscal quelle que soit leur formation alors que les autres catégories doivent être déterminées par le Roi (actuellement dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990).

La demande d'avis introduite par le Ministre fédéral en charge de l'Economie porte sur ces catégories devant être déterminées par le Roi.

4.2. Extrait de l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal

Article 3 (*partim*)

« § 4. Les candidats porteurs d'un diplôme de l'enseignement universitaire ou de l'enseignement supérieur de type long ou de deux cycles sont dispensés de l'examen relatif aux matières expressément mentionnées sur leur diplôme ou, le cas échéant, sur leur supplément de diplôme, dans la mesure où le nombre d'heures de contact ou d'unités de cours consacrés à l'étude d'une matière est au moins égal au nombre repris dans la grille en annexe 1.

L'Institut établit chaque année, en concertation avec les représentants des institutions d'enseignement concernées, une table de concordance par institution indiquant les dispenses par matière.

L'Institut publie la table de concordance avant fin mai.

Dans la mesure où un candidat expert-comptable et/ou un candidat conseil fiscal bénéficie d'une dispense dans les trois matières impôt des personnes physiques, impôt des sociétés et taxe sur la valeur ajoutée, il bénéficie également d'une dispense dans la matière principes généraux de droit fiscal.

§ 5. Les candidats porteurs d'un diplôme d'enseignement supérieur de type court ou d'un cycle sont d'office dispensés de l'examen relatif aux matières de base enseignées dans le cadre de leur formation, indépendamment du nombre d'heures de contact ou d'unités de cours consacrées à l'étude de ces matières ou du nombre d'unités de cours y consacrées. Sont visés :

1° les diplômés en comptabilité, en gestion d'entreprises, option expertise-comptable/fiscalité ou en comptabilité, option fiscalité, qui sont dispensés des matières suivantes pour l'examen d'admission de candidat expert-comptable et/ou de candidat conseil fiscal :

a) comptabilité générale;
b) comptabilité analytique d'exploitation et comptabilité de gestion;
c) principes généraux de droit fiscal;
d) organisation des services comptables et des services administratifs des entreprises;
e) systèmes d'information et informatique.

2° les diplômés issus d'une formation spécifique en fiscalité, non visée au 1°, qui sont dispensés des matières suivantes pour l'examen d'admission de candidat expert-comptable et/ou de candidat conseil fiscal :
a) principes généraux de droit fiscal;
b) impôt des personnes physiques;
c) impôt des sociétés;
d) taxe sur la valeur ajoutée.

3° les diplômés en droit, qui sont dispensés des matières suivantes pour l'examen d'admission de candidat expert-comptable et/ou de candidat conseil fiscal :
a) principes généraux de droit fiscal;
b) principes de droit civil;
c) principes de droit commercial et législation relative aux entreprises en difficulté;
d) principes de droit du travail et de la sécurité sociale.

Certaines matières qui font partie des formations d'enseignement supérieur de type court ou d'un cycle donnent accès à des dispenses complémentaires à condition que le nombre d'heures de contact ou d'unités de cours qui y a été consacré soit au moins égal au nombre repris dans la grille en annexe 2.

L'Institut établit chaque année, en concertation avec les représentants des institutions d'enseignement concernées, une table de concordance par institution indiquant les dispenses par matière.

L'Institut publie la table de concordance avant fin mai.

§ 6. Les diplômés de l'enseignement universitaire, de l'enseignement supérieur de type long ou de deux cycles ou de l'enseignement supérieur de type court ou d'un cycle qui souhaitent bénéficier de dispenses dans le cadre de l'examen d'admission introduisent un dossier individuel de demande au plus tard trois mois avant la date de l'examen.

Ce dossier doit auparavant avoir été vérifié et signé par les établissements respectifs qui ont délivré les diplômes donnant droit à une ou plusieurs dispenses.

L'examen de chaque dossier individuel représente une vérification marginale et est effectué par la commission de stage sur la base des critères de dispenses.

La commission de stage transmet au Conseil son appréciation en prenant en compte les critères d'octroi des dispenses.

Le Conseil informe, au plus tard un mois avant l'examen, le candidat expert-comptable et/ou conseil fiscal des dispenses qui lui ont été accordées. A défaut de réponse dans le délai fixé, le candidat expert-comptable ou le candidat conseil fiscal est dispensé des matières pour lesquelles il a introduit une demande.

Dans la mesure où le nombre d'heures de contact consacrées à l'étude d'une matière ou le nombre d'unités de cours y accordées est insuffisant ou si le diplôme obtenu par le candidat expert-comptable ou le candidat conseil fiscal n'est pas couvert par l'article 19, alinéa 1er, 3°, de la loi, le Conseil refuse la dispense en motivant sa décision. »

5. Avis du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur se félicite de l'initiative prise par le Ministre fédéral en charge de l'Economie à propos de la réforme de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 susmentionné. En effet, l'orientation suivie jusqu'à présent consistant à reprendre une liste d'établissements d'enseignement est particulièrement complexe à suivre, notamment à l'aune de la fusion de nombreuses Hautes Ecoles ou de changements de dénomination de ces établissements d'enseignement.

5.1 En ce qui concerne le principe de base retenu dans le projet d'arrêté royal

L'orientation suivie dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis, à savoir partir d'une liste de diplômes plutôt que d'une liste d'établissements d'enseignement, semble, outre son caractère objectif, un meilleur gage de pérennité et dès lors devrait assurer la sécurité juridique voulue en la matière.

Cette sécurité juridique est renforcée par le fait que les titres des diplômes reconnus dans les communautés sont repris dans les décrets communautaires suivants :

- Décret du Ministère de la Communauté flamande du 30 avril 2004 relatif à la flexibilisation de l'enseignement supérieur en Flandre et portant des mesures urgentes en matière d'enseignement supérieur
- Décret du Ministère de la Communauté flamande du 15 juin 2007 relatif à l'éducation des adultes
- Décret de la Communauté française du 31 mars 2004 définissant l'enseignement supérieur, favorisant son intégration à l'espace européen de l'enseignement supérieur et refinançant les universités
- Décret de la Communauté française du 16 avril 1991 organisant l'enseignement de promotion sociale
- Décret de la Communauté germanophone du 27 juin 2005 portant création d'une haute école autonome, tel que modifié dernièrement par le Décret du 24 octobre 2011 (publié au *Moniteur belge* du 19 décembre 2011 – 2ième édition).

Le Conseil supérieur constate que cette orientation prise dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis conduit à exclure un certain nombre de formations qui avaient antérieurement accès à l'examen d'entrée d'expert-comptable et de conseil fiscal. On relèvera à tout le moins :

- Du côté francophone, les chambres belges des comptables (communément appelées les « CBC ») pour autant qu'elles ne soient pas adossées à un établissement d'enseignement reconnu légalement ;
- Du côté néerlandophone, certaines « Syntra » (une partie de la promotion sociale flamande) anciennement reprises sur la liste.

Par ailleurs, le Conseil supérieur s'interroge sur la position prise dans le projet d'arrêté royal par rapport aux IFAPME (enseignement supérieur en alternance) dont certains organisent une formation donnant actuellement accès à l'examen d'entrée d'expert-comptable.

De l'avis du Conseil supérieur, il serait utile que les « considérant » précédant l'arrêté royal soumis pour avis donnent la clarté voulue quant aux choix posés dans le contexte du nouveau cadre réglementaire afin d'éviter une quelconque insécurité au niveau juridique.

Afin de voir l'importance du changement proposé, des statistiques ont été demandées à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux quant à la proportion des récipiendaires ayant introduit un dossier à l'IEC et ne possédant que ce seul diplôme :

Année	Nombre total de dossiers introduits	Les diplômés des CBC Liège	Les diplômés des CBC Bruxelles	Les diplômés de Syntra
2011	317	6 (soit 1,9%)	8 (soit 2,5%)	0
2010	297	5 (soit 1,6%)	7 (soit 2,2%)	0
2009	298	4 (soit 1,3%)	7 (soit 2,2%)	0
2008	317	5 (soit 1,6%)	6 (soit 1,9%)	0
2007	299	5 (soit 1,6%)	8 (soit 2,5%)	0

5.2 En ce qui concerne la référence au système d'ECTS

Le projet d'arrêté royal (article 1er) soumis pour avis fait référence à l'unité de mesure retenue au niveau européen depuis la réforme dite « de Bologne ».

Celle-ci est définie dans l'article 1er du projet d'arrêté royal soumis pour avis en renvoyant aux définitions reprises dans les décrets adoptés par les différentes communautés :

- Décret du Ministère de la Communauté flamande du 30 avril 2004 relatif à la flexibilisation de l'enseignement supérieur en Flandre et portant des mesures urgentes en matière d'enseignement supérieur – Article 2, 22° (studiepunt / unité d'études)
- Décret du Ministère de la Communauté flamande du 15 juin 2007 relatif à l'éducation des adultes – Article 2, 43° (studiepunt / unité d'études) renvoyant au Décret du Ministère de la Communauté flamande du 30 avril 2004
- Décret de la Communauté française du 31 mars 2004 définissant l'enseignement supérieur, favorisant son intégration à l'espace européen de l'enseignement supérieur et refinançant les universités – Article 6, § 1er, 8° (studiepunt / crédit)
- Décret de la Communauté française du 16 avril 1991 organisant l'enseignement de promotion sociale – Article 41 (studiepunt / crédit) renvoyant au Décret de la Communauté française du 31 mars 2004.

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Ministre sur le fait qu'il conviendrait d'intégrer également de Décret de la Communauté germanophone, en particulier à la suite de sa modification du 24 octobre 2011 prévoyant entre autres (article 2.6.) la création d'un département « sciences financières et administratives » comprenant trois sections : « comptabilité », « banque » et « assurances ».

Ces formations initiales en alternance dans les sections comptabilité, banque et assurances sont sanctionnées respectivement par un diplôme de bachelor en sciences financières et administratives section « comptabilité », de bachelor en sciences financières et administratives section « banque » et de bachelor en sciences financières et administratives section « assurances ».

En ce qui concerne les compétences dans la section « comptabilité », on relèvera utilement qu'il ressort de l'article 2.8.1 dudit Décret que :

« § 1er. La formation initiale répond au prescrit de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

La formation initiale est organisée de façon à permettre à l'étudiant de développer les compétences suivantes :

1° organiser les services comptables et conseiller en ces matières, et ce dans les règles de l'art;

2° passer toutes les écritures comptables de l'ouverture, la tenue, la centralisation et l'établissement des comptes annuels à la clôture de la comptabilité;

3° conseiller dans les questions d'ordre fiscal, financier et juridique relatives à la comptabilité, et ce dans les règles de l'art;

4° établir des plans financiers;

5° préparer et exercer ses propres activités commerciales;

6° respecter les règles déontologiques et le droit en vigueur;

7° développer des compétences fondamentales en gestion de personnel;

8° développer des compétences d'auto-apprentissage et ainsi participer activement au processus d'apprentissage tout au long de la vie.

§ 2. Les activités de formation nécessaires à l'acquisition de ces compétences reposent, dans le cadre de la formation initiale, sur les domaines de formation suivants :

1° les faits et établissements économiques ainsi que les conditions-cadres macroéconomiques;

2° droit;

3° déontologie;

4° mathématiques financières;

5° statistique;

6° comptabilité;

7° gestion d'entreprise;

8° gestion budgétaire et financière;

9° informatique;

10° langues;

11° cours à option :

11.1 management

11.2 fiscalité

11.3 banque et finances.»

La terminologie retenue dans ce Décret de la Communauté germanophone diffère pour ce qui concerne la version française et se présente comme suit:

Décret de la Communauté germanophone du 27 juin 2005 portant création d'une haute école autonome, tel que modifié dernièrement par le Décret du 24 octobre 2011 (publié au *Moniteur belge* du 19 décembre 2011 – 2ième édition)	Decreet van de Duitstalige Gemeenschap van 27 juni 2005 houdende oprichting van een autonome hogeschool, zoals laatst gewijzigd door het Decreet van 24 oktober 2011 (gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 19 december 2011 – 2de editie)
Article 1.3 – 17°	Artikel 1.3 – 17°
unité de valeur : unité d'enseignement exprimée en heures servant à exprimer le volume d'activités formatives d'une formation ainsi que le volume de travail personnel correspondant fourni par l'étudiant selon une norme uniformément prescrite au niveau européen (ECTS/*European credit transfer system*); en moyenne, une unité de valeur correspond à un volume de travail de 26 à 30 heures.	«studiepunt» : de eenheid waarin de omvang van de opleidingsactiviteiten van een bepaalde opleiding en de tijdsinvestering van de student in eigen werk wordt uitgedrukt overeenkomstig de op Europees vlak uniform vastgelegde norm (ETCS/*European credit transfer system);* een studiepunt stemt overeen met een gemiddelde arbeidsomvang van 26 à 30 uren.

Enfin, le Conseil supérieur estime en la matière qu'il conviendrait de mentionner également la terminologie allemande retenue en la matière dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

*

* *

Le Conseil supérieur souhaite également attirer l'attention du Ministre sur le fait que certaines personnes décident de s'orienter vers la carrière d'expert-comptable ou de conseil fiscal après un certain nombre d'années d'expérience (par exemple, à la suite d'une réorientation dans leur carrière ou d'un changement d'employeur). Dans cette perspective, il conviendrait de prévoir l'éventualité d'un candidat à l'examen d'entrée ayant obtenu un diplôme libellé en heures de cours et non en ECTS (pour ce qui concerne les diplômes délivrés avant la mise en œuvre complète du processus «post-Bologne»).

Cette mesure pourrait utilement figurer parmi les dispositions finales de l'arrêté royal en projet.

5.3 En ce qui concerne les diplômes reconnus par le Roi

Le projet d'arrêté royal (article 2) soumis pour avis répertorie les diplômes visés par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 reconnus dans le cadre de l'arrêté royal soumis pour avis.

Il ressort de l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales que cinq catégories de personnes peuvent entrer en ligne de compte pour l'examen d'entrée visant à obtenir le titre d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal:

• Etre porteur d'un diplôme universitaire belge	*Diplômé d'une université (dont la liste est arrêtée en droit belge) délivrant des grades* • *de master* [en ce compris les « ma na ma »]
• Etre porteur d'un diplôme belge de l'enseignement supérieur du niveau universitaire, délivré après quatre années d'études au moins dans une des disciplines que le Roi détermine	*Diplômé d'un établissement d'enseignement (non universi-taire) délivrant des grades* • *de master* [en ce compris les « ma na ma » [4]]
• Etre porteur d'un diplôme de l'enseignement supérieur économique délivré par un établissement agréé à cet effet par le Roi,	*Diplômé d'un établissement d'enseignement de promotion sociale de grade* • *de master,* • *de bachelier* [professionnalisant] *et/ou* • *de spécialisation* [en ce compris les « ba na ba »[5] ou les « ma na ma »]
• Etre porteur d'un diplôme de gradué, délivré par une école supérieure comprenant une section de sciences commerciales et de gestion d'un seul cycle	*Diplômé d'un établissement d'enseignement délivrant des grades* • *de bachelier* [professionnalisant] [en ce compris les « ba na ba »]
• satisfaire aux conditions de diplôme et/ou d'expérience déterminées par le Roi.	Toute autre diplôme ou expérience qui pourrait être jugé(e) comme équivalent(e) par le Roi

A la lecture de l'article 2 du projet d'arrêté royal soumis pour avis, il est difficile pour le Conseil supérieur de porter un jugement quant à l'équilibre entre les enseignements visés pour les différentes communautés quant aux diplômes couverts. Tout au plus peut-on relever que le critère retenu est un critère objectif, offrant par nature la sécurité juridique voulue.

Outre l'insertion d'une motivation quant à la manière dont il a été veillé à la non-discrimination entre les diplômes délivrés dans les différentes communautés, il sera utile d'insérer un point visant à couvrir la formation visée par le Décret de la Communauté germanophone évoquée ci-avant sous le point 5.2.

En ce qui concerne l'article 2, 3°, le Conseil supérieur se permet de formuler les éléments suivants :

- ce point semble couvrir tous les diplômes belges de bachelier, à l'exception du diplôme de bachelier en comptabilité (communauté française) et du bachelier en gestion d'entreprise / orientation « expertise comptable – fiscalité » (communauté flamande) visés sous l'article 2, 2° du projet d'arrêté royal soumis pour avis, qu'il s'agisse d'un diplôme de bachelier professionnalisant ou un diplôme de bachelier académique ;
- afin de rencontrer les critères énoncés sous l'article 2, 3° du projet d'arrêté royal sou-

4 « Ma na Ma » : Master post Master
5 « Ba na Ba » : Bac post Bac

mis pour avis, il est tenu compte du diplôme de bachelier et des éventuelles formations complémentaires suivies ultérieurement par le bachelier. En ce qui concerne les « formations complémentaires » évoquées sous le 3°, le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir s'il s'agit de formations diplômantes (un « Ba na Ba ») ou si n'importe quelle formation (en ce compris un éventuel cours suivi « en isolé »), assortie ou non d'un diplôme, est couverte par la mesure.

De l'avis du Conseil supérieur, dans la mesure où l'arrêté royal du 8 avril 2003 (plus précisément article 3 dudit arrêté royal) ne permet de prendre en considération que des formations assorties d'un diplôme en vue de l'obtention d'une éventuelle dispense pour les matières de l'examen d'entrée, il y a lieu de prévoir un cadre similaire dans le présent projet d'arrêté royal. Il semble dès lors qu'il doive être fait mention d'une « formation complémentaire assortie d'un diplôme » dans la phrase introductive de l'article 2, 3° du projet d'arrêté royal soumis pour avis en lieu et place de « formation complémentaire ».

Les dispenses spécifiques liées à l'obtention d'un « Ba na ba » ou d'un « Ma na ma » sont quant à elles visées par l'arrêté royal du 8 avril 2003 (article 3), pour autant que le récipiendaire à l'examen d'admission rencontre les exigences prévues dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

De l'avis du Conseil supérieur, l'adoption du présent arrêté royal conduira à devoir adapter certains aspects de l'arrêté royal du 8 avril 2003. A titre d'exemple, il conviendrait d'ajouter en début de paragraphe le membre de phrase suivant : « S'ils entrent dans une des catégories visées par l'article 2 de l'arrêté royal du (...), » afin d'obtenir le texte suivant :

« § 5. [S'ils entrent dans une des catégories visées par l'article 2 de l'arrêté royal du (...),] les candidats porteurs d'un diplôme d'enseignement supérieur de type court ou d'un cycle sont d'office dispensés de l'examen relatif aux matières de base enseignées dans le cadre de leur formation, indépendamment du nombre d'heures de contact ou d'unités de cours consacrées à l'étude de ces matières ou du nombre d'unités de cours y consacrées. (...) »

5.4. En ce qui concerne les mesures transitoires

Le Conseil supérieur se félicite de constater que la sécurité juridique voulue a été prévue :

- d'une part, par le biais de l'article 2, 4°, pour les personnes disposant d'un diplôme délivré au moment de l'entrée de vigueur du projet d'arrêté royal soumis pour avis qui aurait été reconnu dans le cadre de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 et
- d'autre part, par le biais de l'article 4, pour les personnes ayant entamé une formation au moment de l'entrée en vigueur de l'arrêté royal soumis pour avis qui aurait été reconnue dans le cadre de l'arrêté royal du 22 novembre 1990.

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Avis du 27 avril 2012 portant sur un projet de norme du Conseil de l'IEC relative à la revue qualité

Le Président du Conseil de l'IEC a adressé un courrier en date du 2 avril 2012 par lequel il demande au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis à propos d'un projet de norme relative à la revue qualité appelée à opérée sur tous les membres de l'IEC (qu'ils soient experts-comptables ou conseils fiscaux), inscrits sur la sous-liste des « externes ».

Le Conseil supérieur se félicite de l'initiative prise de manière proactive par le Conseil de l'IEC en vue de renforcer la qualité des différentes missions effectuées par ses membres. Cette initiative contribuera certainement à renforcer la crédibilité des professions d'expert-comptable et de conseil fiscal.

1. Contexte

Dans le cadre de la transposition en droit belge des mesures contenues dans la directive européenne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, la loi adoptée *« oblige les associations professionnelles et les organes disciplinaires des professions du chiffre à élaborer des règles internes afin de veiller à ce que l'obligation de déclaration soit respectée »*.

Après l'adoption du règlement commun au trois instituts contenant les lignes de conduite à respecter par les membres des professions économiques soumis aux mesures de lutte contre le blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme, le Conseil supérieur a adressé un courrier aux représentants des trois instituts attirant l'attention sur le fait qu'il convenait d'intégrer en droit belge toutes les mesures prévues par la loi du 11 janvier 1993, telle que révisée en 2010.

La principale mesure visée par ce courrier du Conseil supérieur porte sur la mesure contenue dans le § 1er de l'article 39 (nouveau) de la loi du 11 janvier 1993, repris ci-dessous :

« *Sous réserve de l'application d'autres législations,* ***les autorités de contrôle ou de tutelle ou les autorités disciplinaires des organismes et des personnes visés aux articles 2, § 1er, 1° à 15°, 3 et 4,*** *le Service Public Fédéral Economie, PME, Classes Moyennes et Energie pour les organismes et les personnes visés aux articles 2, § 1er, 16° à 19° et 21°, et le Service Public Fédéral Intérieur pour les organismes et les personnes visés aux articles 2, § 1er, 20° ,* ***mettent en œuvre des dispositifs efficaces de contrôle du respect par ces organismes et ces personnes, des obligations visées aux articles 7 à 20, 23 à 30 et 33 ainsi que de celles prévues par les arrêtés royaux, règlements ou autres mesures d'exécution des mêmes dispositions de la présente loi.***

Les autorités visées à l'alinéa 1er peuvent exercer leur contrôle sur base d'une appréciation des risques. »

*

* *

L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux étant membre de l'IFAC, le Conseil supérieur avait attiré l'attention du Conseil de l'IEC dans le cadre de l'examen du projet de norme

en matière de formation permanente dans son courrier du 29 janvier 2009 comme suit :

« Au terme de son examen, le Conseil supérieur constate que, moyennant les deux adaptations mentionnées dans l'alinéa précédent, il peut marquer son accord avec la version transmise le 15 janvier 2009, tout en regrettant vivement que l'IEC ne se conforme pas en tout point à la norme IES 7 de l'IFAC dans la mesure où l'Institut n'organise à ce jour aucun contrôle de qualité périodique de l'ensemble de ses membres portant sur les différentes missions effectuées par ceux-ci.

Le Conseil supérieur suggère au Conseil de l'IEC de mettre ce point à l'ordre du jour d'une prochaine réunion de manière à examiner dans quelle mesure il serait possible de mettre en place un tel contrôle de qualité périodique et partant de se conformer aux exigences minimales de l'IFAC, organe (dont l'IEC est membre) représentant votre profession au niveau international.

Le Conseil supérieur est disposé à contribuer à la réflexion au sein de l'IEC pour la mise en place d'un tel contrôle de qualité périodique. »

*

* *

Afin d'être exhaustif dans le contexte historique de ce dossier, on relèvera qu'en 1998, le Conseil de l'IEC avait déjà transmis au Conseil supérieur un projet de norme pour avis. Un avis avait été rendu par le Conseil supérieur en date du 10 décembre 1998. Ce projet de norme n'a jamais fait l'objet d'une adoption définitive par le Conseil de l'IEC.

*

* *

C'est dans ce contexte que le Conseil de l'IEC a décidé de mettre en place des mesures de « revue qualité », en néerlandais « kwaliteitstoetsing ».

2. Cadre légal actuel

- Il ressort de l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales que « *l'Institut a pour mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal, dont il peut contrôler et préciser l'organisation, avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle.*

  L'Institut veille également au bon accomplissement des missions confiées à ses membres et aux personnes soumises à sa surveillance et à son pouvoir disciplinaire. (…) »

- L'article 7, § 1er précise notamment que « *le Roi arrête le règlement de stage et le règlement de déontologie, ainsi que les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la présente loi lui assigne.*

  Ces règlements sont pris sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut et après avis du Conseil supérieur visé à l'article 54. »

- L'article 27 mentionne que « *le Conseil* [de l'IEC] *définit les normes et recommandations techniques et déontologiques pour l'exercice de la fonction concernée.* »

- L'article 28 précise les éléments suivants :

  « § 1er. Conformément à son objet, le Conseil [de l'IEC] *veille au bon accomplissement par les membres des missions qui leur sont confiées. En particulier, il veille à ce que tous les membres poursuivent de manière permanente leur formation professionnelle.*

  Le Conseil peut également déterminer les règles selon lesquelles les membres externes rendent une première consultation gratuite aux entreprises qui la demandent dans le cours de leur première année d'activités.

  § 2. Il veille en outre à ce que les experts-comptables externes et les conseils fiscaux externes :

1° disposent, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement;

2° s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions qui leur sont confiées;

3° n'acceptent pas de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice;

4° n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction.

A cet effet, le Conseil peut :

1° exiger des membres la production de toute information, de toute justification et de tout document et notamment de leur plan de travail et de leurs notes;

2° faire procéder auprès des membres à des enquêtes sur leurs méthodes de travail, leur organisation, les diligences accomplies et la manière dont ils exercent leur mission. »

3. Demandes d'avis du Conseil de l'IEC

Dans un courrier du 9 janvier 2012, le Président de l'IEC demandait l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos du projet de norme relative à la revue qualité, adopté par le Conseil de l'IEC en date du 14 novembre 2011.

Outre différentes réunions techniques entre l'IEC et le Conseil supérieur, le Conseil supérieur a invité, à leur demande, les représentants du Conseil de l'IEC dans le cadre de sa réunion du 28 février 2012 afin de discuter de différents points soulevés par les membres du Conseil supérieur à propos du projet de norme.

Les principaux éléments évoqués durant cette rencontre portaient sur les éléments suivants :

- Quelle est la principale différence entre une « revue qualité » et un « contrôle confraternel » au sens du projet de norme transmis en 1998 ? Pourquoi ce changement d'approche ?
- La définition de « mission d'assurance » (clairement inspirée des textes publiés par l'IFAC) ne correspondait pas vraiment à la réalité du secteur belge, en particulier pour ce qui concernait les « missions de contrôle volontaire ou contractuelle ». Cette définition pouvait, de l'analyse du Conseil supérieur, laisser supposer que toute mission de contrôle « obligatoire par ou en vertu de dispositions légales ou réglementaires et/ou conduise à une attestation destinée à être transmise à des tiers » peut être effectuée par un expert-comptable externe en Belgique alors que ce qui était visé en réalité couvrait les missions de l'article 166 du Code des sociétés et toute autre mission de contrôle confiée par le législateur à un expert-comptable externe.
- La définition de « autres missions » est le seul biais par lequel un conseil fiscal externe « pur » pourrait avoir l'impression qu'il est visé ou non par la norme dans la mesure où il n'est concerné que par « les autres missions ».
- Dans la partie décrivant l'objectif de la revue qualité, une mesure d'allègement est prévue en cas de certification ISO 9001 par le professionnel. Des informations pratiques ont été demandées par le Conseil supérieur afin de mieux cerner la portée du principe énoncé dans le projet de norme soumis pour avis.
- Des questions ont été posées à propos de la teneur du manuel relatif à la revue qualité et à l'accessibilité de ce manuel.
- Des questions ont également été posées à propos de l'attribution de la mission revue, notamment quant au fait de savoir quelles sont les informations dont dispose actuellement l'Institut en matière d'éventuels « conflits d'intérêts » et aux modalités de mise en œuvre pratique.
- En ce qui concerne la fréquence à la revue qualité, en réponse à la question posée par les représentants du Conseil supérieur, il est précisé que chaque expert-comptable externe et chaque conseil fiscal externe sera contrôlé au terme d'une période de 7 ans et que pour chacun de ces professionnels quelques dossiers seront sélectionnés afin d'être soumis à la revue qualité. Les professionnels peuvent, au choix, être contrôlé au

niveau individuel ou opter pour le contrôle de tous les professionnels du même cabinet en même temps. Quel que soit le choix effectué, chaque professionnel fera l'objet d'un contrôle de certains de ses dossiers.

- Les représentants du Conseil de l'IEC ont confirmé que la « revue occasionnelle » évoquée dans le projet de norme correspond à la « surveillance ». Il conviendrait, de l'avis des membres du Conseil, d'attirer l'attention sur le fait que tous les membres peuvent faire l'objet d'une procédure de « surveillance », en ce compris s'ils sont repris sur la liste des « internes ».
- En ce qui concerne la sélection des dossiers, la question a été soulevée de savoir sur base de quels critères les dossiers seront choisis, aucune réponse claire n'a été donnée. Cela semble relever de la responsabilité du rapporteur, mais comment s'y prendra-t-il ?
  En outre, la question a été posée de savoir si le Conseil de l'IEC dispose (ou non) de la liste des mandats effectués par chaque membre. Il s'agit là, de l'avis du Conseil supérieur, d'un point fondamental auquel il conviendra de trouver une réponse avant la mise en œuvre réelle d'une telle revue qualité.
- Les membres du Conseil supérieur ont interrogé les représentants du Conseil de l'IEC quant à l'approche pratique de la revue qualité alors qu'il n'y a pas de lettre de mission obligatoire. Il semble en effet difficile de connaître la portée de la mission du dossier à contrôler, sans disposer d'une lettre de mission.
- Un des éléments ayant incité le Conseil de l'IEC à prendre des mesures en matière de « revue qualité » est l'adoption du nouveau cadre légal en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. Il conviendrait à tout le moins, de l'avis des membres du Conseil supérieur, qu'il soit mentionné dans la norme qu'il sera tenu compte de la problématique de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme aux différents niveaux (que ce soit pour ce qui concerne l'organisation des cabinets ou la vérification des dossiers). Comme la norme est un outil normatif contraignant, cela devrait permettre de rencontrer les exigences du GAFI.

*

* *

Au terme de cette rencontre, les éléments « concrets » suivants ont été soulevés par le Conseil supérieur :

1°) il serait utile d'ajouter entre le point I « Considérants » et le point II « Définitions préalables », il convient d'insérer un point II « Champ d'application » dans lequel figureront les éléments suivants :

- professionnels couverts : tous les experts-comptables « externes » et tous les conseils fiscaux « externes » ;
- l'objet de l'assurance qualité : l'organisation interne du cabinet et les différentes missions effectuées par les professionnels visés par la norme (qu'il s'agisse ou non d'une mission légale) ;
- Mention du fait que la loi du 22 avril 1999 donne pour mission à l'Institut de veiller à la surveillance de tous ses membres, qu'ils soient inscrits sur la sous-liste des « externes » ou non et que le fait que la norme traite entre autres de la surveillance des experts-comptables « externes » et conseils fiscaux « externes » (sous le vocable de « revue occasionnelle ») est sans préjudice de la mission légale confiée à l'IEC pour l'ensemble de ses membres (en ce compris les « internes ») ;
- Mention du fait qu'il sera tenu compte de la problématique de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme aux différents niveaux (que ce soit pour ce qui concerne l'organisation des cabinets ou la vérification des dossiers). Comme la norme est un outil normatif contraignant, cela

devrait permettre de rencontrer les exigences du GAFI.

2°) En ce qui concerne les définitions, les points 6-7-8 posent problèmes.
Même s'il est compréhensible de vouloir intégrer dans les définitions la notion de niveau d'assurance (à l'instar de ce que prévoit l'IFAC), le texte actuel pourrait donner aux membres l'impression qu'ils ne sont pas concernés par cette norme … si ce n'est au niveau des « autres missions ».
Par ailleurs, la mission de base des experts-comptables, à savoir tenir la comptabilité et établir des comptes annuels, n'est pas reprise dans la liste des missions couvertes par la revue qualité.
Il a été suggéré soit de revoir complètement l'approche soit :
- d'inverser la logique et de partir de ce qui est le quotidien des professionnels belges : la tenue de la comptabilité, l'établissement des comptes annuels / la prestation de services fiscaux et l'établissement de déclarations fiscales ;
- de traiter dans un second lieu les missions d'assurances (autres que le contrôle légal des comptes) effectuées par les professionnels en distinguant :
  - La mission prévue par l'article 166 du Code des sociétés
  - Les missions spéciales de contrôle (fusions/scissions, transformation de forme juridique, etc)
  - Les missions de contrôle volontaire ou contractuelles
- de finir par les missions apparentées à l'assurance (compilation / agreed upon procedures).

3°) Il importe que le rapporteur puisse disposer rapidement d'un certain nombre d'informations préalables à ses investigations.
Dans la mesure où la lettre de mission est facultative pour les travaux effectués par les membres de l'IEC, il importe que chaque professionnel ait l'obligation de tenir dans son dossier permanent et dans son dossier annuel une liste à jour des sociétés dans lesquelles il effectue des activités (que ce soit de manière récurrente ou occasionnellement) ainsi que, pour chacune d'entre elles, les types d'activités effectuées.
A défaut de disposer de ce type d'information, il serait matériellement difficile pour les rapporteurs de procéder à une sélection de dossiers à examiner dans le cadre de la revue qualité présentant des caractéristiques de représentativité au vu des critères qui pourraient être retenus.
La mention d'une telle exigence dans le manuel n'est pas une solution car elle n'aurait pas de caractère contraignant.
Par contre, le fait que cette liste ne soit pas disponible au préalable à l'IEC et ne soit obtenu que sur demande au moment de la revue qualité pourrait être tolérée (même si ce n'est pas l'idéal).

4°) Le projet de norme soumis par le Conseil de l'IEC prévoit (point III.1.A) un allègement des procédures en cas de certification ISO 9001.
Il est demandé de fournir la norme (celle-ci n'étant pas disponible sur internet sans paiement pour l'obtention) afin de voir quelle est la portée de ladite norme ISO 9001 afin de pouvoir procéder à l'examen quant au fond de la norme.

*

* *

Dans un courrier du 2 avril 2012, le Président de l'IEC demandait l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos d'un nouveau projet de norme relative à la revue qualité, adopté par le Conseil de l'IEC en date du 26 mars 2012.

4. Avis du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur a pris connaissance du nouveau projet de norme adopté par le Conseil de l'IEC en date du 26 mars 2012.

Le Conseil supérieur se réjouit de constater que les différents points évoqués dans le cadre de la

réunion du 28 février 2012 ont été intégrés dans le nouveau projet de norme du Conseil daté du 26 mars 2012 et est en mesure de marquer son accord avec les adaptations apportées au texte.

Le Conseil supérieur souhaite cependant attirer l'attention des représentants du Conseil de l'IEC sur quelques points :

- Le projet de norme soumis pour avis fait référence (en page 6 – note de bas de page 2) à un extrait des documents parlementaires précédant l'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales[1]. Il importe de situer cette phrase dans son contexte, à savoir les missions accomplies par les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux dans les entreprises débutantes (communément appelées les « starters »). Dans la mesure où cette phrase ne porte pas sur l'article 7 de la loi mais bien sur l'article 3, il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de supprimer cette note de bas de page afin d'éviter toute confusion quant à la portée de cette phrase que l'on pourrait relier –de manière non adéquate– aux règles applicables en matière de revue qualité.
- Il ressort de l'analyse de la norme ISO 9001 qu'une telle certification peut contribuer à assurer la bonne organisation d'un cabinet et que l'attribution de ce label par une instance totalement indépendance et reconnue légalement assure l'objectivité voulue en la matière.

  Eu égard à la difficulté de se procurer des informations en la matière, il serait utile, de l'avis du Conseil supérieur, que l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux fournisse des informations pratiques en la matière à destination de ses membres (Qui fournit ce genre de certificat en Belgique ? Quelles démarches effectuer ? Quel coût ? etc) afin de faciliter la tâche des professionnels désireux d'obtenir ce label de qualité.

  Pour le reste, il appartiendra au Conseil de l'IEC de veiller à ce que le manuel relatif à la revue de qualité (en cours d'élaboration) donne les garanties voulues quant à une appréciation de l'ensemble des aspects organisationnels du cabinet d'expertise comptable ou de conseils fiscaux pertinents pour une « revue qualité » adéquate.
- Le Conseil supérieur a pris connaissance de l'information partielle reprise sur le site internet de l'IEC à propos de certaines parties du manuel relatif à la revue qualité (voir annexe 1 au présent avis).

  Il importe que le Conseil de l'IEC poursuive ses efforts pour finaliser ce projet de manière à ce que les professionnels disposent de l'information, en temps opportuns, voulue afin de se préparer au mieux à la réalisation à terme des « revues qualité ».

- Il importe que le Conseil de l'IEC développe dans son manuel relatif à la revue qualité les éléments qui feront l'objet d'une vérification dans le cadre de la « revue qualité » pour ce qui concerne la problématique de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme aux différents niveaux (que ce soit pour ce qui concerne l'organisation des cabinets ou la vérification des dossiers).

1 Doc 1923/1 & 1924/1 (SO 1998/1999) de la Chambre des Représentants relatif au projet de loi relatif aux professions comptables et fiscales et au projet de loi relatif à la discipline professionnelle des experts-comptables et des conseils fiscaux du 13 janvier 1999.

Annexe 1

Source:

http://www.iec-iab.be/fr/membres/Profession/organisation_cabinets/Pages/Manuel_OrganisationDesCabinetsEtProcedures.aspx

Manuel
« Organisation des cabinets et procédures »

Cette page est actuellement en construction. Les documents seront insérés au fur et à mesure de leur approbation par le Conseil de l'Institut.

****

Introduction

But et portée du manuel |

Partie I – Cadre légal et réglementaire

Cadre légal et réglementaire de l'exercice des activités d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal |

Partie II – Description des services

Description des services rendus aux clients par le cabinet |

Partie III – Organisation du cabinet

- 3.1 Structure du cabinet |
- 3.2 Ressources humaines
- 3.3 Communication |
- 3.4 Bibliothèque et documentation |
- 3.5 Facturation des travaux aux clients
- 3.6 Organisation interne
- 3.7 Procédures internes de contrôle de qualité permanent

Partie IV – Gestion des dossiers

- 4.1 Acceptation et relations contractuelles avec les clients
- 4.2 Planning des activités pour les clients |
- 4.3 Contacts avec les clients
- 4.4 Gestion des délais dans les relations avec les clients et avec les pouvoirs publics
- 4.5 Types de dossiers de travail
- 4.6 Structure des dossiers de travail et documents types à utiliser par type de service rendu aux clients

Avis de non-responsabilité

Avis de non-responsabilité |

Annexes

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Avis du 9 juillet 2012 concernant le projet de modification de la norme de l'IEC relative à la formation permanente

Le Président du Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) a adressé, en date du 2 avril 2012, un courrier au Conseil supérieur des Professions économiques sollicitant l'avis de celui-ci à propos d'un projet de modification de la norme actuelle de l'IEC relative à la formation permanente du 9 février 2009 en la matière.

Le Conseil supérieur a pour mission[1] de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au gouvernement ou aux instituts professionnels représentant les professions économiques, au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques.

Le Conseil tient à souligner que, conformément à la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil de l'IEC ne peut pas déroger au présent avis, dans la mesure où la norme soumise pour avis se rapporte à plus d'une qualité (celle d'expert-comptable et de conseil fiscal).

Les adaptations proposées par le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux, ont une portée diversifiée, notamment:

- l'introduction de la possibilité d'une formation à distance,
- la définition des modalités régissant l'agréation en qualité d'opérateur de formation et l'agréation d'une activité de formation,
- la redéfinition des matières pertinentes devant être intégrées dans la formation,
- la définition du contrôle de la formation continue,
- des règles plus précises concernant la composition de la Commission formation continue.

Dans son avis, le Conseil supérieur émet un certain nombre d'observations visant, d'une part, à assurer la transparence et la sécurité juridique des dispositions en matière de formation continue modifiées et, d'autre part, à veiller à la qualité des formations ainsi qu'à une approche harmonisée au sein des différentes professions économiques, accordant toute l'attention nécessaire aux éventuelles spécificités propres à certaines de ses composantes.

*

* *

1. Cadre légal, réglementaire et normatif

Conformément à l'article 3 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (*Moniteur belge* du 11 mai 1999, 2ième édition), *« l'Institut a pour mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir les fonctions d'expert-comptable et de conseil fiscal, dont il peut contrôler et préciser l'organisation, avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle. L'Institut veille également au bon accomplissement des missions confiées à ses membres »*.

1 Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, Moniteur belge du 11 mai 1999.

En outre, l'article 28 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales (*Moniteur belge* du 11 mai 1999, 2ième édition) prévoit, en son § 1er, alinéa 1er, que *« conformément à son objet, le Conseil veille au bon accomplissement par les membres des missions qui leur sont confiées. En particulier, il veille à ce que tous les membres poursuivent de manière permanente leur formation professionnelle »*.

L'arrêté royal du 1er mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables (*Moniteur belge* du 31 mars 1998) précise, en son article 33, que « *les experts-comptables devront chaque année consacrer un minimum d'heures à des activités qui contribuent à l'amélioration de leurs connaissances professionnelles, conformément aux normes fixées par le Conseil. Ce nombre d'heures ne peut être inférieur à 30* ».

L'actuelle norme IEC a été adoptée par le Conseil de l'IEC en date du 2 février 2009 et est entrée en vigueur au 1er septembre 2009.

Le rôle joué par le Conseil supérieur des Professions économiques dans le cadre de l'élaboration de la norme actuelle du 2 février 2009 s'est opéré à différents moments:

- le 16 juin 2004, le Conseil supérieur a rendu un avis[2] relatif à un projet de norme préparé par l'IEC. Dans son avis, le Conseil supérieur a demandé à l'IEC de revoir le texte du projet, afin d'y intégrer les éléments contenus dans la norme IES 7 de l'IFAC en matière de formation permanente.
- en novembre 2008, le Conseil supérieur, saisi par l'IEC en octobre 2008 d'un nouveau projet, a formulé plusieurs observations techniques en la matière. Dans son examen, le Conseil supérieur accordait une attention particulière à la cohérence du cadre normatif applicable aux différentes composantes des professions économiques belges (sans préjudice de leurs éventuelles spécificités).
- en janvier 2009, l'IEC a soumis au Conseil supérieur une version revue du projet. Dans le courrier qu'il a adressé en date du 29 janvier 2009 à l'IEC[3], le Conseil supérieur a indiqué qu'il pouvait marquer son accord avec la nouvelle version, moyennant deux adaptations, tout en regrettant vivement que l'IEC ne se conforme pas en tout point à la norme IES 7 publiée par l'IFAC dans la mesure où -à l'époque- l'Institut n'organisait aucun contrôle de qualité périodique sur les différentes missions effectuées par ses membres.

2. Demande d'avis de la part du Conseil de l'IEC

Par son courrier du 2 avril 2012, le Président de l'IEC a saisi le Conseil supérieur d'une demande d'avis concernant le projet de modification de l'actuelle norme de l'IEC relative à la formation permanente.

Il se réfère au fait qu'en septembre 2012, la norme actuelle, adoptée le 2 février 2009 par le Conseil de l'IEC, aura été d'application depuis trois ans et que l'expérience acquise avec la mise en œuvre de ce nouveau système s'est avérée très positive. Elle aurait toutefois révélé que le texte serait susceptible d'améliorations sur certains points. C'est dans cette perspective que le Conseil de l'IEC a adopté le 26 mars 2012 un projet de norme modifiant la norme actuelle.

Dans son courrier adressé au Conseil supérieur, le Président de l'IEC souligne qu'il serait souhaitable que la nouvelle norme puisse entrer en vigueur avant l'introduction des premières demandes d'agréation des opérateurs de formation, *a priori* à partir de septembre 2012. De l'avis du Président de l'IEC, les dispositions relatives à la qualité et la quantité des activités de formation devraient pouvoir sortir leurs effets au début de la prochaine période de trois ans (le 1er janvier 2013).

*

* *

2 Rapport annuel du CSPE 2004, pp. 45-51.

3 Rapport annuel du CSPE 2009, pp. 6-8 et pp. 55-56.

Le Conseil supérieur a invité les représentants du Conseil de l'IEC, à leur demande, dans le cadre de sa réunion du 25 juin 2012, pour un échange de vues à propos des différents éléments que les membres du Conseil supérieur souhaitaient voir précisés.

Plus particulièrement les aspects suivants ont été abordés lors de cette rencontre:

- les représentants de l'IEC ont apporté des précisions au sujet de l'expérience avec et l'application de la norme existante en matière de formation permanente (nombre d'opérateurs de formation agréés et d'activités de formation reconnues, mesures de contrôle et de sanction effectives,...);
- les représentants de l'IEC ont également apporté des précisions à propos des formations à distance (critères intrinsèques, tels le contrôle de la participation effective et la possibilité de poser des questions ; garanties concernant la qualité de la formation organisée ; expériences nationales et internationales ; différence par rapport à la formation classique par l'existence de possibilités de contact ...);
- ont également été abordés, les motifs sous-jacents aux affinements conceptuels de la norme, ainsi qu'aux adaptations de nature formelle (notamment le remplacement du terme « formation *permanente* » par « formation *continue* », conformément à la terminologie internationale d'usage);
- les conditions à remplir par un cabinet d'experts-comptables ou de conseils fiscaux pour être agréé comme opérateur de formation ont également été abordées (l'existence d'une structure permanente de formation au sein du cabinet);
- la norme s'intègre dans le contexte international, plus particulièrement dans le cadre de la révision du référentiel international (IES 7) par l'*International Accounting Education Standards Board* (IAESB).

3. Avis du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur a pris connaissance du projet de modification de l'actuelle norme relative à la formation permanente, adopté par le Conseil de l'IEC le 26 mars 2012 et soumis pour avis le 2 avril 2012, ainsi que des précisions fournies par les représentants de l'IEC lors de la réunion du Conseil supérieur le 25 juin 2012.

A titre préliminaire, le Conseil tient à souligner l'importance qu'il accorde à la formation continue des membres de la profession, à la lumière de leur responsabilité sociale, du contexte fortement évolutif dans lequel ils exercent leur profession et des exigences de plus en plus lourdes qui leur sont imposées.

Le Conseil supérieur se réjouit de constater que le Conseil de l'IEC surveille de près l'application de l'actuelle norme en matière de formation permanente et accueille favorablement l'initiative d'affiner cette norme en vue de renforcer la sécurité juridique et de développer un référentiel pour encadrer la mise en œuvre des nouvelles technologies en matière de formation.

A la suite de l'examen du projet soumis pour avis, le Conseil supérieur souhaite toutefois relever les points suivants:

3.1. Matières pertinentes

L'article 4 énumère les matières pertinentes pour l'expert-comptable et le conseil fiscal, en fonction desquelles la formation professionnelle devra être conçue.

Le Conseil supérieur constate que certaines matières font l'objet d'une proposition de reformulation. Ainsi, la matière « *droit des entreprises* » est explicitée par l'ajout : « (*droit commercial, droit des sociétés, législation sur les entreprises en difficultés* ».

Par ailleurs, les matières « *informatique* » et « *techniques de communication* » sont remplacées par « *technologies d'information et de communication* ».

Le Conseil supérieur peut marquer son accord avec ces modifications de forme et précisions terminologiques.

Le Conseil supérieur est également d'avis qu'en identifiant les matières auxquelles la formation

devra être consacrée prioritairement et celles à considérer comme complémentaires, le libellé de l'article 4 a gagné en clarté. Cette précision est certainement de nature à renforcer la sécurité juridique dans le chef des membres de la profession.

En outre, une nouvelle matière est ajoutée à la liste, plus particulièrement « *7. organisation, stratégie et management d'entreprises* ».

Il ressort des précisions fournies par les représentants de l'IEC lors de la réunion du Conseil supérieur du 25 juin 2012 que cet ajout s'aligne sur la proposition d'organiser une revue qualité pour les membres de l'IEC. Le terme « organisation » se réfère en premier lieu à « l'organisation des cabinets (d'experts-comptables et de conseils fiscaux) », dans le prolongement de la préparation par l'IEC d'un manuel traitant spécifiquement de l'organisation des cabinets. D'après les représentants de l'IEC, il a été opté pour une formulation générale de la nouvelle matière « organisation, stratégie et management des entreprises », dans le souci de s'aligner sur les matières enseignées dans le cadre des formations économiques organisées par beaucoup d'universités et de Hautes écoles. Il est souvent fait état de « gestion d'entreprise » (en néerlandais « bedrijf »), mais la norme a opté pour l'expression « management d'entreprises » (en néerlandais « onderneming »), une notion plus large qui permet d'englober également le secteur public ou non-marchand.

De l'avis du Conseil supérieur, cette nouvelle matière constitue certainement une valeur ajoutée pour les membres de la profession et accueille favorablement cette adaptation.

Dans un souci de clarté, le Conseil supérieur souhaite cependant que les membres de la profession soient clairement informés quant à la portée et la teneur de cette nouvelle matière et ce, en particulier, dans la mesure où les expressions françaises ne permettent pas de faire cette distinction.

Enfin, le Conseil supérieur estime qu'il convient de prévoir la possibilité –au vu de l'actualité– d'encourager les membres de la profession, dans le cadre de leur formation, d'accorder une attention particulière à des thèmes spécifiques (par exemple, des matières qui ont subi des modifications durant l'année).

3.2. Communication des activités de formation

L'article 9.2 de la norme soumise pour avis prévoit la publication par l'Institut de la liste des opérateurs de formation / d'e-formation agréés et des activités de formation/d'e-formation reconnues. Dans son courrier du 29 janvier 2009 adressé à l'IEC à propos de la norme actuelle, le Conseil supérieur insistait déjà pour que la norme prévoie explicitement *par quel biais* l'IEC rendrait publique cette information relative à la liste des opérateurs de formation agréés et des activités de formation reconnues.

Le Conseil supérieur déplore que cette recommandation n'ait pas été suivie, que ce soit dans la norme actuelle ou dans le présent projet de norme soumis pour avis. Il n'en demeure pas moins que cette information se trouve *de facto* sur le site web de l'IEC (sous la rubrique « formation permanente ») et est accessible à tout un chacun.

Le Conseil supérieur rappelle une fois de plus sa recommandation de prévoir explicitement dans la norme où retrouver concrètement la liste des opérateurs de formation/d'e-formation agréés et des activités de formation/d'e-formation reconnues. Cette mention contribuerait non seulement à la transparence mais également au renforcement de la sécurité juridique, tant pour les membres de la profession que pour les organisateurs de formations.

3.3. Litiges

En application de l'article 13 (nouveau) du projet de norme soumis pour avis, les décisions du Conseil de l'IEC refusant l'octroi d'une agréation ou retirant une agréation, peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission d'Appel.

Le Conseil supérieur constate qu'il s'agit d'une procédure administrative et non disciplinaire.

La base légale sur laquelle se fonde la compétence de la Commission d'Appel n'apparaît pas clairement au Conseil supérieur.

En outre, il convient de tenir compte du champ d'application de la norme, et en particulier du fait que la norme contient des règles pour les non-professionnels (par exemple, en matière d'agréation d'établissements d'enseignement comme opérateurs de formation).

Il convient de revoir cette disposition, eu égard notamment à la compétence de droit commun du Conseil d'Etat en matière administrative.

3.4. Cohérence du cadre normatif applicable aux professionnels relevant des professions économiques

Le Conseil supérieur accorde une attention particulière à la cohérence du cadre normatif applicable aux professionnels relevant des différentes composantes des professions économiques.

On relèvera que le texte soumis pour avis identifie, en son article 5, les activités qui contribuent à la formation continue des membres de l'IEC : notamment, la participation aux séminaires, journées d'étude et cycles de formation organisés par l'IEC, l'IRE, l'IPCF et les organisations et institutions homologues à l'étranger.

Pour être complet, il y a lieu de souligner les compétences spécifiques dévolues depuis le mois d'avril 2011 à l'ICCI (Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises) dans le domaine des activités de formation: des séminaires ouverts aux réviseurs d'entreprises et leurs collaborateurs, mais également à d'autres intéressés, sont dorénavant organisés, non plus par l'IRE, mais bien par l'ICCI.

A la lecture du texte proposé, les activités organisées par l'ICCI ne sont cependant pas automatiquement prises en compte dans le cadre de la formation continue des experts-comptables et des conseils fiscaux, même s'il est vrai que l'ICCI pourrait solliciter son agréation au titre d'opérateur de formation.

Eu égard au lien étroit entre les matières pertinentes qui doivent sous-tendre la formation continue des membres de l'IEC, de l'IRE et de l'IPCF, il convient, de l'avis du Conseil supérieur, d'organiser une concertation entre les divers instituts professionnels, afin d'aboutir à une offre maximale de formations de qualité et appropriées qui, dans le chef des membres de la profession, ne suscitent pas le moindre doute quant à leur pertinence dans le cadre de l'obligation de formation continue.

3.5. Contexte international

Dans son examen du projet de norme soumis pour avis, le Conseil supérieur a également analysé sa conformité avec le référentiel international.

Il a notamment vérifié si les adaptations proposées concordent avec l'*International Education Standard* (IES) 7 de l'*International Accounting Education Standards Board* (IAESB), publié par l'*International Federation of Accountants* (IFAC), dont l'IEC est membre.

Le Conseil supérieur avait déjà examiné en 2009 la proposition de norme de l'IEC relative à la formation permanente de l'époque, quant à sa conformité avec le référentiel international. A l'issue de cet examen, le Conseil supérieur avait déclaré regretter vivement que l'IEC ne se conformait pas en tout point à la norme IES 7 de l'IFAC, dans la mesure où –à l'époque- l'Institut n'organisait aucun contrôle de qualité périodique sur les différentes missions effectuées par ses membres.

Grâce à l'adoption par le Conseil de l'IEC, en date du 7 mai 2012, de la nouvelle norme relative à la revue qualité pour les membres externes de l'IEC, à la suite de l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques rendu en date du 27 avril 2012, il a été remédié au souci majeur du Conseil supérieur. Le Conseil supérieur se réjouit de cette initiative importante et nécessaire pour l'avenir de la profession et attend avec intérêt l'application concrète et les résultats des revues qualité (sur une base volontaire) à réaliser (pendant la période transitoire) en 2013.

Pour ce qui concerne les normes internationales, le Conseil supérieur relève que l'IAESB prépare actuellement une révision des normes existantes, afin de les rendre plus claires et plus uniformes. Tel est notamment le cas avec la norme IES 7, sachant que toutes les normes IES devraient être revues d'ici la fin de l'année 2012.

Il a par conséquent été examiné dans quelle mesure le texte du *Proposed Redrafted International Education Standard « IES 7 – Continuing Professional Development : A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence »* (à propos duquel la période de consultation est venue à expiration le 8 mars 2012) a eu un impact sur les adaptations proposées à la norme IEC.

Il a été constaté que les adaptations proposées par l'IAESB, en tout cas dans leur version actuellement disponible, ne semblent pas entraîner de modifications fondamentales de la norme proposée par l'IEC. Le Conseil supérieur estime cependant qu'il convient de suivre de près l'évolution sur le plan international et il émet dès lors les réserves qui s'imposent pour tenir compte des éventuelles adaptations qui seraient encore apportées à la norme internationale IES 7 à la suite de la consultation organisée par l'IAESB.

3.6. Agréation a posteriori

Le projet de norme soumis pour avis prévoit dorénavant la possibilité – à titre exceptionnel – d'une agréation *a posteriori* d'un séminaire, d'une journée d'étude ou d'un cycle de formation (article 7.3. nouveau).

Il ressort du texte que la décision d'une agréation *a posteriori* est communiquée uniquement à la personne ayant sollicité l'agréation.

Dans un souci de transparence, le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait d'organiser une publicité également pour cette décision de l'Institut, à l'instar des règles de publicité arrêtées pour les autres activités de formation visées à l'article 9.

3.7. Modifications terminologiques

Le Conseil supérieur constate que le projet de norme soumis pour avis contient une série de modifications terminologiques.

A ce titre, le Conseil supérieur regrette que le projet ait remplacé les termes *« professionnels appartenant aux professions économiques »* par les termes « *professionnels de la comptabilité, de l'expertise comptable, de la fiscalité et/ou de l'audit* ».

Cette adaptation va à l'encontre de l'utilisation univoque des termes « professions économiques » pour désigner les membres des trois instituts professionnels, l'IEC, l'IRE et l'IPCF. La notion « professions économiques », introduite par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales et largement utilisée depuis lors, s'en trouve compromise et risque d'introduite une source de confusion dans la vie économique et sociale.

Le Conseil supérieur insiste dès lors sur l'utilisation univoque des termes « professions économiques » et juge cette adaptation inappropriée.

4. Conclusion

D'une manière générale, le Conseil supérieur peut marquer son accord avec le projet de norme relative à la formation continue soumis pour avis par l'IEC et souligne à nouveau l'importance que revêt une formation continue pour un exercice de qualité de la profession.

Le Conseil supérieur rend dès lors un avis favorable sur le texte soumis pour avis, pour autant que les observations formulées ci-avant soient prises en compte.

Par ailleurs, le Conseil supérieur recommande à l'IEC de suivre de près les développements des normes internationales et d'accorder une attention particulière au lien entre le contrôle du respect de la formation continue et la revue qualité à laquelle seront soumis prochainement les membres externes de l'IEC.

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Avis du 28 septembre 2012 relatif à un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises

Projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises

A. Préambule

1. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis par le Ministre fédéral en charge de l'Economie en date du 24 juillet 2012 vise à modifier une mesure contenue dans l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises. Cet arrêté royal a été pris en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

2. Une première demande d'avis avait déjà été introduite en 2011 auprès du Conseil supérieur à propos d'un projet d'arrêté royal similaire.

L'objet de la demande d'avis introduite par le Ministre fédéral en charge de l'Economie en date du 26 janvier 2011 portait sur un arrêté royal visant à modifier les modalités des défraiements des « experts » auxquels la Chambre de renvoi et de mise en état peut faire appel dans certains cas visés par la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

Plus précisément, la mesure contenue dans cet arrêté royal visait à modifier le mode de rémunération des « experts » au sens de l'article 49, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 en remplaçant la modalité de défraiement actuelle (125 euros par demi-jour) par une nouvelle modalité de défraiement (121 euros par heure).

Dans son avis rendu en juillet 2011, le Conseil d'Etat estimait qu'une modification de modalité de défraiement ne peut être effectuée via simple arrêté royal mais doit être introduite directement dans la loi du 22 juillet 1953.

3. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale[4] de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

B. Considérations générales

4. L'objet de la demande d'avis introduite par le Ministre fédéral en charge de l'Economie en date du 24 juillet 2012 porte sur un arrêté royal visant à modifier le mode du défraiement des « experts » auxquels la Chambre de renvoi et de mise en état peut faire appel dans certains cas visés par la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

1 Cette mission découle de l'article 54, § 1er de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Plus précisément, la mesure contenue dans cet arrêté royal vise à modifier le mode de rémunération des « experts » au sens de l'article 49, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 en remplaçant le montant du défraiement actuel (125 euros par demi-jour) par un nouveau montant de défraiement (500 euros par demi-jour).

C. Cadre légal et réglementaire actuel dans lequel sont effectuées les missions des « experts » au sens de la loi du 22 juillet 1953

5. Depuis la transposition en droit belge de la directive 2006/43/CE, dite directive « audit », et plus particulièrement de son article 32, un système de supervision publique des réviseurs d'entreprises, composé de différentes entités assumant chacune une partie de la responsabilité finale en matière de supervision publique, a été mis en place et est opérationnel depuis août 2007.

L'article 43 de la loi du 22 juillet 1953, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises précise que *« le système de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé :*

- *du Ministre en charge de l'Economie,*
- *du Procureur général,*
- *de la Chambre de renvoi et de mise en état,*
- *du Conseil supérieur des Professions économiques,*
- *du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et*
- *des instances disciplinaires. »*

Il ressort de la loi du 22 juillet 1953 que les missions confiées aux entités du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises mis en place en Belgique distinguent clairement les entités :

- *ayant une responsabilité finale portant sur les aspects généraux à la profession de réviseur d'entreprises :* responsabilité finale de la supervision de l'adoption de normes relatives à la déontologie, de normes relatives à la formation permanente, de normes relatives au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, ainsi que des normes d'audit ;
- *ayant une responsabilité finale portant sur le traitement des dossiers individuels de contrôleurs légaux des comptes :* responsabilité finale
  - de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des réviseurs d'entreprises et des cabinets de révision mais également
  - de la formation continue, du contrôle de qualité, de la surveillance et
  - du système disciplinaire.

6. Pour ce qui concerne la Chambre de renvoi et de mise en état, on relèvera que le législateur belge a chargé cette entité d'assumer la responsabilité finale pour ce qui concerne le contrôle de qualité (et par ce biais le respect des exigences en matière de formation permanente) et la surveillance des réviseurs d'entreprises.

C'est dans ce contexte que le législateur permet à la Chambre de renvoi et de mise en état de faire appel à des « experts » pour effectuer certaines missions prévues par la loi selon des modalités fixée par le cadre légal et réglementaire belge.

C.1. Missions visées par la loi pouvant être effectuées par un « expert » à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état

7. Il ressort de l'examen des textes légaux et réglementaires que les « experts » au sens de la loi du 22 juillet 1953 peuvent être amenés à effectuer, à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état, trois types de missions :

i. Instruction d'un dossier en cas de plainte (article 49, § 1er et § 2, alinéa 1er de la loi du 22 juillet 1953)

« § 1er. Lorsqu'elle est saisie d'une plainte, la Chambre de renvoi et de mise en état requiert le Conseil d'instruire la plainte qu'elle a reçue à l'encontre d'un réviseur d'entreprises et de

lui faire rapport, à moins que la plainte ne soit manifestement irrecevable ou non fondée.

§ 2. La Chambre de renvoi et de mise en état peut désigner, à l'unanimité de ses rapporteurs, un expert qui instruira le dossier.»

L'article 22 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises autorise par ailleurs :

«La Chambre de renvoi et de mise en état peut renvoyer le dossier au Conseil ou à l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2 de la loi en requérant l'accomplissement de devoirs complémentaires.»

ii. Rédaction d'un rapport dans lequel les faits reprochés au réviseur d'entreprises sont exposés (article 53 de la loi du 22 juillet 1953)

«A l'issue de l'instruction, le Conseil ou l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2 soumet à la Chambre de renvoi et de mise en état, un rapport dans lequel sont exposés les faits avec référence aux dispositions légales, réglementaires ou disciplinaires applicables.

Après avoir décidé du renvoi d'un réviseur d'entreprises devant la Commission de discipline, sans avoir approuvé le rapport visé à l'alinéa 1er, la Chambre de renvoi et de mise en état requiert du Conseil ou de l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2, qu'il rédige ou modifie, dans un délai de deux mois, en se conformant à la décision rendue, un rapport dans lequel ils exposent les faits reprochés au réviseur d'entreprises.

Le rapport dont question aux alinéas 1er et 2 peut comprendre entre autres une description des antécédents disciplinaires non effacés du réviseur d'entreprises concerné, ainsi qu'une proposition de sanction.»

Lorsqu'il a été fait appel à un tel «expert» (dans le cadre de la mission *i.*, complétée, le cas échéant, de la mission *ii.*), celui-ci est informé de la suite de la procédure :

- Article 55 de la loi du 22 juillet 1953
  «La décision de la Chambre de renvoi et de mise en état est notifiée par courrier recommandé, au réviseur d'entreprises concerné et au Conseil et, le cas échéant, à l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2.»
- Article 61, § 1er de la loi du 22 juillet 1953
  «Les décisions de la Commission de discipline sont motivées. Elles sont notifiées sous pli recommandé à la poste, au réviseur d'entreprises intéressé, au Conseil, le cas échéant à l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2, à la Chambre de renvoi et de mise en état et au Procureur général près la Cour d'appel.

  Cette notification est accompagnée de tous les renseignements utiles concernant les délais d'opposition et d'appel et les modalités selon lesquelles l'opposition ou l'appel peuvent être formés. A défaut de ces mentions, la notification est nulle.»
- Article 64, § 1er de la loi du 22 juillet 1953
  «Le réviseur d'entreprises intéressé peut interjeter appel par pli recommandé adressé à la Commission d'appel dans un délai de trente jours à dater de la notification.

  La Commission d'appel notifie l'acte d'appel par pli recommandé, adressé dans les deux jours ouvrables suivant la réception de l'acte, au Procureur général près la Cour d'appel, au Conseil, le cas échéant à l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2 de la loi, ainsi qu'à la Chambre de renvoi et de mise en état.»
- Article 66, § 1er, alinéa 1er de la loi du 22 juillet 1953
  «Les décisions de la Commission d'appel sont motivées. Elles sont notifiées sans retard sous pli recommandé à la poste au réviseur d'entreprises intéressé, au Conseil, le cas échéant à l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2 de la loi, à la Chambre de renvoi et de mise en état et au Procureur général près la Cour d'appel.»
- Article 68, § 1er de la loi du 22 juillet 1953
  «Endéans les trois mois, à dater de la notification, toute décision de la Commission d'appel peut être déférée par le réviseur d'en-

treprises concerné, le Conseil, le cas échéant l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2 de la loi, ou le Procureur général près la Cour d'appel, à la Cour de cassation selon les formes des pourvois en matière civile.»

L'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises donne également des droits et des obligations à ces «experts» dans le cadre du déroulement de la procédure disciplinaire (Commission de discipline / Commission d'appel):

- Article 27, § 1er, alinéa 1er
  «Le réviseur d'entreprises intéressé, le Conseil ou l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2, de la loi peuvent se faire assister ou représenter à l'audience par un avocat ou par un réviseur d'entreprises.»
- Article 27, § 2, alinéa 1er
  «Le Conseil et le réviseur d'entreprises intéressé peuvent chacun demander à la Commission de discipline et d'appel d'entendre le ou les experts visés à l'article 49, § 2, de la loi.»

iii. Autres experts auxquels la Chambre de renvoi et de mise en état peut faire appel (article 23 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises):

*«Le Président peut, avec l'accord des rapporteurs, entendre ou faire appel pendant les réunions à des experts **autres que** ceux visés à l'article 49, § 2 de la loi. Ces personnes ne peuvent pas participer au vote.»*

C.2. Qui peut être désigné par la Chambre de renvoi et de mise en état comme «expert» au sens de la loi du 22 juillet 1953

8. Lorsque la Chambre de renvoi et de mise en état est amenée à faire appel à un expert, celui-ci doit être choisi parmi trois catégories de personnes. En effet, il ressort de l'article 49, § 2, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 que *«cet expert désigné est soit un membre de la Chambre de renvoi et de mise en état, soit un réviseur d'entreprises qui remplit les conditions d'éligibilité au Conseil, ou un réviseur d'entreprises honoraire.»*

Cette restriction est valable pour les missions effectuées par un expert désigné pour effectuer les missions conformément aux dispositions de l'article 49, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (voir missions *i.* et *ii.* ci-avant sous le n°**7.**).

9. Par contre, lorsque la Chambre de renvoi et de mise en état décide d'entendre ou de faire appel à un expert (autre que ceux visés à l'article 49, § 2 de la loi du 22 juillet 1953) (voir mission *iii.* ci-avant sous le n°**7.**) pendant une de ses réunions, aucune restriction n'est prévue par le cadre légal ou réglementaire quant à la qualité des «experts» qui seront entendus ou auxquels il sera fait appel.

C.3. Financement des travaux d'un «expert» effectués à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état

10. Il ressort du § 5 de l'article 45 de la loi du 22 juillet 1953 que *«les frais et honoraires sollicités par l'expert spécialement désigné par la Chambre de renvoi et de mise en état conformément à l'article 49, § 2 sont supportés par l'Institut»* et que *«à défaut d'accord de l'Institut sur le montant des frais et honoraires, la partie la plus diligente soumettra l'incident à la Commission de discipline qui les taxera»* (voir missions *i.* et *ii.* ci-avant sous le n°**7.**).

Par contre, il convient de relever qu'aucune disposition légale ne semble régler la problématique d'un éventuel défraiement lorsqu'il est fait appel à des «experts autres que ceux visés à l'article 49, § 2 de la loi» par la Chambre de renvoi et de mise en état (au sens de l'article 23 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises) ou que la Chambre de renvoi et de mise

en état souhaiterait entendre dans le cadre de ses réunions (voir mission *iii.* ci-avant sous le n°**7**).

C.4. Modalités pratiques de défraiement d'un «expert» auquel il serait fait appel à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état

11. Comme mentionné ci-avant, le § 5 de l'article 45 de la loi du 22 juillet 1953 précise que *«les frais et honoraires sollicités par l'expert spécialement désigné par la Chambre de renvoi et de mise en état conformément à l'article 49, § 2 sont supportés par l'Institut»* et que *«à défaut d'accord de l'Institut sur le montant des frais et honoraires, la partie la plus diligente soumettra l'incident à la Commission de discipline qui les taxera.»*

Il ressort de l'article 19 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises que:

«§ 3. Le Président, les rapporteurs et l'expert visé à l'article 49, § 2, de la loi, ont droit au remboursement de leurs frais de déplacement, de leurs frais de séjour et de tout autre frais qu'ils doivent engager dans l'exercice de leur mandat. Ces frais sont remboursés à concurrence du montant des frais réels moyennant dépôt de pièces justificatives. La convention visée à l'article 19, § 5, du présent arrêté royal peut éventuellement prévoir un remboursement des frais sur une base forfaitaire.» (article 19, § 3)

«Seule une indemnité forfaitaire de 125 euro brut par demi jour est accordée à l'expert visé à l'article 49, § 2, de la loi pour les devoirs d'instruction qui lui sont confiés par la Chambre de renvoi et de mise en état. Le Roi peut augmenter ce montant sur proposition de la Chambre de renvoi et de mise en état. Cette indemnité est adaptée annuellement à l'évolution de l'indice des prix à la consommation.» (article 19, § 4)

12. La mesure contenue dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis par le Ministre fédéral en charge de l'Economie vise à modifier le montant de rémunération des «experts» au sens de l'article 49, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 en remplaçant le montant du défraiement actuel (125 euros par demi-jour) par un nouveau montant de défraiement (500 euros par demi-jour).

D. Avis du Conseil supérieur

13. L'unique mesure contenue dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis du Conseil supérieur, conformément aux dispositions de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, vise à modifier le montant de rémunération des «experts» au sens de l'article 49, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 en remplaçant le montant du défraiement actuel (125 euros par demi-jour) par un nouveau montant de défraiement (500 euros par demi-jour).

14. De l'avis des membres du Conseil supérieur, il importe que les experts soient rémunérés de manière adéquate pour les travaux effectués à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état et n'a dès lors aucune objection de principe à formuler à propos de la mesure contenue dans le projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Le Conseil supérieur souhaite cependant attirer l'attention que l'article 19, § 4 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises mentionne expressément que *«le Roi peut augmenter ce montant sur proposition de la Chambre de renvoi et de mise en état. Cette indemnité est adaptée annuellement à l'évolution de l'indice des prix à la consommation.»*

Dans le courrier de demande d'avis qui lui a été transmise, le Conseil supérieur n'a pas pu vérifier que cette condition particulière est rencontrée. Il conviendrait d'ajouter un «considérant» supplémentaire permettant d'identifier la date de demande de proposition de modification introduite par la Chambre de renvoi et de mise en état.

15. Le Conseil supérieur tient par ailleurs à attirer l'attention du Ministre fédéral en charge de l'Economie qu'il ne lui a pas été

possible d'estimer l'impact qu'aurait la mesure proposée –par exemple, sur une base annuelle– sur les comptes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

En effet, la lecture du rapport annuel 2009 de la Chambre de renvoi et de mise en état ainsi que celle du rapport annuel 2009 de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises n'ont permis d'obtenir que des informations partielles en matière de recours à de tels experts dans le courant de l'année sous revue :

- ***En ce qui concerne le rapport annuel 2009 de la Chambre de renvoi et de mise en état***

  On relèvera que le § 5 de l'article 46 de la loi du 22 juillet 1953 impose à la Chambre de renvoi et de mise en état la publication, sur une base annuelle, de ses programmes de travail ainsi que ses rapports d'activités.

  Pour ce qui concerne le travail des experts, il ressort du rapport annuel 2009 de la Chambre de renvoi et de mise en état que « *11 dossiers introduits auprès de la CRME pendant l'exercice 2008 sont toujours pendants au 31.12.2009 (instruction en cours – 3 dossiers en délibéré au niveau de la CRME). La CRME a désigné dans 4 de ces 11 dossiers un collège d'experts conformément à l'article 49 § 2 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.* »

- ***En ce qui concerne le rapport annuel 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état***

  Une information similaire n'a pas pu être trouvée dans le rapport annuel 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état.

- ***En ce qui concerne les rapports annuels 2009 et 2010 de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises***

  L'article 26 de la loi du 22 juillet 1953 impose en son § 1er au Conseil de l'IRE de soumettre chaque année à l'approbation de son assemblée générale :

  1° le rapport sur les activités de l'Institut pendant l'année écoulée;
  2° les comptes annuels au 31 décembre de l'année écoulée;
  3° le rapport des commissaires;
  4° le budget pour le nouvel exercice.

  Aucune information n'a été trouvée que ce soit dans le rapport annuel 2009 ou dans le rapport annuel 2010 de l'IRE à propos du recours éventuel à des experts et au coût qu'aurait engendré pendant la période sous revue le défraiement de tels experts désignés par la Chambre de renvoi et de mise en état.

  Les comptes annuels 2009 et 2010 et le budget 2010 et 2011 rendus publics par l'IRE via son site internet ne permettent pas d'identifier, que ce soit d'une manière directe ou d'une manière indirecte, le coût de ces experts durant l'année 2009 ou 2010.

  Le Conseil supérieur constate par ailleurs qu'à la lecture des comptes annuels rendus publics par l'IRE, il n'est même pas possible d'identifier le coût total de la supervision publique dans son ensemble supporté par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises conformément aux dispositions légales en vigueur.

- ***En ce qui concerne le rapport annuel 2008 de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises***

  Par contre, les documents relatifs à l'exercice 2008 et le budget 2009 rendus publics par l'IRE contenaient un commentaire sur le budget de l'IRE relatif à l'année 2009. On peut y lire que :

  « Les frais afférents au ***système de surveillance publique*** *de la profession sont budgétés à 649.585 EUR. Ce montant comprend le financement du fonctionnement des instances disciplinaires (165.000 EUR), les cotisations aux frais de fonctionnement du CSPE (150.000 EUR), la cotisation aux frais de fonctionnement de la CRME ainsi que les indemnités des experts désignés par la CRME (334.585 EUR). »*

16. Le Conseil supérieur regrette ce manque de transparence en la matière et constate qu'il n'est possible pour personne ne relevant pas de l'IRE en Belgique (en ce compris pour le Conseil supérieur des Professions économiques en charge de la coordination du système de supervision

publique des réviseurs d'entreprises mis en place en Belgique ou pour le Ministre fédéral en charge de la Tutelle des réviseurs d'entreprises) d'identifier le coût total de la supervision publique en Belgique des réviseurs d'entreprises.

Dans ces circonstances, il n'a dès lors pas pu être possible au Conseil supérieur de mesurer l'ampleur de l'impact qu'une telle mesure pourrait avoir sur les comptes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

17. Par ailleurs, le Conseil supérieur s'est interrogé sur le fait de savoir s'il n'y aurait pas lieu, afin d'assurer la sécurité juridique voulue, soit d'introduire une limite maximale de défraiement par dossier, soit de prévoir une modalité de contrôle quant au nombre d'heures qui sera déclaré par de tels experts et ce, en particulier, à l'aune de la situation spécifique dont il est question, à savoir que l'entité qui désigne l'expert (à savoir, la Chambre de renvoi et de mise en état) n'est pas l'entité qui en supporte les frais effectifs (à savoir, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises).

Comme mentionné sous **11.**, il ressort du § 5 de l'article 45 de la loi du 22 juillet 1953 que *« les frais et honoraires sollicités par l'expert spécialement désigné par la Chambre de renvoi et de mise en état conformément à l'article 49, § 2 sont supportés par l'Institut »* et que *« à défaut d'accord de l'Institut sur le montant des frais et honoraires, la partie la plus diligente soumettra l'incident à la Commission de discipline qui les taxera »* (voir missions *i.* et *ii.* ci-avant sous le n°**7.**).

18. De même, le Conseil supérieur s'est interrogé sur le fait de savoir s'il y a lieu de défrayer ou non l'expert désigné par la Chambre de renvoi et de mise en état en son sein, en sus de sa rémunération auquel il a droit en tant que Président ou membre / rapporteur de la Chambre.

On relèvera à ce propos que l'article 45, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises précise que « *la rémunération du président et des rapporteurs est fixée par le Roi, sur proposition du Ministre en charge de l'Economie. Cette rémunération ne peut être supérieure à la moitié du traitement octroyé au Premier Président du Conseil d'Etat, auquel sont automatiquement ajoutés les augmentations et avantages y afférents, compte tenu d'une ancienneté de 35 ans.* »

L'article 19 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises précise quant à lui que :

« § 1er. La rémunération du Président et des autres rapporteurs de la Chambre de renvoi et de mise en état consiste en une indemnité mensuelle forfaitaire.

Compte tenu des tâches administratives que le Président de la Chambre de renvoi et de mise en état doit assumer, l'indemnité mensuelle forfaitaire du Président est supérieure à l'indemnité mensuelle forfaitaire des autres rapporteurs.

§ 2. L'indemnité mensuelle forfaitaire visée au paragraphe précédent peut s'élever à 4.000 euro brut par mois au maximum pour le Président et à 3.500 euro brut au maximum pour chacun des autres rapporteurs. Cette rémunération est adaptée annuellement à l'évolution de l'indice des prix à la consommation.

§ 3. Le Président, les rapporteurs et l'expert visé à l'article 49, § 2, de la loi, ont droit au remboursement de leurs frais de déplacement, de leurs frais de séjour et de tout autre frais qu'ils doivent engager dans l'exercice de leur mandat. Ces frais sont remboursés à concurrence du montant des frais réels moyennant dépôt de pièces justificatives. La convention visée à l'article 19, § 5, du présent arrêté royal peut éventuellement prévoir un remboursement des frais sur une base forfaitaire.

§ 4. Seule une indemnité forfaitaire de 125 euro brut par demi-jour est accordée à l'expert visé à l'article 49, § 2, de la loi pour les devoirs d'instruction qui lui sont confiés par la Chambre de renvoi et de mise en état. Le Roi peut augmenter ce montant sur proposition de la Chambre de renvoi et de mise en état. Cette indemnité est adaptée annuellement à l'évolution de l'indice des prix à la consommation.

§ 5. Le montant de la rémunération et de l'indemnité du Président et des rapporteurs, ainsi que les autres modalités selon lesquelles ils exerceront leur mandat, sont fixés dans une convention particulière conclue entre, d'une part, la Chambre de renvoi et de mise en état et, d'autre part, respectivement le Président et chacun des autres rapporteurs.

Cette convention, qui règle uniquement les modalités selon lesquelles les personnes concernées exercent leur mandat et qui ne constitue donc pas un contrat de travail, est établie par écrit de manière distincte pour le Président et pour chacun des autres rapporteurs.

Pour la négociation et la signature de cette convention, la Chambre de renvoi et de mise en état est représentée par le Ministre en charge de l'Economie. »

On relèvera enfin que l'article 16 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises mentionne que « *la Chambre de renvoi et de mise en état établit son règlement d'ordre intérieur et le soumet pour approbation au Ministre qui a l'Economie dans ses attributions* ».

Aucune précision ne figure à ce propos dans le règlement d'ordre intérieur de la Chambre de renvoi et de mise en état (arrêté ministériel du 28 avril 2009 portant approbation dudit règlement, publié au *Moniteur belge* du 15 mai 2009 – 2ième édition).

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Avis du 28 septembre 2012 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

Projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

A. Préambule

Le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions a transmis le 7 septembre 2012 une demande d'avis relative au projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

L'article 3 de cet arrêté royal, tel qu'inséré par l'arrêté royal du 4 mai 1999, introduisait à l'époque une mesure transitoire libellée comme suit: « *les diplômes et établissements visés à l'article 2, 3° sont, pour l'application du présent arrêté, agréés jusqu'au 30 juin 2005. Toute modification fait l'objet d'un arrêté royal, après avis du Conseil de l'Institut, et n'est valable que jusqu'au 30 juin 2005.* »

Par la suite, un avis a été demandé à différentes reprises au Conseil supérieur afin de prolonger la date figurant dans l'article 3 de l'arrêté royal:

Demande d'avis le	*Durée de prolongation*	*Avis rendu par le Conseil supérieur le*	*Arrêté royal du*
7 septembre 2005	2 ans	18 octobre 2005	11 juillet 2006 (*Moniteur belge* du 9 août 2006)
27 avril 2007	1 an	7 mai 2007	9 juillet 2007 (*Moniteur belge* du 13 juillet 2007)
22 septembre 2008	3 ans	30 septembre 2008	14 mai 2009 (*Moniteur belge* du 2 juin 2009, 2ième édition)
12 avril 2011	1 an	24 mai 2011	13 août 2011 (*Moniteur belge* du 26 août 2011, 3ième édition)

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis par le Ministre vise à reporter la date du 30 juin 2012 de deux ans et par conséquent de remplacer les mots « 30 juin 2012 » par les mots « 30 juin 2014 ».

B. Contexte particulier de la demande d'avis

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a adressé un courrier en date du 23 février 2012 par lequel il demande au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis à propos d'un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et

des candidats conseils fiscaux, appelé à remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

L'orientation générale suivie du projet d'arrêté royal transmis pour avis était de remplacer la liste des établissements d'enseignement par une liste de diplômes permettant aux détenteurs d'un diplôme non-universitaire d'entrer en ligne de compte pour pouvoir passer l'examen d'admission et bénéficier de dispenses.

Dans son avis du 27 avril 2012, le Conseil supérieur se félicitait de l'initiative prise par le Ministre fédéral en charge de l'Economie à propos de la réforme de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 susmentionné tout en formulant divers commentaires relatifs au principe de base retenu dans le projet d'arrêté royal, à la référence au système d'ECTS et aux diplômes reconnus par le Roi.

Une version adaptée du projet d'arrêté royal a été transmis au Conseil d'Etat en date du 1er juin 2012. Dans son avis du 3 juillet 2012, le Conseil d'Etat s'interroge sur la validité de la base légale de ce projet d'arrêté royal au regard du projet d'arrêté royal qui lui a été soumis.

C'est dans ce contexte que le Ministre fédéral en charge de l'Economie a été amené à introduire une demande d'avis relatif à un projet d'arrêté royal visant à prolonger la durée de validité de la liste des diplômes et des établissements visés à l'article 2, 3° dudit arrêté royal de 1990, énumérés en annexe de l'arrêté royal susmentionné.

C. Avis du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il regrette les retards successifs observés dans la réforme de l'accès à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal. De l'avis du Conseil supérieur, l'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, suivie, quatre ans plus tard, de l'adoption de l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal aurait dû permettre à tout le moins la mise à jour de cet arrêté royal dans la mesure où cette date était déjà connue depuis plusieurs années.

Le Conseil supérieur souhaite avant tout attirer l'attention sur l'importance que revêt l'adoption rapide –et ce avec effet rétroactif– de cet arrêté royal. A défaut, les récipiendaires aux examens d'entrée d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal se trouveraient dans un vide juridique problématique.

Le Conseil supérieur se permet dès lors d'insister pour que cette problématique soit examinée, dans un délai adéquat et pour qu'une orientation cohérente avec les différentes évolutions qu'a connu le cadre légal et réglementaire belge en 1999 et en 2003 soit proposée rapidement par les Ministres compétents de manière à éviter tout vide juridique, à l'aune de l'avis rendu par le Conseil d'Etat le 3 juillet 2012.

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques
North Gate III – 6e étage – 16, Boulevard Albert II – 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 – Fax 02/201.66.19 – E-mail: CSPEHREB@skynet.be – Internet: www.cspe-hreb.be

Les Professions économiques en chiffres
(en date du 31 décembre 2012)

Institut des Réviseurs d'Entreprises

		Total	*Nl*	*Fr*
A.	Nombre de membres (personnes physiques):	***1.050***	***687***	***363***
B.	Nombre de membres (personnes morales):	***507***		
C.	Nombre de stagiaires (personnes physiques):	***424***	***314***	***110***

Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

		Total	*Nl*	*Fr*
A.	***Nombre de membres (personnes physiques)***	***6.562***	***4.177***	***2.385***
-	Experts-comptables et Conseils fiscaux:	3.866	2.408	1.458
-	Experts-comptables:	1.420	772	648
-	Conseils fiscaux:	1.276	997	279

		Total	*Nl*	*Fr*
	Sous-liste des «externes»	*4.368*	*2.659*	*1.709*
-	Experts-comptables et Conseils fiscaux	3.000	1.822	1.178
-	Experts-comptables	821	421	400
-	Conseils fiscaux	547	416	131

		Total	*Nl*	*Fr*
	Autres (internes et autres)	*2.194*	*1.518*	*676*
-	Experts-comptables et Conseils fiscaux	866	586	280
-	Experts-comptables	599	351	248
-	Conseils fiscaux	729	581	148

		Total	*Nl*	*Fr*
B.	***Nombre de membres (personnes morales)***	***3.213***	***2.006***	***2.385***
-	Experts-comptables et Conseils fiscaux:	1.939	1.236	703
-	Experts-comptables:	974	547	427
-	Conseils fiscaux:	300	223	77

		Total	*Nl*	*Fr*
C.	***Nombre de stagiaires (personnes physiques)***	***1.659***	***1.088***	***571***
-	Experts-comptables:	1.267	768	499
-	Conseils fiscaux:	392	320	72

Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés

		Total	*Nl*	*Fr*
	Nombre de membres (personnes physiques)	***5.016***	***2.754***	***2.262***
-	Comptables agréés:	906	439	467
-	Comptables-fiscalistes agréés:	4.110	2.315	1.795

		Total	*Nl*	*Fr*
	Nombre de personnes morales agréées	***3.473***	***2.015***	***1.458***
-	Comptables agréés:	585	404	181
-	Comptables-fiscalistes agréés:	2.888	1.611	1.277

		Total	*Nl*	*Fr*
	Nombre de stagiaires	***985***	***446***	***539***
-	Stagiaires comptables agréés:	70	21	49
-	Stagiaires comptables-fiscalistes agréés:	915	425	490

Table des matières

Composition 1

Avant-propos 3

Rapport d'activités relatif à l'année 2012 7

A. Les activités du Conseil supérieur découlant de la loi du 22 avril 1999 7

Avis du 30 mars 2012 relatif à certains aspects de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la Directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés
Avis du 31 mai 2012 ayant trait au projet de règlement européen relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public
Avis du 3 octobre 2012 portant sur la proposition de directive visant à réformer la directive « audit » et sur la proposition de règlement européens relatifs au contrôle légal des comptes
Réforme du marché de l'audit : suivi des travaux européens

Avis du 27 avril 2012 portant sur un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux et visant à abroger l'arrêté royal du 22 novembre 1990
Avis du 28 septembre 2012 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

Avis du 27 avril 2012 portant sur un projet de norme du Conseil de l'IEC relative à la revue qualité

Avis du 9 juillet 2012 concernant le projet de modification de la norme de l'IEC relative à la formation permanente

Avis du 28 septembre 2012 relatif à un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises

B. Les activités du Conseil supérieur découlant de la loi du 22 juillet 1953 – La supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises 26

1. Modifications de la loi du 22 juillet 1953 26
2. Coopération nationale et internationale du système belge de supervision publique – chapitre IX de la loi du 22 juillet 1953 28
3. Approbation de normes et de recommandations – article 30, §§ 1er et 4 de la loi du 22 juillet 1953 29

3.1. Demande d'approbation d'un Code de déontologie des réviseurs d'entreprises.. 29

3.2. Demande d'approbation d'un projet de norme supplémentaire aux normes d'audit (ISA) applicables en Belgique 30

3.3. Demande d'approbation d'un projet de norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique 31

3.4. Suivi du plan d'accompagnement lié à l'approbation, en 2009, d'une norme visant à passer à terme, en Belgique, aux normes ISA clarifiées 33

4. Vérification *a posteriori* des avis, circulaires et communications - article 30, § 5 de la loi du 22 juillet 1953 40

5. Décision d'interruption d'un mandat de commissaire - article 135, § 2 du Code des sociétés 41

C. Rôle de concertation permanente avec les instituts concernés 41

1. Adoption d'un texte normatif commun aux trois instituts et suivi durant l'année 2012 41

2. Transmission d'informations aux instituts à la demande de la CTIF 43

2.1. Pays avec des insuffisances stratégiques 43

2.2. Recommandations révisées du GAFI 43

D. Autres activités du Conseil supérieur 45

1. Assemblée générale commune de l'IRE et de l'IEC 45

2. Participation à la quatrième édition du « Forum for the Future » 45

3. 60 ans d'existence de l'IRE 45

4. Séance académique de l'IPCF à l'occasion de ses 20 ans d'existence 45

E. Dispositions légales et réglementaires marquantes adoptées en 2012 relatives aux professions économiques 45

Programme de travail 2013 du Conseil supérieur des Professions économiques 49

Cadre légal et réglementaire applicable au Conseil supérieur 53

Annexes 73

Annexe 1
Comptes du Conseil supérieur relatifs à l'exercice 2012 75

Annexe 2
Avis du 30 mars 2012 relatif à certains aspects de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la Directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés 77

Annexe 3
Avis du 31 mai 2012 ayant trait au projet de règlement européen relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public 85

Annexe 4
Avis du 3 octobre 2012 portant sur la proposition de directive visant à réformer la directive « audit » et sur la proposition de règlement européens relatifs au contrôle légal des comptes 107

Annexe 5
Avis du 27 avril 2012 portant sur un projet d'arrêté royal relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux et visant à abroger l'arrêté royal du 22 novembre 1990 117

Annexe 6
Avis du 27 avril 2012 portant sur un projet de norme du Conseil de l'IEC relative à la revue qualité 131

Annexe 7
Avis du 9 juillet 2012 concernant le projet de modification de la norme de l'IEC relative à la formation permanente 139

Annexe 8
Avis du 28 septembre 2012 relatif à un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises 145

Annexe 9
Avis du 28 septembre 2012 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux 153

Annexe 10
Les professions économiques en chiffres 155

Table de matières 157