

LIVRE VERT

Politique en matière d'audit: les leçons de la crise

Contribution du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises

En Belgique, le législateur a opté, en 2007 –dans le cadre de la transposition en droit belge de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes et conformément au principe de subsidiarité– pour un « système » de supervision publique composé de différentes entités assumant chacune une partie de cette responsabilité finale en matière de supervision publique. Il s’agissait d’un choix logique pour un pays ayant un historique en matière de supervision de la profession de réviseur d'entreprises de plus de 20 ans.

Le système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé :

- du Ministre fédéral 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.

La présente contribution transmise à la Commission européenne résulte d’un échange de vues avec les représentants des différentes composantes de ce système de supervision publique.

La présente prise de position 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 tient à souligner que les positions énoncées dans le présent document 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'est 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 des principes énoncés au niveau européen, la Belgique a également adopté certaines dispositions 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 sont 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.

Cette réponse au Livre vert a dès lors été ciblée sur les questions pour lesquelles l'expérience belge pourrait contribuer au débat au niveau européen.

Question

(2) Estimez-vous qu'il est nécessaire de mieux définir la fonction sociale de l'audit en ce qui concerne la véracité des états financiers?

Les comptes annuels et autres informations comptables et financières publiés périodiquement par les sociétés et par les groupes de sociétés permettent à différentes catégories de personnes de disposer d'informations permettant d'apprécier l'état de santé de la société ou du groupe.

On relèvera, au titre d'utilisateur des états financiers, les personnes ou les organes suivants :

- Les actionnaires ;
- Les investisseurs potentiels (en particulier, si les titres de la société sont cotés en bourse) ;
- Les membres du personnel ;
- Les banquiers ;
- Les fournisseurs ;
- Les clients (en particulier, si l'entreprise est la seule à pouvoir les approvisionner);
- L'Etat (l'administration fiscale, Institut national de statistiques) ;
- Les tiers en général.

Le fait que ces comptes annuels soient certifiés par un tiers, extérieur à la société, renforce la crédibilité de l'information comptable et financière diffusée par le biais de ces comptes annuels.

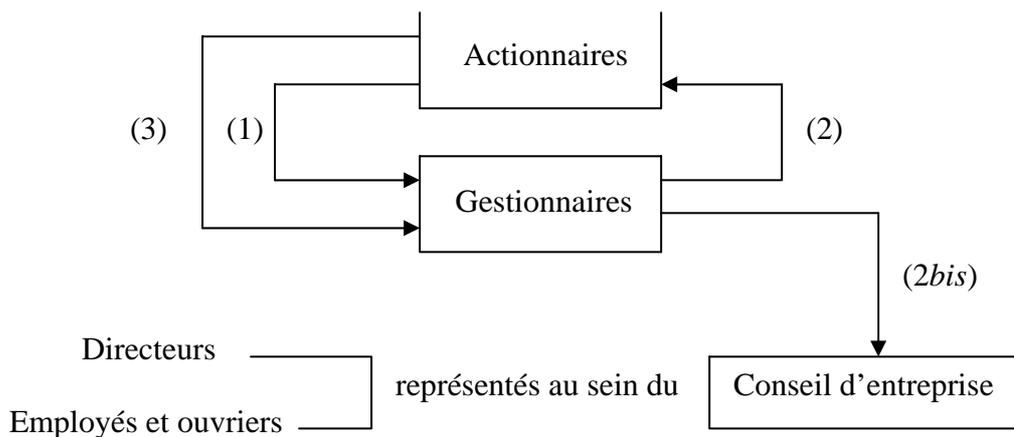
En Belgique, la mission du contrôleur légal des comptes présente la particularité d'être double :

- l'une consistant en la mission classique d'attestation des états financiers,
- l'autre consistant à fournir une attestation aux représentants du conseil d'entreprise.

Cette double mission a également des répercussions dans le cadre de la désignation du contrôleur légal des comptes dans la mesure où le conseil d'entreprise dispose également d'un droit de regard en la matière.

A. Le rôle du réviseur d'entreprises, en tant que contrôleur légal des comptes, au sein des entreprises belges

En Belgique, la transposition de la 4^{ième} directive européenne en matière de droit des sociétés a conduit le législateur à limiter le recours obligatoire à un auditeur externe (appelé, en Belgique, réviseur d'entreprises) afin de procéder au contrôle légal des comptes aux entités dépassant les critères fixés par les articles 11 et 27 de ladite directive. Ces critères figurent en droit belge sous les articles 15 et 16 du Code des sociétés.. Lorsqu'il effectue une telle mission de contrôle des comptes, le réviseur d'entreprises est appelé le « commissaire » d'une entité.



- (1) Dans les entreprises d'une certaine taille et/ou complexité (et partant *a priori* celles qui sont soumises au contrôle légal de leurs comptes), les actionnaires chargent des gestionnaires (l'organe de gestion) de la gestion de l'entreprise.
- (2) En contrepartie, les gestionnaires doivent périodiquement (au minimum chaque année) rendre des comptes aux actionnaires. L'information transmise annuellement aux actionnaires consiste, d'une part, en des comptes annuels (bilan, comptes de résultats et annexe (en ce compris le résumé des règles d'évaluation et le bilan social)) et, d'autre part, en un rapport de gestion.
- (2bis) Dans les entreprises dépassant une certaine taille (100 personnes), les membres du personnel (ouvriers, employés, directeurs) sont représentés dans un organe appelé « conseil d'entreprise ». Cet organe reçoit annuellement les comptes annuels, le rapport de gestion et des informations économiques et financières. En outre, cet organe reçoit semestriellement et trimestriellement des informations complémentaires relatives à la situation de l'entreprise. Enfin, dans certaines situations (par exemple en cas de difficultés nécessitant des restructurations), des informations –qualifiées « d'occasionnelles » – doivent également être transmises dans les meilleurs délais.
- (3) Lors de l'assemblée générale des actionnaires, les actionnaires examinent les comptes annuels et le rapport de gestion. Ils approuvent (en règle générale) les comptes annuels et donnent une décharge aux gestionnaires (dans la mesure où ils sont satisfaits de la manière dont le travail a été effectué par les gestionnaires).

D'une manière générale, un réviseur d'entreprises sera chargé du contrôle légal des comptes en vue d'accroître la crédibilité de l'information financière transmise par les responsables de la société. Cela concerne l'information transmise par l'organe de gestion (qui est chargé de l'établissement des comptes) aux actionnaires mais également au conseil d'entreprise.

Au terme de ses travaux, le commissaire doit être en mesure de déterminer si les comptes annuels reflètent ou non une « image fidèle » du patrimoine, du résultat et de la situation de l'entreprise. Il émettra son opinion par écrit dans un document appelé « attestation du commissaire ». En Belgique, il émet une attestation destinée aux membres de ces deux groupes.

Par ailleurs, lorsqu'il existe un conseil d'entreprise dans la société commerciale concernée, la direction est chargée de fournir à ce conseil des informations économiques et financières. Le commissaire de la société sera également chargé de contrôler l'information remise au conseil d'entreprise.

Dans le contexte belge, on ne peut pas considérer le commissaire comme un « mandataire des actionnaires ». Le commissaire est, en effet, un expert indépendant qui preste ses services dans l'intérêt de la société et non pas dans l'intérêt d'un groupe particulier parmi les bénéficiaires de l'information financière.

En ce qui concerne la fonction du commissaire en Belgique, il convient de souligner que :

- 1° le commissaire est chargé à titre principal du contrôle de la situation financière et des comptes annuels; en évoquant la situation financière, le législateur indique clairement que le contrôle doit être replacé dans son contexte financier. Il ne s'agit pas seulement d'examiner le caractère adéquat des documents comptables (image fidèle des comptes annuels) mais également l'évolution de la situation financière telle qu'elle peut être déduite de l'analyse des informations comptables.
- 2° le commissaire doit se préoccuper de la régularité des opérations à constater dans les comptes annuels au regard du droit des sociétés et des statuts. Toute infraction constatée devra être immédiatement signalée à l'organe de gestion et, en cas de passivité de celui-ci, mentionnée dans le rapport à l'assemblée générale;
- 3° le commissaire est chargé du contrôle, et non de la gestion. Il doit respecter l'autonomie des administrateurs et gérants, même dans des domaines où il peut faire valoir une compétence particulière.

B. Relations du commissaire avec le conseil d'entreprise

Dans chaque société où un conseil d'entreprise doit être institué (en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie), à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, le Code des sociétés charge un ou plusieurs réviseurs d'entreprises des missions suivantes :

- 1° de faire rapport au conseil d'entreprise sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion ;

- 2° de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe de gestion transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables ;
- 3° d'analyser et d'expliquer à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société ;
- 4° s'il estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée au 2°, ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, d'en saisir l'organe de gestion, et, si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois qui suit son intervention, d'en informer d'initiative le conseil d'entreprise.

C. Procédure de nomination du commissaire

Les commissaires sont nommés parmi les membres, personnes physiques ou morales, de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, par l'assemblée générale.

Toute décision de nomination ou de renouvellement du mandat d'un commissaire prise sans respecter les mesures contenues dans l'alinéa précédent est nulle. La nullité est prononcée par le Président du Tribunal de Commerce du siège social de la société siégeant comme en référé.

La loi du 2 août 2002, dite de « Corporate governance » a introduit une période de viduité (*cooling-off period*) de deux ans :

« Jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leurs fonctions de commissaires, ils ne peuvent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est soumise à leur contrôle, ni auprès d'une société ou personne liée au sens de l'article 11. » (article 133, § 3 Code soc.)

En ce qui concerne la procédure de nomination, une distinction doit être faite selon qu'il s'agit d'une société dans laquelle un conseil d'entreprise a été constitué ou d'une société qui n'a pas désigné de conseil d'entreprise en son sein.

1° Société avec conseil d'entreprise

Dans la mesure où le commissaire doit faire rapport aussi bien à l'assemblée générale qu'au conseil d'entreprise, le législateur a considéré qu'il s'imposait de permettre au conseil d'entreprise d'intervenir dans la nomination du commissaire.

Les procédures prévues pour l'intervention du conseil d'entreprise sont fixées par l'article 156, alinéas 1^{er} et 2 du Code des sociétés :

*« Les commissaires de la société [...] sont nommés (par l'assemblée générale des associés) sur **présentation** du conseil d'entreprise délibérant à l'initiative et sur **proposition** de l'organe de gestion et statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs.*

Il en est de même pour le renouvellement de leur mandat ».

On relèvera par ailleurs que, depuis 2009, dans les sociétés tenues légalement de constituer en leur sein un comité d'audit (en Belgique, les établissements de crédit, les entreprises d'assurances, les entreprises d'investissement, les sociétés de gestion d'organismes de placement collectif et les sociétés cotées), la proposition de l'organe de gestion est émise sur une proposition dudit comité d'audit. Cette proposition du comité d'audit est également transmise au conseil d'entreprise pour information.

Le Code des sociétés prévoit l'hypothèse dans laquelle les majorités ne pourraient pas être obtenues au sein du conseil d'entreprise. Dans cette hypothèse et dans tous les cas où aucun commissaire n'aurait été nommé, c'est au Président du Tribunal de Commerce du ressort dans lequel la société a établi son siège, statuant à la requête de tout intéressé et siégeant comme en référé, qu'il appartient de désigner un réviseur d'entreprises dont il fixe les émoluments et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire et la mission envers le conseil d'entreprise jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à son remplacement.

Dans la mesure où aucun commissaire n'aurait été nommé, en infraction avec le Code des sociétés, et si le conseil d'entreprise n'a pas été consulté à cet égard, la nomination par le Président du Tribunal de Commerce ne pourrait être effectuée, conformément aux mesures contenues dans le Code des sociétés, qu'après avis du conseil d'entreprise.

2° Sociétés sans conseil d'entreprise

Dans les sociétés qui n'ont pas de conseil d'entreprise en leur sein, quel que soit le nombre de personnes employées, les commissaires sont nommés par l'assemblée générale sans que la loi précise si l'organe de gestion dispose ou non d'un droit de présentation (article 161 Code soc.). Il s'ensuit que, à défaut d'approuver une proposition qui lui serait faite par l'organe de gestion, l'assemblée générale pourrait désigner un autre commissaire.

À défaut de commissaire ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leur fonction, l'organe de gestion devrait convoquer l'assemblée générale aux fins de pourvoir à leur nomination ou à leur remplacement. Ceci signifie que l'organe de gestion n'a pas le pouvoir de désigner à titre transitoire un commissaire chargé d'effectuer des travaux de contrôle. Lorsqu'il n'y a pas de conseil d'entreprise, l'assemblée générale est dès lors seule compétente pour désigner le commissaire.

À défaut de convocation de l'assemblée, le Président du Tribunal de Commerce siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe les émoluments et qui est chargé d'effectuer les missions de commissaire jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement par l'assemblée générale. Toutefois, une telle nomination ou un tel remplacement ne pourrait produire ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le Président du Tribunal de Commerce. (article 163 Code soc.)

2. Rôle de l'auditeur	6
2.1. Informations fournies par les auditeurs aux parties prenantes	7

Question

(4) Estimez-vous que les audits devraient fournir des assurances quant à la santé financière des entreprises? Les audits sont-ils adaptés à cette fin?

En Belgique, depuis 1997, le Code des sociétés a complété la fonction de commissaire en lui confiant un rôle de surveillance et d'alerte dans le cadre de l'identification des sociétés en difficultés pouvant conduire à la discontinuité des activités de la société dont il est chargé du contrôle des comptes :

*« Les commissaires qui constatent, au cours de leurs contrôles, des **faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise**, en informent l'organe de gestion par écrit et de manière circonstanciée.*

Dans ce cas, l'organe de gestion doit délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable.

Les commissaires peuvent renoncer à l'information visée au premier alinéa, lorsqu'ils constatent que l'organe de gestion a déjà délibéré sur les mesures qui devraient être prises.

*Si dans un délai d'un mois à dater de la communication de l'information visée au premier alinéa, les commissaires **n'ont pas été informés** de la délibération de l'organe de gestion sur les mesures prises ou envisagées pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, ils **peuvent communiquer** leurs constatations au président du tribunal de commerce. Dans ce cas, l'article 458 du Code pénal n'est pas applicable.*

Au cas où il n'est pas nommé de commissaire, lorsque des faits graves et concordants sont susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, l'organe de gestion est également tenu de délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable.»

Ce type de mission confiée au contrôleur légal des comptes est fondamental dans le cadre de la lutte contre la discontinuité dans la mesure où cela met l'accent sur la **permanence** de la mission du contrôle légal des comptes.

En outre, le contrôleur légal des comptes est également appelé à jouer un rôle si, dans le cadre des travaux du contrôle légal des comptes, il est amené à constater qu'aucune assemblée générale des actionnaires n'a été convoquée en conformité avec les prescriptions légales reprises dans le Code des sociétés alors que, par suite de perte(s), l'actif net d'une entreprise est réduit à la moitié du capital social ainsi que lorsque, par suite de perte(s), l'actif net d'une entreprise est réduit à un quart du capital social. Dans ce cas, il mentionnera, dans la seconde partie de son attestation, que la procédure légale n'a pas été respectée.

(7) Faut-il faire évoluer la perception négative des réserves dans les rapports d'audit? Si oui, comment?

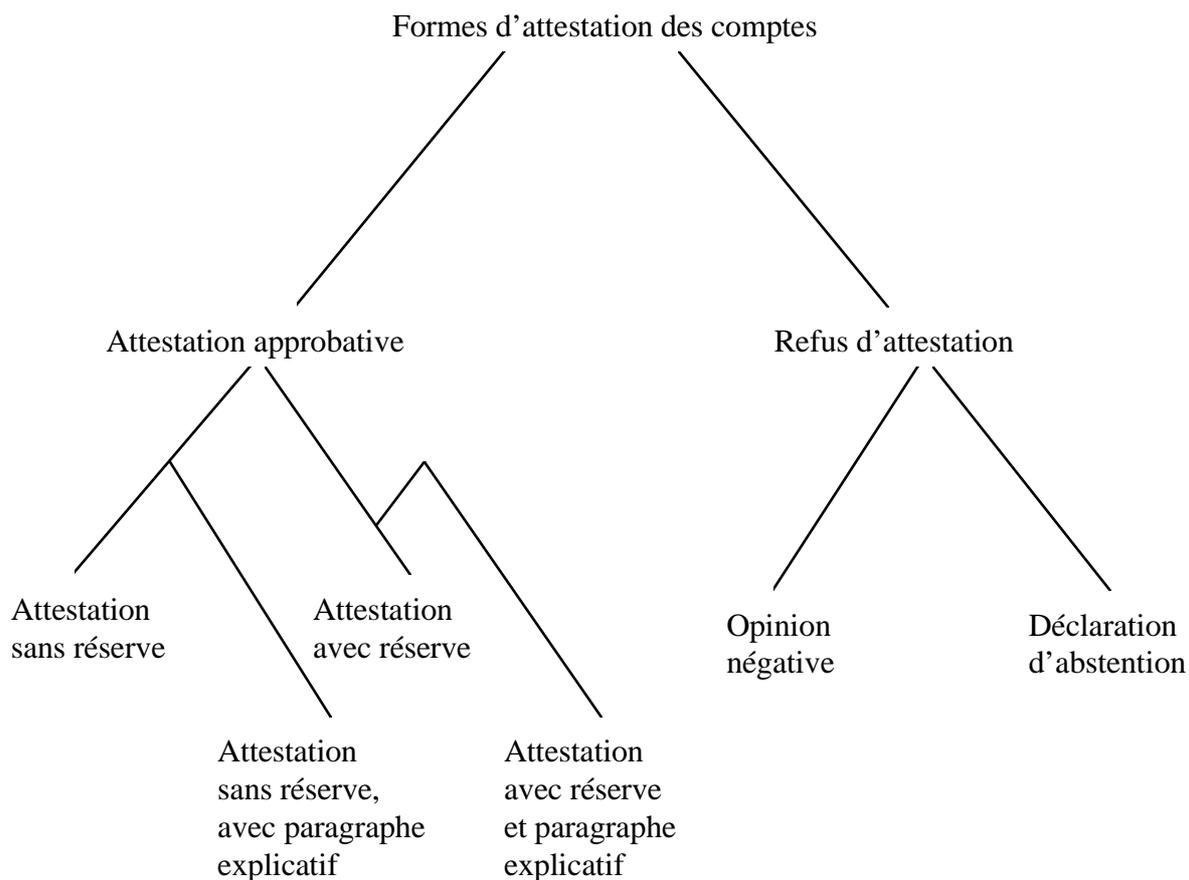
En Belgique, le rapport du commissaire contient une introduction et deux parties distinctes:

- **La première partie** concerne l'attestation des comptes annuels, qui, le plus souvent, comprend deux éléments, la description de la façon dont le réviseur a effectué ses travaux de révision, d'une part, et l'attestation proprement dite comprenant l'opinion du réviseur sur les documents révisés, d'autre part.
- **La seconde partie** comprend les attestations complémentaires requises par le Code des sociétés ainsi que les informations que le commissaire estime devoir porter à la connaissance des actionnaires et des tiers. Parmi les *attestations complémentaires*, on rangera à titre principal l'opinion relative au rapport de gestion, à la conformité du système comptable aux règles légales ainsi que, dans le rapport du commissaire, les attestations particulières requises par le Code des sociétés. En ce qui concerne, les *informations complémentaires* se référeront normalement à un extrait identifié des documents révisés, y compris les annexes et le rapport de gestion. Ces informations complémentaires ne peuvent pas modifier ni atténuer la portée de l'attestation (première partie du rapport du commissaire).

Chaque partie du rapport du commissaire sur les comptes annuels statutaires est précédée par un titre approprié. En ce qui concerne la première partie, six titres sont prévus par les normes générales de révision :

- l'attestation sans réserve ;
- l'attestation sans réserve, avec paragraphe explicatif ;
- l'attestation avec réserve ;
- l'attestation avec réserve et avec paragraphe explicatif ;
- la déclaration d'abstention ;
- l'opinion négative.

On peut distinguer les différentes formes d'attestations suivantes:



En Belgique, tous les comptes des sociétés à responsabilité limitée doivent faire l'objet d'une publication par dépôt à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique. En 2009, à titre d'information, cela correspond à près de 350.000 personnes morales concernées. Certaines d'entre elles (celles qui dépassent des critères de taille correspondant à la transposition de l'article 11 de la 4^{ème} directive européenne en matière de droit belge) font l'objet d'un contrôle légal de leurs comptes.

En Belgique, une très large majorité des attestations délivrées par les contrôleurs des comptes sont des attestations sans réserve.

Les dernières statistiques publiées en la matière, en notre possession, remontent à 2007 et concernent l'exercice 2005. A l'époque, 294.228 personnes morales ont déposé leurs comptes annuels à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique (source : site internet de la Centrale des bilans).

D'une étude effectuée par la société GRAYDON (totalement indépendante de la profession), en 2007, il ressort que 94,78% des attestations délivrées sont des attestations sans réserve. Ce taux d'attestations « autres que sans réserve » de 5,22% (pour les états financiers relatifs à l'année 2005) peut être comparé au taux de 8,2% (pour les états financiers relatifs à l'année 1997).

Pour l'exercice 2005, la société GRAYDON avait identifié 16.048 états financiers déposés à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique ayant fait l'objet d'une attestation par un réviseur d'entreprises. La typologie des attestations identifiées à l'époque est la suivante :

- Attestations sans réserve : 12.678

- Attestations sans réserve, avec paragraphe explicatif : 2.533
- Attestations avec réserve : 658
- Déclaration d'abstention : 164
- Opinion négative : 15.

(Source : GRAYDON, "Studie met betrekking tot de controle van jaarrekeningen door commissarissen-revisoren", conférence de presse du 27 mars 2007, 7 p.)

Certaines sources semblent confirmer la tendance dans les années suivantes, pour ce qui concerne les états financiers relatifs à 2006, à 2007 et à 2008.

Question

(8) Quelles autres informations devraient être fournies aux parties prenantes externes et comment?

A. Attestations complémentaires périodiques

En Belgique, les contrôleurs légaux des comptes sont chargés d'un certain nombre de missions d'attestations qui viennent légalement s'ajouter à la mission de contrôle légal des comptes. Ces attestations figurent en seconde partie de l'attestation délivrée par les commissaires à l'assemblée générale des actionnaires.

↳ Rapport de gestion

Le rapport du réviseur sur les comptes annuels ou consolidés doit contenir son opinion sur le rapport de gestion de l'organe de gestion. Il doit signaler si les informations requises légalement figurent dans ce rapport et si elles concordent avec les données résultant des comptes. L'opinion sur le rapport de gestion ou sur le rapport consolidé de gestion ne fait pas partie de l'attestation. Dans le cas où une information nécessaire fait défaut, il est tenu de le signaler.

Le rapport de gestion ou le rapport consolidé de gestion doit faire mention des faits qui auront une influence notable sur le développement de l'entité contrôlée, sauf si cette indication est susceptible de porter préjudice à la société ou à l'ensemble consolidé. L'interprétation de l'exception appartient conjointement aux dirigeants qui établissent le rapport et au commissaire qui déclare si le rapport contient les informations requises. En conséquence, en cas de divergence d'opinions, le réviseur signalera que le rapport des administrateurs est incomplet.

On relèvera par ailleurs que, pour tout exercice social débutant après le 31 décembre 2010, le rapport de gestion des sociétés cotées devra désormais impérativement contenir une section spécifique consacrée à la déclaration de gouvernement d'entreprise. Cette déclaration de gouvernement d'entreprise contient également un rapport de rémunération. Des mesures similaires ont également été introduites pour ce qui concerne les entreprises publiques autonomes.

Le rapport du commissaire doit établir qu'aucune discordance n'apparaît entre le rapport de gestion et les comptes annuels ou entre le rapport consolidé de gestion et les comptes consolidés. Il ne doit pas contenir son opinion sur le caractère fidèle et sincère de ces rapports.

Il n'appartient cependant pas au réviseur de donner son avis critique sur le caractère sincère et fidèle de l'analyse de la situation de la société, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de tel ou tel fait sur son développement futur. Toutefois, si l'organe de gestion présente l'évolution prévisible de la société en se basant sur des informations qui sont manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies, le réviseur en fera état dans son rapport.

Lorsque l'entité contrôlée est en difficultés financières graves au point que la continuité de son exploitation est mise en péril, l'organe de gestion jugera normalement qu'il est de son devoir d'en informer l'assemblée générale. Le réviseur étudiera avec soin le contenu de cette information afin de déterminer si elle est suffisante pour éviter que l'utilisateur des comptes ne soit trompé par l'utilisation du postulat de continuité d'exploitation dans l'élaboration des comptes.

Lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, le réviseur vérifie que le rapport de gestion comprend une justification suffisante de l'application des règles comptables de continuité.

↪ **(Non) Respect du droit comptable**

Le rapport du commissaire sur les comptes annuels sociaux indique explicitement si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables. Cette mention distincte de l'attestation des comptes annuels figurera dans la seconde partie du rapport, même si des objections sont émises, pour autant que celles-ci n'influencent pas l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise; cette mention distincte n'est pas applicable aux comptes consolidés.

Dans la mesure où le non respect de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et de ses arrêtés d'exécution fait l'objet d'une sanction pénale, le réviseur d'entreprises devra interpréter d'une façon restrictive le principe d'importance relative dans cette matière. Toutefois, compte tenu du fait que des incidents d'importance mineure interviennent le plus souvent à propos d'aspects formels du système comptable dans des entités complexes, il est recommandé au commissaire d'atténuer la portée de cette mention par un commentaire approprié. Il en irait ainsi par exemple en cas d'absence de comptabilisation sans retard des engagements hors bilan dans une société commerciale ou industrielle ou en cas d'absence d'ajustements concernant des inexactitudes non significatives.

Des objections devront être émises aussi bien lorsque le système comptable n'est pas organisé conformément à la loi comptable belge et lorsque les comptes annuels ne respectent pas cette loi.

En vertu des principes légaux du droit comptable, à défaut de disposition légale ou réglementaire expresse, il convient de se référer aux bons usages, notamment aux avis de la Commission des normes comptables et aux normes comptables internationales.

Lorsqu'une dérogation a été obtenue par l'entreprise en vertu de la loi, le réviseur d'entreprises pourra juger utile d'en faire mention dans son rapport, en indiquant son objet.

↪ **(Non) Respect des règles en matière d'affectation des résultats**

Le rapport du commissaire à l'assemblée générale d'une société indique si l'affectation du résultat et, le cas échéant, la répartition des bénéfices proposées à cette assemblée sont conformes aux statuts et aux lois sur les sociétés.

Lorsque la société a procédé à la distribution d'un ou plusieurs acomptes sur dividendes, le rapport du commissaire relatif à ces acomptes doit être joint au rapport à l'assemblée générale ordinaire. Il sera utile de se référer à ces annexes dans la seconde partie du rapport.

Si les événements postérieurs à la clôture de l'exercice dégagent des résultats négatifs en manière telle que la distribution prévue de bénéfices pourrait porter atteinte à la substance de l'entreprise, le commissaire en fera état dans son rapport.

↪ **(Non) Respect du Code des sociétés**

Dans son rapport à l'assemblée générale, le commissaire doit indiquer spécialement s'il n'a point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en infraction au Code des sociétés ou aux statuts. Toutefois, cette mention ne sera pas faite lorsque la révélation est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié notamment parce que l'organe d'administration a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

Il convient que l'assemblée générale appelée à voter la décharge des administrateurs ou gérants soit correctement informée de toute violation des statuts ou de la loi sur les sociétés que le commissaire aurait pu constater à l'occasion de ses contrôles comptables. L'obligation de révélation ne porte que sur les infractions aux statuts, au Code des sociétés et aux autres lois auxquelles ces dernières se réfèrent expressément. Les infractions à d'autres dispositions légales ayant une influence sur les comptes sont étudiées sous leur seul aspect comptable.

Les infractions aux lois sur les sociétés et aux statuts ne doivent pas être mentionnées lorsque les dirigeants ont pris des mesures adéquates pour éliminer les conséquences éventuellement préjudiciables de l'infraction.

Lorsque les conséquences de l'infraction se poursuivent, le commissaire engagerait sa propre responsabilité en omettant de signaler l'infraction dans son rapport, quand bien même cette mention serait susceptible de porter un préjudice grave à la société ou à ses dirigeants.

S'il n'a pas constaté d'infraction, le commissaire le signalera en forme négative.

↳ **Opérations visées par les articles 523 & 524 du Code des sociétés**

Le rapport du commissaire contient les mentions requises par le Code des sociétés lorsque le conseil d'administration prend une décision ou effectue une opération dans laquelle un administrateur a un intérêt patrimonial opposé (article 523 Code Soc.) ou pouvant donner lieu à un avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs (article 524 Code Soc.).

Dans une société anonyme, lorsque le conseil d'administration prend une décision dans laquelle un administrateur a directement ou indirectement un intérêt opposé de nature patrimoniale, le rapport du commissaire doit comporter une description des conséquences patrimoniales qui en résultent pour la société. Cette disposition s'applique également dans les sociétés en commandite par actions ainsi que dans toute SPRL qui est gérée par un collège de gestion.

Dans les sociétés anonymes dont les titres sont admis à la cote officielle d'une Bourse de valeurs située dans un État membre de l'Union européenne, le rapport des commissaires contient une description des décisions du conseil d'administration pouvant donner lieu à un avantage patrimonial direct ou indirect à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs de cette société. Les commissaires ajoutent, le cas échéant, les commentaires appropriés qu'ils estiment devoir faire.

B. Observations que le contrôleur légal des comptes souhaite rendre publique

En Belgique, les contrôleurs légaux des comptes sont également autorisés à donner des informations complémentaires qu'ils souhaitent rendre publiques au travers de leur attestation sur les comptes annuels. Ces **observations** peuvent être intégrées dans la **seconde partie de l'attestation délivrée par les commissaires à l'assemblée générale des actionnaires**.

Le réviseur peut ajouter dans la seconde partie de son rapport, un ou plusieurs paragraphes d'observation en vue d'éclairer le lecteur sur certains aspects des comptes annuels ou consolidés ou du rapport (consolidé) de gestion qu'il juge importants pour la bonne compréhension de ces documents.

Les informations complémentaires relatives à un point concernant les comptes annuels ou consolidés ne peuvent en aucune manière modifier la portée de l'opinion exprimée dans la première partie. Elles ne constituent ni une réserve ni un paragraphe explicatif.

Le réviseur prêtera une attention spéciale à la publication du résumé des règles d'évaluation dans l'annexe. Si les indications ne sont pas satisfaisantes, il en fera mention dans la deuxième partie de son rapport. De même, une grande attention doit être prêtée au principe de permanence des méthodes d'évaluation. S'il estime que l'information est insuffisante, le réviseur mentionnera expressément dans son rapport la nature des modifications et dans la

mesure du possible, la répercussion chiffrée sur les comptes présentés, en comparaison avec l'exercice précédent.

Si le réviseur estime nécessaire de faire état de lacunes significatives dans le système de contrôle interne et s'il est d'avis que cette situation ne requiert pas l'expression d'une réserve, il peut néanmoins en faire mention dans la seconde partie de son rapport.

Les informations complémentaires peuvent aussi concerner des éléments qui n'affectent pas directement les comptes annuels ou consolidés mais qui sont en relation avec des informations données dans le rapport (consolidé) de gestion ou dans un document plus complet contenant les comptes révisés.

Les informations complémentaires doivent être limitées en nombre et ne peuvent comprendre de digressions superflues. D'une manière générale, ces informations doivent avoir exclusivement pour objet de faciliter la compréhension des comptes ou du rapport (consolidé) de gestion.

C. Autre attestation, si un conseil d'entreprise a été institué dans la société contrôlée

Enfin, en Belgique, s'il existe un conseil d'entreprise, le commissaire est chargé d'une double mission et devra délivrer une attestation à l'attention de ce conseil d'entreprise. Depuis l'adoption de la loi du 21 février 1985 modifiant le Code des sociétés, le commissaire de la société ou, dans d'autres entreprises pour un réviseur spécialement nommé, est tenu de faire rapport annuellement au conseil d'entreprise.

L'article 151 du Code des sociétés détermine avec précision le contenu de ce rapport. Il doit :

- 1° faire rapport au conseil d'entreprise sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion ;
- 2° certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe de gestion transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables ;
- 3° analyser et expliquer à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société ;
- 4° s'il estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée au 2°, ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, d'en saisir l'organe de gestion, et, si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois qui suit son intervention, d'en informer d'initiative le conseil d'entreprise.

On relèvera que :

- a) l'information économique et financière que l'organe de gestion transmet au conseil d'entreprise comprend des données qui ne sont pas communiquées à l'assemblée générale. Certains de ces renseignements ont une nature purement comptable. D'autres sont totalement extérieurs au système administratif de la société: par exemple, la position concurrentielle de l'entreprise sur le marché. Enfin, une troisième catégorie a un caractère prospectif: notamment le programme et les perspectives générales d'avenir de l'entreprise. La portée de l'intervention du réviseur ne peut pas être identique selon la catégorie d'informations concernées.

La certification est définie dans les travaux préparatoires de la loi comme étant «l'attestation faite par le réviseur, après avoir effectué les contrôles d'usage conformément aux règles de la profession et compte tenu des prescriptions légales et réglementaires en la matière, que les documents présentés et les informations fournies donnent une image fidèle de la situation qu'ils entendent refléter. Le contenu de la certification, est-il ajouté, est susceptible d'être nuancé en fonction de l'objet des informations et des dispositions légales applicables. Normalement elle pourra être formelle et simple pour les informations qui résultent directement de la comptabilité, des comptes annuels et des documents justificatifs. Dans d'autres cas, elle portera plutôt sur l'application des méthodes généralement admises et sur l'utilisation de bases de références reconnues. Elle pourra éventuellement être une déclaration d'abstention, lorsque le réviseur estime que l'information fournie ne relève pas de sa compétence professionnelle.» (Rapport de la Commission spéciale de la Chambre des Représentants, doc. parl. 552 (1982-1983) n°35, p. 16.).

- b) Le réviseur doit analyser et expliquer à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise. Cette mission est très originale pour le réviseur d'entreprises. En effet, il ne s'agit pas de donner une opinion sur l'image fidèle de certaines informations mais de faire le commentaire de la signification des données comptables du point de vue de la structure financière et de l'évolution de la situation financière de l'entreprise. Dans cette analyse, le réviseur d'entreprises devra s'efforcer de demeurer objectif et impartial.

Les normes de révision du 7 février 1992 précisent les conditions dans lesquelles le réviseur peut exécuter cette mission sans risquer d'apparaître comme manquant d'objectivité, par l'un ou l'autre groupe du conseil d'entreprise.

Ces normes définissent:

- ◆ le cadre légal de la mission ;
- ◆ les relations entre le conseil d'entreprise et le réviseur ;
- ◆ les normes spécifiques sur les travaux de contrôle ;
- ◆ le rapport de certification ;
- ◆ l'analyse et les explications.

D. Attestations occasionnelles à fournir par le contrôleur légal des comptes

En droit belge, dans certaines circonstances, le contrôleur légal des comptes est tenu d'effectuer certaines missions qui sont inévitablement corrélées à ladite mission de contrôle légal des comptes.

Tel est le cas, lorsqu'il convient de rendre une attestation relative à un apport en nature, à une opération de fusion (quelle que soit la variante) ou une opération de scission (quelle que soit la variante) ou encore en cas de transformation de la forme juridique d'une société.

Tel sera également le cas, lorsqu'une société cotée décide d'attribuer en cours d'exercice un acompte sur dividende. Dans ce cas de figure, le contrôleur légal des comptes devra s'assurer du respect des dispositions légales contenues dans le Code des sociétés au moment de la prise de décision. Cette attestation devra être rendue publique au terme de l'exercice conjointement avec l'attestation relative aux comptes de l'entreprise concernée.

Question

(9) Le dialogue entre auditeurs externes, auditeurs internes et comité d'audit est-il approprié et régulier? Si ce n'est pas le cas, comment cette communication peut-elle être améliorée?

En Belgique, à l'instar des mesures reprises dans l'article 41 de la directive « audit », des comités d'audit doivent obligatoirement être institués dans certaines catégories de sociétés :

- les établissements de crédit
- les entreprises d'assurances
- les entreprises d'investissement
- les sociétés de gestion d'organismes de placement collectif
- les sociétés cotées.

Dans les autres sociétés, le Code des sociétés actuellement applicable en Belgique permet, sans pour autant l'exiger, la mise sur pied d'un tel organe.

On rappellera, au titre de préliminaire, qu'en droit belge, le comité d'audit est un organe consultatif qui rend avis à l'organe de gestion qui reste globalement compétent pour l'ensemble des responsabilités qui incombent aux gestionnaires de l'entreprise.

Toutes ces sociétés (à l'exception de la dernière catégorie, les sociétés cotées) font l'objet d'un contrôle prudentiel et sont soumises, par ailleurs, au respect de mesures contenues dans la circulaire établie à cet effet.

Les missions confiées au comité d'audit créé conformément au droit applicable en Belgique est, à tout le moins, chargé des missions suivantes.

- a) suivi du processus d'élaboration de l'information financière;
- b) suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de l'établissement de crédit;
- c) suivi de l'audit interne et de ses activités;
- d) suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, en ce compris le suivi des questions et recommandations formulées par le commissaire agréé;

e) examen et suivi de l'indépendance du commissaire agréé, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée.

Le comité d'audit fait régulièrement rapport à l'organe légal d'administration sur l'exercice de ses missions, au moins lors de l'établissement par celui-ci des comptes annuels et consolidés et des états périodiques, respectivement transmis par l'entité concernée à la fin de l'exercice social et à la fin du premier semestre social.

La mission du contrôleur légal des comptes par rapport à tout comité d'audit mis sur place est triple :

- a) confirme chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à l'établissement de crédit;
- b) communique chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à l'établissement de crédit;
- c) examine avec le comité d'audit les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques, consignés par lui.

En outre, on relèvera utilement qu'en droit belge, le contrôleur légal des comptes est tenu, dans les sociétés visées ci-avant, de faire rapport à l'organe légal d'administration, le cas échéant par l'intermédiaire du comité d'audit si un tel comité a été constitué, sur les questions importantes apparues dans l'exercice de sa mission de contrôle légal des comptes, et en particulier sur les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

Question

(11) L'auditeur devrait-il communiquer de manière plus régulière avec les parties prenantes? Par ailleurs, le délai entre la clôture de l'exercice et la date de l'opinion d'audit devrait-il être réduit?

La valeur ajoutée nouvelle que pourraient apporter les contrôleurs des comptes serait de donner une assurance en termes de continuité, comme c'est déjà le cas actuellement, mais en la garantissant jusqu'à la prochaine assemblée générale.

Sans préjudice de la fréquence avec laquelle des informations intermédiaires doivent être communiquées (informations semestrielles, voire trimestrielles ou encore occasionnelles), il convient de rappeler que, pour ce qui concerne les comptes annuels établis annuellement au terme de l'exercice comptable, la norme IAS 1 impose l'utilisation de règles d'évaluation de discontinuité (IFRS 5) lorsque la continuité de tout ou partie des activités de l'entreprise n'est pas assurée au terme d'un an, à compter de la date de clôture des comptes. Il s'agit là d'une hypothèse « confortable » pour les gestionnaires mais qui ne donne pas l'assurance voulue aux actionnaires jusqu'à la prochaine assemblée générale appelée à approuver des comptes annuels.

L'attestation de contrôleurs des comptes portant sur les hypothèses sous-jacentes des états financiers porte dès lors sur la même période. D'un point de vue purement conceptuel, afin d'offrir la garantie voulue à tous les « stakeholders » (en ce compris les actionnaires et les travailleurs au sein de l'entreprise), l'assurance donnée en termes de continuité par le biais de

l'attestation du contrôleur légal des comptes devrait être donnée pour une période d'un an allant d'une assemblée générale réunie pour approuver des comptes à la suivante.

2.2. Normes internationales d'audit (normes ISA) 10

Question

(13) Quel est votre point de vue sur l'introduction des normes ISA dans l'UE?

En Belgique, la décision a été prise, fin 2009, de passer à terme aux normes internationales d'audit de l'IAASB. Cette décision de passer à terme aux normes internationales d'audit est un fruit d'un processus de près de 18 mois, une fois la décision de principe arrêtée par le Conseil de l'IRE (organisation professionnelle belge des contrôleurs légaux des comptes).

En effet, au terme de la transposition en droit belge de la directive « audit » (en 2007), le droit d'initiative en matière d'élaboration des normes et des recommandations a été confié par le législateur à l'organisation professionnelle qui représente les réviseurs d'entreprises (Institut des Réviseurs d'Entreprises, en abrégé IRE). A ce titre, le Conseil de l'IRE formule les propositions de normes et de recommandations professionnelles. On relèvera, à ce propos, utilement qu'une consultation publique doit impérativement être organisée sur tout projet de norme ou de recommandation professionnelle.

Les normes et recommandations ne sortent cependant leurs effets qu'après l'approbation, d'une part, par le Conseil supérieur des Professions économiques et, d'autre part, par le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions, tous deux composantes du système de supervision des réviseurs d'entreprises, totalement indépendantes de la profession, en charge des aspects normatifs. L'approbation par le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions, des normes et recommandations et de leurs modifications ultérieures fait l'objet d'un avis publié au journal officiel belge (le Moniteur belge). Les normes et les recommandations sortent leur effet le jour de la publication dudit avis au journal officiel.

Dans le cadre du processus décisionnel du passage aux normes internationales d'audit, le Conseil supérieur des Professions économiques, composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises en charge des aspects normatifs, a été amené à prendre différentes initiatives :

- 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.

- Il a également 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 normes ISA clarifiées.
- 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 révisorat, intitulé « *Modernisation des normes 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.
- En juin 2009, le Conseil supérieur a également souhaité entendre, un 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.

On relèvera par ailleurs que le passage éventuel aux normes internationales d'audit a soulevé des réactions auprès des professionnels relevant des plus petites structures. En réponse, le Conseil de l'IRE a pris la décision de constituer une « Cellule SP » (*sole practitioners*), rattachée à la Commission « SME/SMP » de l'IRE, 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* ».

Avant de procéder à une éventuelle approbation du projet de normes 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 normes soumis pour approbation ;
- l'audition des représentants de l'IRE.

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 portait sur le contenu des normes ISA clarifiées et que partant aucun problème quant au fond n'avait 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 avaient 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 monde de l'audit 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 ?

En novembre 2009, le Conseil supérieur a fait part d'un certain nombre de points posant problème dans le projet de normes soumis pour approbation :

- la nécessité d'une entrée en vigueur en deux phases (décalage de deux ans selon qu'il s'agirait de contrôles effectués dans des sociétés cotées, établissements de crédit ou sociétés d'assurances (2012) ou de contrôles effectués dans les autres sociétés (2014) ;
- 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 pour le Conseil supérieur des Professions économiques 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 afin de s'assurer que toute la profession bénéficie de la guidance voulue durant la période intermédiaire.

Ayant obtenu l'engagement des représentants de la profession de transmettre sur une base régulière un document démontrant l'état d'avancement du plan d'accompagnement, le Conseil supérieur des Professions économiques a approuvé la norme soumise. Il a été suivi en cela par le Ministre fédéral en charge de l'Economie.

Question

(14) L'utilisation des normes ISA devrait-elle être obligatoire dans l'ensemble de l'UE? Si oui, faut-il adopter une approche par approbation des normes, analogue à celle employée pour les normes internationales d'information financière (IFRS)? À titre d'alternative, étant donné que les normes ISA sont actuellement utilisées de manière généralisée dans l'UE, leur utilisation doit-elle être favorisée par des instruments juridiques non contraignants (recommandation, code de conduite)?

Disposer de règles uniformes contraignantes, sans être nécessairement indispensables, présenterait l'avantage d'avoir l'assurance d'une réelle harmonisation en matière de règles appliquées dans le cadre du contrôle légal des comptes des différentes entités au sein de l'Union européenne et ce, notamment, à l'aune des modifications apportées régulièrement à ces normes professionnelles.

Il pourrait également être utile de disposer d'un certain nombre de mesures normatives communes aux différents Etats membres de l'Union européenne pour des matières visées spécifiquement par des directives européennes (comme par exemple en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme).

A l'aune des différentes expériences, il pourrait également être utile, à terme, de disposer d'un rapport type uniforme à utiliser par tous les contrôleurs légaux en charge d'une mission de contrôle des comptes dans les entreprises situées au sein de l'Union européenne.

A l'aune de l'expérience acquise depuis 2002 dans le cadre de l'adoption des normes IFRS au niveau européen, il convient cependant d'identifier clairement dans quelle mesure la Commission européenne disposerait d'un moyen de pression efficace permettant de s'assurer de la qualité des normes professionnelles adoptées.

Question

(15) Les normes ISA doivent-elles faire l'objet d'adaptations supplémentaires en fonction des besoins des PME et des PMC?

La question ne devrait pas se poser en termes de normes professionnelles applicables à certains cabinets et d'autres normes applicables à d'autres cabinets.

Il serait, par contre, intéressant d'examiner l'opportunité d'appliquer des règles modulables en fonction du type de missions effectuées (en tenant compte de la complexité des activités d'une entreprise mais également de la nature des risques associés à toutes ou parties de ces activités).

Cette forme de « scalability » est fondamentale si on souhaite éviter la dérive de contrôleurs légaux des comptes amenés à documenter à l'extrême leurs dossiers de contrôle et ce, en particulier, lorsqu'il s'agit d'une mission de contrôle dans des entités non complexes ayant des activités très routinières non soumises à un risque important.

Question

(17) Une désignation par un tiers serait-elle justifiée dans certains cas?

Le principe général applicable actuellement en Belgique consiste en une désignation d'un contrôleur légal des comptes laissé à l'appréciation du mandant (assemblée générale des actionnaires) et du mandataire (le réviseur d'entreprises), moyennant l'intervention d'un « tiers » (le conseil d'entreprise) disposant d'un droit de veto permettant de s'opposer à la désignation d'un auditeur en particulier. Une description complète du processus est reprise dans la réponse à la question 2 du livre vert.

En Belgique, le Code des sociétés prévoit, cependant, une situation particulière dans laquelle un autre « tiers » intervient dans la nomination d'un contrôleur légal des comptes lorsqu'aucun contrôleur légal des comptes n'a été nommé alors qu'il existe une obligation légale en la matière (dépassement des critères de taille prévus par le Code des sociétés).

- ***Dans les sociétés ayant un conseil d'entreprise***, le législateur belge prévoit l'hypothèse dans laquelle les majorités ne pourraient pas être obtenues au sein du conseil d'entreprise. Dans cette hypothèse et dans tous les cas où aucun commissaire n'aurait été nommé, c'est au Président du Tribunal de Commerce du ressort dans lequel la société a établi son siège, statuant à la requête de tout intéressé et siégeant comme en référé, qu'il appartient de désigner un réviseur d'entreprises dont il fixe les émoluments et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire et la mission envers le conseil d'entreprise jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à son remplacement.

Dans la mesure où aucun commissaire n'aurait été nommé, en infraction avec le Code des sociétés, et si le conseil d'entreprise n'a pas été consulté à cet égard, la nomination par le Président du Tribunal de Commerce ne pourrait être effectuée qu'après avis du conseil d'entreprise.

Dans les sociétés qui n'ont pas de conseil d'entreprise en leur sein, à défaut de convocation de l'assemblée, le Président du Tribunal de Commerce siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe les émoluments et qui est chargé d'effectuer les missions de commissaire jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement par l'assemblée générale. Toutefois, une telle nomination ou un tel remplacement ne pourrait produire ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le Président du Tribunal de Commerce.

Par ailleurs, on relèvera que le législateur belge a également prévu une procédure spécifique en cas de désignation d'un contrôleur légal belge de certaines catégories de sociétés, en l'occurrence celles soumises au contrôle (semi-)prudentiel par la Commission bancaire, financière et des assurances (en abrégé, CBFA), d'une part, et par l'Office de Contrôle des Mutualités et des Unions nationales de mutuelles (en abrégé, OCM), d'autre part :

- les établissements de crédit
- les entreprises d'assurances et de réassurance

- les entreprises d'investissement
- les organismes de placement collectif
- les sociétés de gestion
- les institutions de retraite professionnelle
- les mutualités
- les unions nationales de mutualités.

La désignation du contrôleur légal des comptes dans ces entreprises se base sur les règles générales applicables à toute nomination d'un réviseur d'entreprises. Une différence essentielle est cependant à relever dans la mesure où la liste des réviseurs d'entreprises au sein de laquelle le choix doit être fait n'est pas la liste complète, telle que reprise sur le registre public des réviseurs d'entreprises mais une partie de ceux-ci figurant sur la liste restreinte des contrôleurs légaux des comptes ayant obtenu un « agrément » spécifique permettant d'effectuer de telles missions de contrôle légal des comptes.

Tout réviseur d'entreprises ayant un nombre minimal d'années d'expérience et pouvant démontrer que l'organisation interne de son cabinet lui permet d'effectuer des missions d'une telle envergure peut se présenter devant un jury (composé pour l'essentiel de représentants de l'autorité de contrôle prudentiel et de la profession) afin de solliciter l'agrément. De telles sessions sont organisées périodiquement et annoncées publiquement par une annonce au journal officiel belge, le *Moniteur belge*.

L'organe de contrôle (semi-)prudentiel peut s'opposer à la nomination d'un réviseur d'entreprises agréé par lui s'il peut motiver sa décision, comme par exemple, s'il devait constater un problème en termes d'indépendance.

Question

(18) Le recours répété à une société d'audit donnée devrait-il être limité dans le temps? Si oui, quelle serait la durée maximale pendant laquelle la même société d'audit pourra être désignée?

En Belgique, il existe des mesures visant à assurer la rotation des contrôleurs légaux, à tout le moins au titre de rotation « interne » mais pouvant se commuter en rotation « externe » lorsque le mandat de contrôle légal des comptes a été confié à une personne physique.

Un extrait des mesures normatives en la matière est repris ci-après (normes du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire) :

« 6. Rotation

6.1. *Des menaces liées à la familiarité excessive peuvent apparaître lorsque certains membres de l'équipe chargée de la mission de commissaire travaillent régulièrement et pour une longue période sur ladite mission.*

6.2. *Pour atténuer ces menaces, le commissaire est tenu en cas de mandat de commissaire auprès d'une entité d'intérêt public:*

a. de remplacer au minimum le(s) représentant(s) permanent(s) du cabinet de révision, ou en cas de mandat exercé par un commissaire personne physique, de transférer le mandat à un

confrère, dans les six ans qui suivent sa/leur nomination. Le(s) réviseur(s) d'entreprises remplacé(s) ne peut/peuvent participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période d'au moins deux ans⁴ ;

b. d'évaluer le risque pour son indépendance qui résulte de la présence prolongée des autres membres dans l'équipe chargée de la mission, et d'adopter les mesures de sauvegarde qui conviennent pour ramener ce risque à un niveau acceptable. »

Une entrée en vigueur progressive de la disposition a été prévue en droit belge de manière à faire coïncider dans une large mesure le moment auquel survient la rotation « interne » avec un renouvellement de mandat de contrôle légal des comptes (d'une durée de trois ans, en Belgique). Ceci avait pour objectif d'éviter des interruptions excessives de mandats avant le terme dudit mandat de trois ans.

Question

(19) La fourniture de services autres que d'audit par des sociétés d'audit devrait-elle être interdite? Une telle interdiction devrait-elle s'appliquer à toutes les sociétés et leurs clients ou uniquement à certains types d'entités, comme les établissements financiers d'une importance systémique?

Le droit belge a introduit, en 2003, une liste de missions considérées comme étant incompatibles avec la mission de contrôle légal des comptes. Ce dispositif a donné, en Belgique, des résultats très satisfaisants en ce sens qu'il a renforcé la confiance des différents « *stakeholders* » dans la perception qu'ils avaient des professionnels de l'audit en termes d'indépendance. Cette liste des missions incompatibles est largement inspirée de la recommandation européenne de 2002 adoptée en la matière. Il conviendrait d'introduire des mesures similaires contraignantes dans la directive « audit » dont l'article 22 est particulièrement très général et laisse dès lors une très forte marge d'interprétation aux Etats membres qui nuit à la transparence générale des mesures d'indépendance applicables au niveau européen.

En Belgique, le Code des sociétés précise que « les commissaires [Ndlr : par commissaire, il convient d'entendre un auditeur externe en charge du contrôle légal des comptes d'une société] ne peuvent se déclarer indépendants lorsque la société dont ils vérifient les comptes ou une société belge ou une personne belge qui la contrôle ou une :

- a) filiale belge d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes, visée aux articles 142 et 146, a bénéficié pendant leur mandat d'une ou plusieurs prestations autres que celles confiées par la loi au commissaire, visées au § 9 et accomplies par lui-même ou par une personne, belge ou étrangère, avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou par une société, belge ou étrangère, ou une personne, belge ou étrangère, liée au commissaire visées à l'article 11;
- b) filiale étrangère d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes (...) a bénéficié pendant leur mandat d'une ou plusieurs prestations autre que celles confiées par la loi au commissaire (...) et accomplies par lui-même ou par une personne belge avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle

⁴ Voir également le champ d'application visé au 2.2. En cas de contrôle de comptes consolidés, les mêmes règles de rotation s'appliquent au niveau des filiales importantes belges ou étrangères.

professionnel, dans des liens de collaboration ou par une société belge ou une personne belge liée au commissaire visées à l'article 11. »

La liste des missions incompatibles fixée légalement 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.*

Cette liste des missions concorde avec les missions reprises dans la recommandation de la Commission européenne de 2002. L'intérêt particulier du dispositif légal belge réside dans le fait que l'approche est faite au niveau global (en visant les personnes physique et/ou morales qui sont dans l'« orbite » de l'auditeur en charge du contrôle légal des comptes) sans pour autant faire référence au concept de « réseau » dont il n'est pas évident de cerner la globalité eu égard au fait qu'il n'y a pas forcément d'entité juridique créée à cet effet.

Le Code des sociétés belge prévoit par ailleurs, mais uniquement pour les sociétés cotées et aux sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, une règle « one to one » visant à limiter les missions complémentaires (parmi celles qui sont autorisées) au contrôle légal des comptes (article 133, § 5 du Code des sociétés).

Le Code des sociétés prévoit cependant pour ces sociétés une possibilité de déroger à la limite de la règle « one to one » dans trois cas précis et précise les modalités de calcul des honoraires « audit » et des honoraires « non audit » en vue du calcul de la « one to one ». L'extrait de l'article 133 du Code des sociétés décrivant ces éléments est repris en annexe 1 à la présente réaction.

Question

(20) La proportion maximale des honoraires qu'un cabinet d'audit peut recevoir d'un seul client devrait-elle être réglementée?

En Belgique, dans un souci d'assurer l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes, il existe depuis de nombreuses années une limitation quant à la quote-part d'honoraires dont bénéficie un contrôleur légal pouvant provenir d'une seule entreprise ou d'un seul groupe d'entreprises. Un extrait des mesures normatives en la matière est repris ci-après (normes du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire) :

« **5.2. Rapport entre le total des honoraires et le total des revenus**

5.2.1. *La prestation de tout service (mandat de commissaire et autres missions) par un commissaire, un cabinet de révision ou une autre entité au sein de son réseau au profit d'une personne morale contrôlée, et des entités belges qui la contrôlent ainsi que de ses filiales, belges ou étrangères, ne peut pas créer une dépendance financière à l'égard de cette personne morale ou groupe de personnes morales.*

5.2.2. *On considère qu'il y a dépendance financière notamment lorsque le total des honoraires qu'un commissaire et le cabinet de révision dont il fait partie le cas échéant perçoit ou doit percevoir, à quelque titre que ce soit, d'une personne morale contrôlée et de ses entités liées représente, sur une période de trois ans, 20% ou plus des revenus totaux de ce commissaire et du cabinet de révision dont il fait partie le cas échéant. Une telle évaluation sur une période de trois ans, doit être effectuée chaque année en tenant compte de l'exercice social en cours et des deux exercices précédents.*

5.2.3. *On considère également qu'il y a dépendance financière, notamment lorsque le total des honoraires que le commissaire et son réseau perçoivent ou doivent percevoir, à quelque titre que ce soit, d'une personne morale contrôlée et de ses entités liées, représente sur une période de trois ans, 20% ou plus des revenus totaux de ce réseau. Une telle évaluation sur une période de trois ans, doit être effectuée chaque année en tenant compte de l'exercice social en cours et des deux exercices précédents.*

5.2.4. *Pour l'appréciation du seuil de 20%, il convient de tenir compte des honoraires perçus par le commissaire et son réseau auprès des entités liées à la personne morale contrôlée ainsi qu'auprès des entités au sein desquelles la même personne ou le même groupe de personnes exerce, en droit ou en fait, une influence notable sur la désignation du commissaire.*

5.2.5. *Il pourrait être admis que des écarts par rapport aux seuils ci-avant soient constatés au cours des premières années d'exercice de la profession ou dans d'autres situations analogues. En ce qui concerne les réviseurs d'entreprises personnes physiques qui s'établissent pour la première fois dans la profession, les calculs visés aux points 5.2.2., 5.2.3. et 5.2.4. sont dès lors effectués pour la première fois cinq ans après l'inscription au registre public. Durant cette période de cinq ans, ces réviseurs d'entreprises doivent adopter des mesures de sauvegarde telles que, par exemple, la revue des travaux par un autre réviseur et la mise en place d'un contrôle interne de qualité renforcé. »*

Question

(21) Devrait-on introduire de nouvelles règles concernant la transparence des états financiers des sociétés d'audit?

A. Des attestations délivrées par les contrôleurs légaux accessibles au public

En Belgique, près de 350.000 personnes morales (sociétés, ASBL et autres entités soumises à la publication de leurs comptes) ont déposé leurs comptes annuels à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique durant l'année 2009. On évalue le nombre de comptes faisant l'objet d'un contrôle légal des comptes par les réviseurs d'entreprises belges à quelques 15.000 pour ce qui concerne les comptes annuels statutaires et près de 950 pour ce qui concerne les comptes annuels consolidés.

La possibilité d'avoir accès aux comptes annuels, au rapport de gestion et, s'il échet, au rapport du contrôleur légal des comptes au départ d'un site internet unique –et ce, totalement gratuitement– est un élément fondamental, en Belgique, de transparence quant aux activités « audit » effectuées par les contrôleurs légaux des comptes.

Dans l'annexe des comptes annuels, le lecteur peut prendre connaissance du montant des honoraires perçus chaque année par les auditeurs externes pour effectuer leur contrôle légal des comptes ainsi que du montant des honoraires perçus pour d'autres missions éventuelles qui seraient effectuées (ventilation calquée sur les mesures modifiant les quatrième et septième directive contenues dans la directive « audit »).

La divulgation d'informations en termes d'honoraires mentionnée ci-avant doit se faire pour les honoraires perçus par le contrôleur légal des comptes mais également pour tous perçus par les autres personnes liées audit contrôleur légal des comptes (personne physique et cabinet d'audit).

Ce n'est qu'à ce prix que les actionnaires mais également les « stakeholders », quels qu'ils soient, peuvent être correctement et complètement informés des éventuels risques de non-indépendance de l'auditeur externe en charge du contrôle des comptes.

B. Les rapports de transparence – Premier bilan en Belgique

La transparence quant aux activités effectuées par les contrôleurs des comptes est essentielle pour tous les actionnaires mais également tous les « stakeholders », tant au moment du choix d'un contrôleur légal que dans le courant de la mission. On rappellera que, en Belgique, la durée d'un mandat de contrôle des comptes des sociétés est fixée légalement à 3 ans.

Les exigences contenues dans la directive « audit » en termes de mise à disposition de rapports de transparence ont été intégrées en droit belge et sont, à l'instar de ce que préconise la directive « audit », uniquement obligatoire pour les contrôleurs légaux effectuant des missions dans les « entités d'intérêt public ». Dans le cadre d'un Décret régional, il est également exigé de remettre un tel rapport de transparence au moment d'introduction d'un dossier de soumission en vue des contrôles des comptes dans le cadre de l'attribution d'un

marché public. Tout contrôleur légal belge peut également, sur une base volontaire, rédiger un tel rapport de transparence.

La plupart des grandes structures ont saisi l'opportunité en utilisant ce rapport de transparence à des fins commerciales. On peut dès lors s'interroger sur le fait de savoir si une distorsion n'est pas introduite en termes de concurrence entre les auditeurs externes au moment de la sollicitation en vue de l'obtention d'un mandat de contrôle légal des comptes, selon qu'ils disposent ou non d'un tel rapport de transparence.

D'une étude en cours actuellement auprès du Conseil supérieur des Professions économiques, on constate une difficulté non négligeable pour trouver ces rapports de transparence dans la multitude d'informations, parfois de nature commerciale, reprises sur le site internet des cabinets d'audit. De même, la langue dans laquelle ces rapports de transparence sont établis peut constituer un frein à la bonne compréhension des destinataires dudit rapport de transparence. Enfin, dans certains cas, les rapports de transparence sont « mouvants » (parfois non datés si ce n'est l'année civile concernée) en ce sens qu'ils sont mis à jour d'une manière quasiment permanente (en particulier, la liste des mandats effectués par le contrôleur légal dans les entités d'intérêt public) afin de mieux coller à la réalité alors que d'autres sont rédigés une fois par an.

D'une manière générale, la question devrait être posée, tant au niveau national qu'au niveau européen, en termes d'accessibilité de ces rapports de transparence. D'autres questions se posent inévitablement : Comment savoir s'il existe ou non un tel rapport ? Où les chercher dans les sites internet ? Quelle est la dernière version ?

Deux éléments de réflexion pourraient utilement être examinés au niveau européen (ou à défaut, au niveau national) en la matière :

- comment faciliter l'accès aux rapports de transparence ? En Belgique, il semblerait que l'endroit idéal serait le registre public des réviseurs d'entreprises. Les liens vers le site internet du cabinet d'audit ne semble *a priori* pas approprié dans la mesure où de tels liens « tombent souvent dans le vide » (eu égard aux changements réguliers quant à la structure et au contenu de leurs sites internet) ou renvoient purement et simplement à la page d'accueil du site internet (et nécessite dès lors une recherche coûteuse en temps).
- La (les) langue(s) utilisée(s) pour la rédaction de ces rapports de transparence est(sont)-elle(s) accessible(s) au public concerné ?

Cette centralisation des rapports de transparence au niveau du registre public permettrait également aux autorités en charge de la supervision publique d'agir plus rapidement et plus efficacement en cas d'identification d'un problème quant au contenu repris dans ces rapports de transparence. Ceci permettrait de répondre de manière adéquate aux principes repris dans la recommandation européenne du 6 mai 2008 relative au contrôle de qualité dans les entités d'intérêt public.

La question posée dans le livre vert est dès lors fondamentale dans la mesure où il importe de disposer d'une information précise quant à la situation des contrôleurs des comptes. Le rapport de transparence imposé par la directive « audit » peut répondre à cette préoccupation pour autant que son contenu soit étoffé quelque peu mais également qu'il fasse l'objet d'une vérification régulière par les autorités de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes.

C. Transparence en termes de structures dont relèvent les contrôleurs légaux

Un autre point important en termes de transparence se révèle fondamental dans le cadre du processus de choix d'un contrôleur légal est l'information relative à la structure nationale et/ou internationale dont relève un professionnel.

En Belgique, une telle mention est obligatoire dans le registre public des réviseurs d'entreprises. Force est cependant de relever que l'information communiquée en la matière pourrait fortement être améliorée, que ce soit en termes de contenu ou en termes de fréquence de mise à jour de l'information.

En termes de contenu

Dans le cadre d'une étude effectuée par le Conseil supérieur des Professions économiques (clôturée fin avril 2010), les informations contenues sur le registre public en la matière ont été examinées. Il ressort de cette étude qu'un peu plus de 48% des cabinets de révision belges mentionnent dans le registre public le réseau dont ils relèvent ou le fait qu'ils ne relèvent d'aucun réseau et que moins de 8,5% de réviseurs d'entreprises personnes physiques mentionnent sur le registre public leur appartenance (ou non) à un réseau.

Parmi les contrôleurs légaux qui font mention de la structure dont ils relèvent, certains font mention de la structure nationale (ou d'une des entités de cette structure nationale) alors que d'autres font mention de la structure internationale. On relèvera, en particulier, qu'en dehors de « Big four », il n'est pas toujours aisé d'établir le lien entre la structure nationale et les réseaux qui sont membres, par exemple, du « Forum of firms » dans la mesure où la dénomination reste, dans certains cas, purement nationale.

Par ailleurs, certains réseaux sont intégrés alors que d'autres ne le sont pas. Il s'agit d'une information très importante pour les tiers dont ils ne disposent pas. Enfin, certains estiment qu'ils ne font pas partie de réseaux mais simplement de « structures » et ne font donc aucune mention de ces liens internationaux.

Il convient également de relever que certain(e)s réseaux / structures n'imposent pas d'exclusivité. Un professionnel peut donc dans certains cas relever simultanément de plusieurs réseaux sans pour autant conduire à un lien véritables entre ces deux réseaux / structures. Ceci peut conduire à des problèmes de compréhension.

Enfin, on constate également que certains contrôleurs légaux font état des liens avec les autres contrôleurs légaux alors que d'autres vont au-delà en étendant l'information communiquée aux autres professionnels (tels que les experts-comptables, les comptables agréés ou les conseils fiscaux).

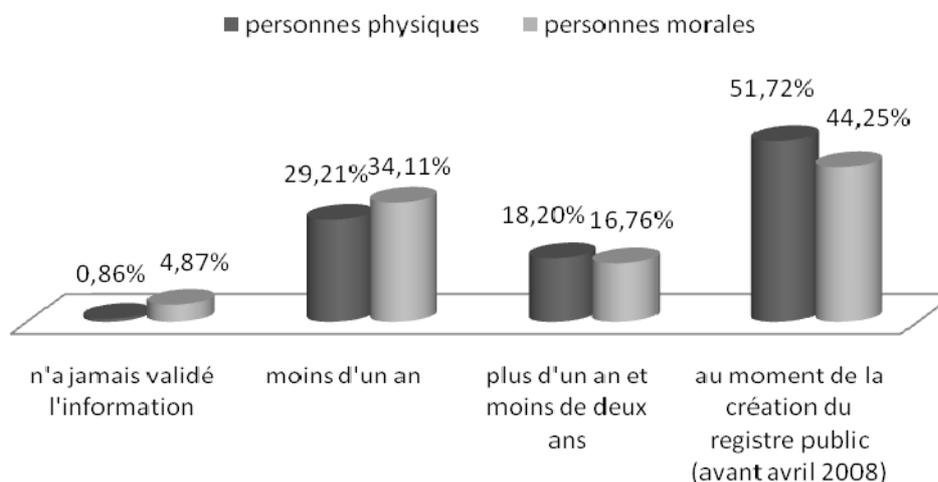
En termes de mise à jour de l'information

Dans le cadre d'une étude effectuée par le Conseil supérieur des Professions économiques (clôturée fin avril 2010), les informations contenues sur le registre public en la matière ont été examinées en termes de dernière mise à jour de l'information contenue dans le registre public.

Un tableau a été établi afin de clarifier la fréquence de mise à jour du registre public contenue dans le registre public (pas uniquement en termes de réseau – d’une manière générale) :

Dernière mise à jour	Réviseurs d'entreprises – personnes physiques	Réviseurs d'entreprises – personnes morales
Avant fin avril 2008	51,72 %	44,25 %
Mai 2008 – Avril 2009	18,20 %	16,76 %
Mai 2009 – Avril 2010	29,21 %	34,11 %
Autres ¹	00,86 %	04,87 %
Total	100,00 %	100,00 %

Date depuis la dernière mise à jour du registre public



En examinant le détail des dates de dernière mise à jour du registre public, on relève que février 2008 détient sans conteste de loin tous les records, avec ses 38,22 % pour ce qui concerne les personnes physiques et ses 32,36 % pour ce qui concerne les personnes morales. Cette date correspond au délai maximal laissé par l’Institut des Réviseurs d’Entreprises pour valider l’information mise sur le site internet lors de l’entrée en vigueur de la réforme de 2007 visant à transposer en droit belge la directive « audit » et plus particulièrement dans le cadre du passage du « tableau des membres » au « registre public des réviseurs d'entreprises ».

La question peut évidemment être posée quant au fait de savoir si l’information est toujours à jour ou non. Une mesure, telle que l’obligation de confirmation (par exemple sur une base annuelle) de l’information contenue dans le registre public (moyennant l’obligation de

¹ Par « autres », il convient d’entendre les réviseurs d’entreprises (personnes physiques ou personnes morales) qui n’ont jamais validé l’information contenue dans le registre public. Pour ce qui concerne les personnes physiques, ces cas couvrent généralement des réviseurs d’entreprises nouvellement inscrits sur le registre public des réviseurs d’entreprises (la date d’enregistrement la plus ancienne remonte à 2009). Cette explication ne trouve pas à s’appliquer pour ce qui concerne les personnes morales pour lesquelles la caractéristique la plus fréquente à relever consiste dans le fait qu’il s’agit de sociétés unipersonnelles.

compléter tous les champs quitte à déclarer que certains sont « non applicables ») pourrait contribuer à accroître la crédibilité du registre publique.

(source : *Rapport annuel 2009 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises – partie consacrée au rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques*, pp. 135-136 (extraits))

Question

(22) Quelles nouvelles mesures pourrait-on envisager en matière de gouvernance des cabinets d'audit pour accroître l'indépendance des auditeurs?

La généralisation de l'introduction dans les différents Etats membres de l'Union européenne d'une liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes (à introduire dans la directive « audit »), à mesurer sur une base large, à savoir le contrôleur légal des comptes et/ou le cabinet d'audit ainsi que toutes les personnes ou entités relevant de l'« orbite » du contrôleur légal des comptes.

Cette obligation pourrait utilement être assortie d'une obligation de communication des cabinets d'audit (par exemple, dans leur rapport de transparence) quant aux politiques internes à leur structure (que ce soit des réseaux intégrés ou de simples associations) permettant d'identifier les mesures mises en place au sein de ces structures afin de veiller au respect de telles exigences.

Question

(23) D'autres structures peuvent-elles être envisagées pour permettre aux sociétés d'audit d'obtenir des capitaux de sources extérieures?

Avant la transposition en droit belge, l'actionnariat des cabinets d'audit belge était composé à 100% de professionnels membres de la profession belge.

Une mesure visant à limiter la responsabilité des contrôleurs légaux des comptes a été introduite en droit belge en 2006. Cette mesure introduit deux plafonds différents selon que le contrôle légal des comptes est effectué (ou non) dans une société cotée.

Les mesures contenues dans la directive « audit » visant à ouvrir le capital et les organes de gestion des cabinets d'audit ont été introduites en droit belge en 2007.

Au-delà des mesures prévues par la directive « audit » en termes d'ouverture du capital et de l'organe de gestion des cabinets d'audit, transposées en 2007 en droit belge, aucun souhait de modifier les règles applicables en la matière n'a été, à notre connaissance, formulé, à ce jour, par la profession.

Question

(25) Quelles mesures devrait-on envisager pour accroître l'intégration et la collaboration sur la surveillance des cabinets d'audit au niveau de l'UE ?

Le Livre vert plaide en faveur d'un renforcement des règles relatives à la surveillance publique, de manière à éviter tout conflit d'intérêts avec le secteur de l'audit et à garantir l'indépendance totale des systèmes de surveillance publique vis-à-vis du secteur de l'audit.

En Belgique, le législateur a opté, en 2007 –dans le cadre de la transposition en droit belge de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes et conformément au principe de subsidiarité– pour un « système » de supervision publique composé de différentes composantes assumant chacune une partie de cette responsabilité finale en matière de supervision publique. Il s'agissait d'un choix logique pour un pays ayant un historique en matière de supervision de la profession de réviseur d'entreprises de plus de 20 ans.

Le système belge de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé :

- du Ministre fédéral 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.

Afin d'assurer une coopération effective et efficace entre ces composantes du système de supervision publique, le Conseil supérieur des Professions économiques a été spécifiquement chargé d'une mission de coordination. Ce même Conseil supérieur est le premier point de contact en Belgique pour la coopération avec les systèmes de supervision publique d'autres Etats membres de l'Union européenne.

Compétences des différentes entités

Les différentes matières devant faire l'objet d'une supervision publique, conformément à la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes, ont été réparties comme suit en Belgique :

<i>Extrait de l'article 32 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes</i>	<i>Transposition en droit belge</i>
4. Le système de supervision publique assume la responsabilité finale de la supervision :	
a) de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, et	Le procureur général peut introduire un recours contre toute décision du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises liée à la tenue du registre public.

<p>b) 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</p>	<p>Le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé de l'approbation des normes et recommandations proposées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette approbation sera suivie par celle du Ministre fédéral en charge de l'Économie. L'approbation de ces normes et recommandations fera l'objet d'un avis publié au <i>Moniteur belge</i>.</p> <p>Les avis, circulaires et communications devront être transmises au Conseil supérieur des Professions économiques en même temps qu'ils sont mis à la disposition des réviseurs d'entreprises. Le Conseil Supérieur est chargé d'un examen <i>a posteriori</i>.</p>
<p>c) de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire.</p>	<p>La Chambre de renvoi et de mise en état est chargée de la supervision de la formation continue (par le biais du contrôle de qualité), de l'assurance qualité et du système d'enquête (surveillance).</p> <p>Les instances disciplinaires (Commission de discipline et Commission d'appel) sont chargées de prononcer les sanctions disciplinaires.</p>

Il convient, en outre, de relever que le **Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire**, créé en 2003 par le législateur belge, fait également partie intégrante du système de supervision belge. Cet organe est chargé de deux types de missions qui ne sont pas directement visés par la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes :

- accorder une dérogation à la règle « *one to one* ». Cette règle « *one to one* » est une disposition introduite dans le droit des sociétés belge limitant les activités d'un réviseur d'entreprises ou d'un cabinet d'audit (et son réseau) lorsqu'il est chargé d'une mission de contrôle légal des comptes.
- accorder une dérogation à l'interdiction faite aux réviseurs d'entreprises d'exercer une activité commerciale ou une fonction d'employé (autre qu'auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un cabinet de révision) ou lui permettant d'exercer une activité commerciale directement ou indirectement, telle que la qualité d'administrateur indépendant d'une société commerciale.

Il est utile de relever qu'au niveau de la répartition des compétences au sein du système de supervision publique, décrite ci-avant, une distinction entre deux grandes catégories de missions s'impose :

- *d'une part, les missions portant sur des aspects généraux à la profession de contrôleur légal des comptes :*

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

Ils assument la responsabilité finale de la supervision publique pour ce qui concerne les normes d'audit applicables pour tous les contrôles légaux effectués dans les entités belges mais également toutes les normes ayant trait à la déontologie, à la formation permanente et au contrôle de qualité (et partant au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit).

- *d'autre part, les missions portant sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes :*

Quatre composantes du système de supervision publique du révisorat d'entreprises ont des compétences en la matière, chacune dans leur sphère de compétence : 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. Ces entités assument la responsabilité finale :

- de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit,
- de la formation continue, de l'assurance qualité (contrôle de qualité), des systèmes d'enquête (surveillance) et
- du système disciplinaire.

Le système belge de supervision publique du contrôleur légal des comptes présenté ci-avant donne les garanties voulues en termes d'indépendance par rapport aux professionnels de l'audit et à leur organisation professionnelle.

Par ailleurs, le Livre vert examine l'opportunité de mener la supervision des cabinets d'audit en Europe de façon plus intégrée, par une collaboration plus étroite entre les systèmes nationaux de supervision d'audit.

Trois options sont décrites dans cette perspective :

- la transformation du *European Group of Auditors's Oversight Bodies* (en abrégé, EGAOB) en un « Comité Lamfalussy de niveau 3 »
- la mise sur pied d'une nouvelle autorité européenne de surveillance (« *European Supervisory Authority* ou ESA »)
- l'attribution des sujets d'audit à l'une des autorités de surveillance actuellement établies dans le cadre de la surveillance financière.

Force est de constater qu'en matière de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes un énorme progrès a déjà pu être réalisé en termes de coopération entre les différentes autorités de supervision créées dans chaque Etat membre de l'Union européenne depuis l'adoption, en 2006, de la base légale d'une telle coopération dans le cadre de la directive « audit ».

Il est indéniable qu'une intensification de cette coopération entre les autorités compétentes des Etats membres de l'Union européenne s'impose, eu égard à l'essor des activités transfrontalières exercées par les cabinets d'audit.

Il semble cependant prématuré de centraliser la coopération auprès d'une autorité européenne de surveillance (ESA). La grande diversité au niveau des différentes autorités nationales de supervision publique, combinée avec la transposition relativement récente de la directive « audit » dans certains Etats membres, et l'absence de traitement de dossiers individuels, plaident en faveur d'une approche phasée par le recours à un comité dit « Lamfalussy de niveau 3 ».

Ce genre de *Comité de niveau 3* existe actuellement dans le domaine des valeurs mobilières, des assurances et des banques, plus particulièrement le *Comité européen des régulateurs des marchés des valeurs mobilières* (CERVM), le *Comité européen des contrôleurs des assurances et des pensions professionnelles* (CEIOPS) ou le *Comité européen des contrôleurs bancaires* (CECB).

Un tel *Comité de niveau 3* peut opérer comme une entité consultative indépendante de la Commission européenne pour des sujets ayant trait à l'audit. Il peut contribuer à l'optimisation et au renforcement de la coopération entre les différentes autorités de supervision publique au sein de l'Union européenne. Il pourra également développer des lignes de conduite qualitatives et communes, à l'usage des autorités nationales en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes.

Cette approche progressive permettra d'examiner, avec l'attention nécessaire, un nombre de défis importants en termes de coopération, tels que certains aspects relatifs à la confidentialité, au secret professionnel et à la protection des données personnelles, et de proposer à terme, dans la mesure du possible, une approche globale au niveau de l'Union européenne.

Question

(26) Comment peut-on parvenir à un degré plus élevé de consultation et de communication entre l'auditeur de grandes entreprises cotées et les autorités de régulation?

La Belgique a, depuis de nombreuses années, développé la fonction de signal entre les différentes parties évoquées dans la question.

En effet, contrairement à ce qui se pratique dans un certain nombre d'autres pays de l'Union européenne, le cadre réglementaire belge prévoit, à l'instar des autres pays, une « obligation de signal » dans un certain nombre de situation mais a également donné une large place au « droit de signal ».

A l'aune de cette expérience, on relèvera que cette politique menée depuis de nombreuses années en Belgique semble porter ses fruits.

Question

(27) La configuration actuelle du marché de l'audit pourrait-elle présenter un risque systémique?

Le Conseil supérieur des Professions économiques a initié en 2009 et arrêté en date du 30 avril 2010 une étude visant à identifier la structure du monde de l'audit en Belgique.

L'objet de l'étude effectuée par le Conseil supérieur est double :

- d'une part, il convenait de pouvoir identifier quels réseaux sont implantés en Belgique (en distinguant ceux qui font partie du « Forum of firms » (en abrégé, FoF), les autres réseaux internationaux et les réseaux/structures de nature purement nationale) et
- d'autre part, il importait d'identifier quels réviseurs d'entreprises (personnes physiques et personnes morales) ont une reconnaissance dans un autre pays (que ce soit de l'Union européenne ou en dehors de l'Union européenne) pour effectuer des missions de contrôle légal des comptes.

Aucune information de nature confidentielle n'a été utilisée pour effectuer ce travail de type empirique. En effet, la mission confiée par le législateur au Conseil supérieur des Professions économiques porte sur les différents aspects généraux de la profession (notamment l'approbation des normes et des recommandations) et ne porte pas sur un contrôle systématique d'informations ayant trait à un réviseur d'entreprises (qu'il soit personne physique ou personne morale).

Les sources d'information utilisées sont celles mises à disposition par la profession elle-même sur internet :

- d'une part, le registre public des réviseurs d'entreprises et
- d'autre part, l'information communiquée au travers d'internet par les réseaux internationaux et par les réviseurs d'entreprises (sites internet).

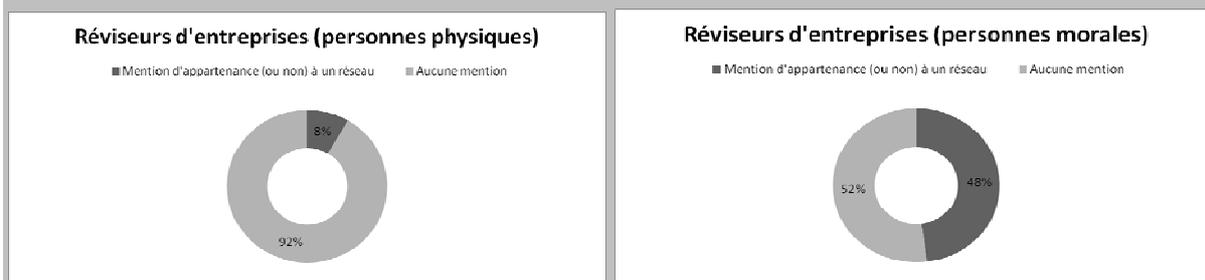
Le point de départ naturel est le registre public des réviseurs d'entreprises auquel il est possible d'accéder au départ du site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. On y trouve deux types de registres : celui des personnes physiques et celui des personnes morales.

En avril 2010, il y avait, en Belgique, 1044 réviseurs d'entreprises – personnes physiques et 513 réviseurs d'entreprises – personnes morales.

En ce qui concerne la structure du marché de l'audit en Belgique, l'étude effectuée par le Conseil supérieur a pour objectif de répartir ces 1044 réviseurs d'entreprises – personnes physiques et ces 513 réviseurs d'entreprises – personnes morales en six catégories :

- les 21 réseaux internationaux, membres du « Forum of firms », qui sont représentés en Belgique ;
- les autres réseaux internationaux ;
- les structures nationales ayant une dénomination ;
- les structures nationales n'ayant pas de dénomination (autres que le nom du (des) réviseur(s) d'entreprises) ;
- les réviseurs d'entreprises travaillant seuls ;
- les réviseurs d'entreprises empêchés au sens de l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953.

Eu égard au très faible pourcentage de réviseurs d'entreprises – personnes physiques ayant mentionné une éventuelle appartenance à un réseau (moins de 8,5% d'entre eux) et au manque de systématique dans les informations données par les réviseurs d'entreprises – personnes morales (un peu plus de 48% mais peu de cohérence dans l'information communiquée par les différentes personnes relevant d'un même réseau), une des sources « indirectes » de classification des réviseurs d'entreprises a été l'adresse e-mail communiquée par les réviseurs d'entreprises sur le registre public.



D'une manière encore plus résumée, on peut conclure les éléments suivants :

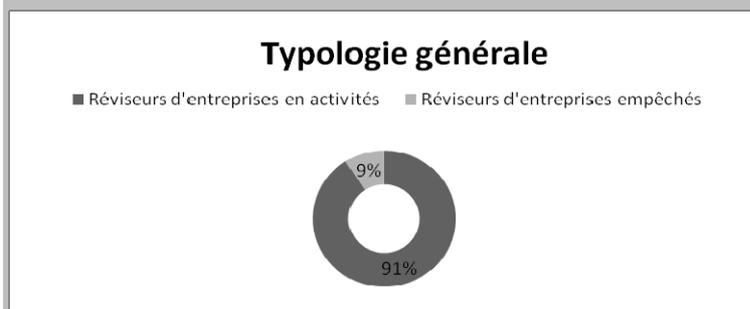
Sous-total « Big four »	301 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Moyen + »	086 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Moyen - »	138 réviseurs d'entreprises
Total	525 réviseurs relevant de cabinets d'audit membres du « Forum of firms »

95 réviseurs relevant de cabinets d'audit membres de réseaux internationaux (autres que ceux qui sont membres du « Forum of firms »)

75 réviseurs relevant de structures purement nationales ayant une dénomination
 118 réviseurs relevant de structures purement nationales n'ayant pas de dénomination particulière
 138 réviseurs travaillant seuls

94 réviseurs empêchés

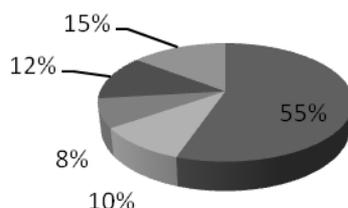
D'une manière graphique, différentes constatations peuvent être mises en évidence :



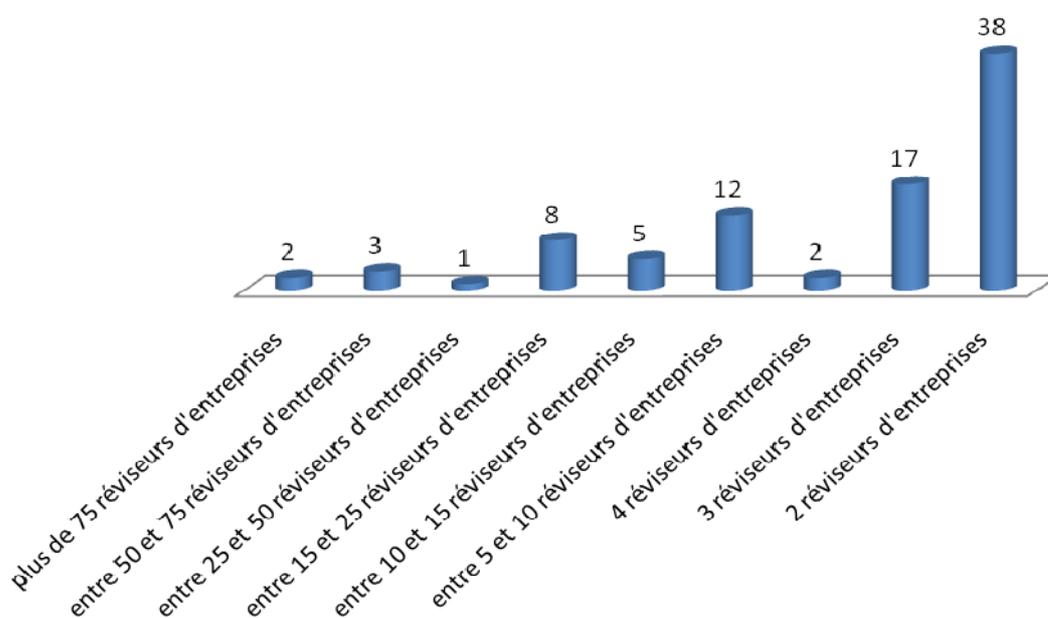
Parmi les réviseurs d'entreprises en activités, on peut relever les éléments suivants :

Répartition en cinq grandes catégories

- Membres du Forum of firms (525 - 55%)
- Autres réseaux internationaux (95 - 10%)
- Structures purement nationales avec dénomination (75 - 8%)
- Petites structures n'employant pas de dénomination commune (118 - 12%)
- Réviseurs d'entreprises travaillant seuls (138 - 15%)



Regroupement de réviseurs d'entreprises occupant



Cette étude du Conseil supérieur des Professions économiques donne une vue statique de la situation quant à la structure de l'audit à la fin du mois d'avril 2010.

(source : Rapport annuel 2009 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises – partie consacrée au rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques, pp. 127-133 (extraits))

Par contre, il n'existe pas vraiment d'études, en Belgique, quant à la typologie des changements en cas de remplacement d'un contrôleur légal par un autre.

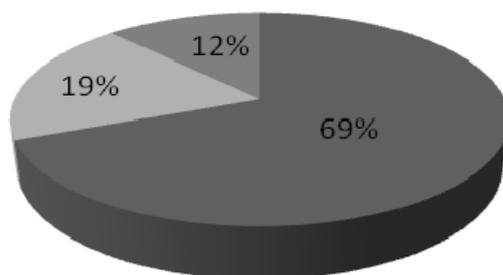
A titre indicatif, le Conseil supérieur a rendu des statistiques publiques pour l'année 2009 dans le cadre des interruptions de mandats avant le terme (article 135, § 2 du Code des sociétés) dont il ressort que, dans la majorité des cas, le commissaire est remplacé par un nouveau réviseur d'entreprises, à moins que l'argument invoqué pour interrompre le mandat soit que la société ne répond plus aux critères impliquant l'obligation de nommer un commissaire.

En cas de nomination d'un nouveau commissaire, la typologie des changements se présente comme suit :

- Maintien d'un cabinet de type similaire : 69 %
- Passage à une plus petite structure : 12 %
- Passage à une plus grande structure : 19 %

Changement de cabinet de révision

- maintien d'un cabinet de type similaire : 69 %
- passage à une plus grande structure : 19%
- passage à une plus petite structure : 12 %



(source : Rapport annuel 2009 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises – partie consacrée au rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques, p. 142 (extraits))

Question

(28) Estimez-vous que la formation obligatoire d'un consortium de sociétés d'audit comprenant au moins une société d'audit plus petite, n'ayant pas une importance systémique, pourrait agir comme un catalyseur qui dynamiserait le marché de l'audit et permettrait aux petits et moyens cabinets de participer plus activement au segment des audits plus importants?

En ce qui concerne les contrôles conjoints, la pratique n'est pas très répandue en Belgique. Aucune information de type statistique n'est vraiment disponible en la matière. D'informations obtenues auprès de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, il semblerait que de tels collèges existent dans 269 comptes annuels statutaires et de 34 comptes consolidés si on examine la situation relative aux comptes annuels relatifs à l'année 2006. Ces chiffres sont à comparer au nombre total de contrôles légaux des comptes, soit quelques 15.000 missions.

Question

(29) Êtes-vous d'accord avec l'idée d'une rotation obligatoire et du lancement d'un nouvel appel d'offres après une période donnée dans le but d'améliorer la structure des marchés de l'audit? Quelle devrait être cette période maximale?

En Belgique, il existe des mesures visant à assurer la rotation des contrôleurs légaux, à tout le moins au titre de rotation « interne » mais pouvant se commuer en rotation « externe » lorsque le mandat de contrôle légal des comptes a été confié à une personne physique.

Un extrait des mesures normatives en la matière est repris ci-après (normes du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire) :

« 6. Rotation

6.1. *Des menaces liées à la familiarité excessive peuvent apparaître lorsque certains membres de l'équipe chargée de la mission de commissaire travaillent régulièrement et pour une longue période sur ladite mission.*

6.2. *Pour atténuer ces menaces, le commissaire est tenu en cas de mandat de commissaire auprès d'une entité d'intérêt public:*

a. de remplacer au minimum le(s) représentant(s) permanent(s) du cabinet de révision, ou en cas de mandat exercé par un commissaire personne physique, de transférer le mandat à un confrère, dans les six ans qui suivent sa/leur nomination. Le(s) réviseur(s) d'entreprises remplacé(s) ne peut/peuvent participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période d'au moins deux ans⁴ ;

b. d'évaluer le risque pour son indépendance qui résulte de la présence prolongée des autres membres dans l'équipe chargée de la mission, et d'adopter les mesures de sauvegarde qui conviennent pour ramener ce risque à un niveau acceptable.

Une entrée en vigueur progressive de la disposition a été prévue en droit belge de manière à faire coïncider dans une large mesure le moment de la rotation « interne » avec un renouvellement de mandat de contrôle légal des comptes (d'une durée de trois ans, en Belgique). Ceci avait pour objectif d'éviter des interruptions excessives de mandats avant le terme dudit mandat de trois ans.

Il convient également d'attirer l'attention sur le fait qu'un décret régional impose également la communication d'un rapport de transparence au moment de l'introduction d'un dossier (en cas de lancement d'un appel d'offre dans le cadre de la législation sur les marchés publics) dans le cadre de l'attribution d'un mandat de contrôle légal des comptes de certaines catégories d'entités afin de mieux cerner les domaines de spécialisation des contrôleurs légaux qui introduisent un dossier mais également d'identifier les autres entités dans lesquelles ils sont déjà chargés d'un tel type de mission.

⁴ Voir également le champ d'application visé au 2.2. En cas de contrôle de comptes consolidés, les mêmes règles de rotation s'appliquent au niveau des filiales importantes belges ou étrangères.

Question

(33) Selon vous, quelle est la meilleure façon d'améliorer la mobilité transfrontalière des professionnels de l'audit?

Le Conseil supérieur des Professions économiques a effectué une étude (clôturée fin avril 2010) ayant trait aux informations en matière d'enregistrement de contrôleurs légaux belges dans d'autres zones géographiques. Cette étude a été effectuée au départ des informations communiquées par les professionnels eux-mêmes dans le registre public belge.

Une synthèse des informations fournies sur le registre public des réviseurs d'entreprises est également reprise ci-après :

En ce qui concerne les réviseurs d'entreprises (personnes morales) :

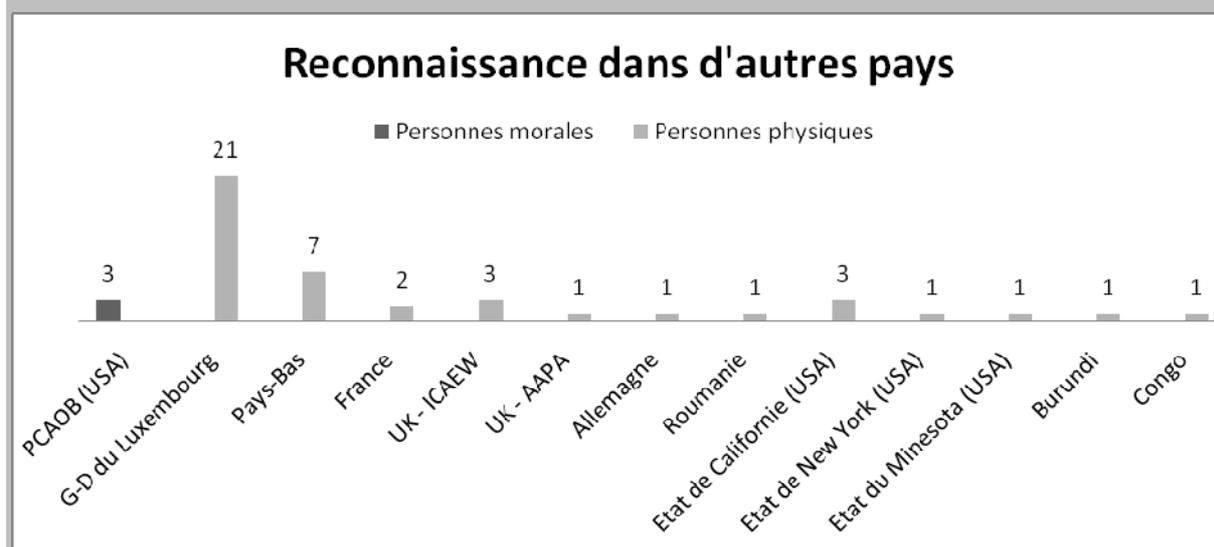
- 3 cabinets (BDO / Deloitte / PKF) mentionnent un agrément auprès du PCAOB américain.

En ce qui concerne les réviseurs d'entreprises (personnes physiques), différents agréments dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ont été déclarés :

- 21 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément au Grand-Duché du Luxembourg ;
- 07 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément aux Pays-Bas ;
- 02 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément en France ;
- 03 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément en Grande-Bretagne (ICAEW) ;
- 01 réviseur d'entreprises déclare avoir un agrément en Grande-Bretagne (AAPA) ;
- 01 réviseur d'entreprises déclare avoir un agrément en Allemagne ;
- 01 réviseur d'entreprises déclare avoir un agrément en Roumanie (tant auprès de la « Camera Auditorilor Financiari din România » que du « Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania »).

Des agréments dans des pays en dehors de l'Union européenne ont également été déclarés :

- 5 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément dans un Etat américain (3 en Californie, 1 à New York et 1 dans le Minesota) ;
- 1 réviseur d'entreprises déclare avoir un enregistrement au Burundi ;
- 1 réviseur d'entreprises déclare avoir un agrément au Congo.



Au terme de l'étude, le Conseil supérieur des Professions économiques a examiné l'information contenue sur les registres publics des pays dans lesquels des réviseurs d'entreprises déclarent avoir une reconnaissance. A tout le moins, le Conseil supérieur est interpellé par le fait qu'il a été amené à constater l'existence d'incohérences entre les informations trouvées sur les différents registres publics.

Le Conseil supérieur estime, au terme de son étude que l'existence d'incohérences entre les informations trouvées sur les différents registres publics en matière de reconnaissance de réviseurs d'entreprises dans d'autres pays est préoccupante. Ne convient-il pas aux cabinets d'audit avoir des procédures internes en termes de vérification de l'information contenue sur le registre public des réviseurs d'entreprises ? Quel rôle l'Institut des Réviseurs d'Entreprises joue-t-il en la matière ? Cette problématique est-elle intégrée dans les procédures de contrôle de qualité ?

(source : Rapport annuel 2009 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises – partie consacrée au rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques, p. 134 (extraits))

Pour le reste, il semble utile de mettre sur pied une harmonisation suffisante des pratiques en matière d'audit avant de prendre des mesures visant à améliorer la mobilité transfrontalière afin de pouvoir concilier mobilité, d'une part, et audit de qualité, d'autre part.

7. Simplification: les petites et moyennes entreprises et les petits et moyens cabinets	20
7.1. Les petites et moyennes entreprises (PME)	20
7.2. Les petits et moyens cabinets (PMC).....	21

Question

(35) Seriez-vous favorable à un type de service plus simple qu'un audit, à savoir un «audit limité» ou un «examen légal», pour les états financiers des PME, à la place de l'audit légal? Ce service devrait-il dépendre du fait qu'un comptable (interne ou externe) ayant les qualifications appropriées ait préparé les comptes?

La question de base en la matière porte sur la perception qu'auront les tiers de ce type d'attestation. Ne risque-t-on pas d'introduire une forme de confusion quant à la portée exacte de la nature de la mission de l'auditeur externe et de la sorte accroître le fameux « *exemption gap* » ?

Une autre question est également de savoir si l'on ne risque pas de créer une profession à plusieurs vitesses conduisant à un cloisonnement des professionnels dans certaines catégories et partant accroître les formes de concentration du marché de l'audit évoquées dans le présent livre vert.

Question

(36) Est-ce qu'une exemption limitée, applicable aux PME, devrait être mise en place en cas d'éventuelle interdiction future de fournir des services autres que d'audit?

En Belgique, chaque contrôleur légal des comptes est tenu de retirer la majorité de ses honoraires de mandats de contrôle des comptes. Par le biais de cette mesure, tout réviseur d'entreprises peut, certes, effectuer d'autres missions mais son domaine de spécialisation première est et demeurera le contrôle des comptes.

Cette obligation en droit belge présente un avantage indéniable quant aux domaines de compétences mais également, voire surtout, en termes d'appréciation des risques qui sont liés à de telles missions de contrôle des comptes. C'est également une mesure fondamentale contribuant à l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes belges. Cette mesure contribue également à maintenir une large part de professionnels actifs dans l'audit des comptes qui ne relèvent pas des grandes structures nationales.

Il importe de souligner que la situation est très différente d'un pays à l'autre au sein de l'Union européenne et que, dans certains d'entre eux, il n'est pas rare d'observer des contrôleurs légaux des comptes n'effectuant que rarement, voire jamais, de telles missions.

Il semble dès lors difficile de répondre à cette question, sous peine de donner des arguments significatifs pour certains Etats membres et non significatifs pour d'autres.

Question

(37) Est-ce qu'un «audit limité» ou un «examen légal» devraient être assortis de règles moins contraignantes en ce qui concerne le contrôle de qualité interne et la surveillance des autorités? Pourriez-vous donner des exemples pratiques du fonctionnement de tels services?

La question de base en la matière porte sur la perception qu'auront les tiers de ce type d'attestation. Ne risque-t-on pas d'introduire une forme de confusion quant à la portée exacte de la nature de la mission de l'auditeur externe et de la sorte accroître le fameux « *exemption gap* » ?

Une autre question est également de savoir si l'on ne risque pas de créer une profession à plusieurs vitesses conduisant à un cloisonnement des professionnels dans certaines catégories et partant accroître les formes de concentration du marché de l'audit évoquées dans le présent livre vert.

Question

(38) Selon vous, quelles mesures de coopération internationale pourraient augmenter la qualité de la supervision des acteurs internationaux du secteur de l'audit?

Pour ce qui concerne la coopération internationale, Le Conseil supérieur plaide en faveur de l'intensification d'une approche européenne globale.

Il convient de souligner l'extrême importance des négociations préparatoires diligentées par la Commission européenne avec des pays tiers, notamment en ce qui concerne l'échange de documents de travail et les inspections effectuées auprès des cabinets d'audit, et du processus décisionnel en la matière qui en résulte au niveau de la Commission.

Ceci étant, les autorités compétentes de chaque Etat membre conservent leur responsabilité respective dans la négociation des procédures de travail. Force est cependant de constater qu'il existe une crainte que les pays tiers mettront davantage la pression sur les plus petits pays pour les faire adopter les procédures de travail arrêtées dans d'autres Etats membres.

Une adaptation de la directive « audit » en vue d'une approche européenne davantage harmonisée de la coopération internationale serait dès lors souhaitable.

On peut également s'interroger quant à la définition concrète de la notion de « confiance réciproque » dans le cadre des relations internationales. Certains pays tiers, tels les Etats-Unis d'Amérique (PCAOB/SEC), ont une interprétation totalement différente de celle préconisée par les instances européennes.

Dans ces conditions, les cabinets d'audit européens et les autorités de supervision publique créées dans chaque Etat membre de l'Union européenne risquent de payer les frais de l'impact extraterritorial du système de contrôle américain.

Extrait du Code des sociétés – Article 133

§ 1^{er}. Ne peuvent être désignés comme commissaire ceux qui se trouvent dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire, conformément aux règles de la profession de réviseur d'entreprises. Les commissaires doivent veiller à ne pas se trouver placés, postérieurement à leur désignation, dans de telles conditions.

§ 2. En particulier, les commissaires ne peuvent accepter, ni dans la société soumise à leur contrôle ni dans une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11, aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de leur mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire.

§ 3. Jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leurs fonctions de commissaires, ils ne peuvent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est soumise à leur contrôle, ni auprès d'une société ou personne liée au sens de l'article 11.

§ 4. Le paragraphe 2 est également applicable aux personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail, avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou aux sociétés ou personnes liées au commissaire visées à l'article 11.

§ 5. Sans préjudice des interdictions découlant de l'arrêté royal visé au paragraphe 9, le commissaire et les personnes avec lesquelles il a conclu un contrat de travail, avec lesquelles il se trouve sous l'angle professionnel dans des liens de collaboration ou les sociétés ou personnes liées au commissaire visées à l'article 11, ne peuvent prester des services autres que les missions confiées par la loi au commissaire, dans la mesure où le montant total des rémunérations afférentes à ces services dépasserait le montant total des émoluments visés à l'article 134, § 1^{er}.

Cette disposition s'applique aux sociétés cotées telles que définies à l'article 4 et aux sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés.

§ 6. Il peut être dérogé à l'interdiction supplémentaire, prévue au paragraphe précédent, dans chacun des trois cas suivants :

- 1° sur délibération favorable du comité d'audit, prévu par la loi ou les statuts, de la société concernée ou du comité d'audit d'une autre société qui la contrôle, si cette société est une société de droit belge ou est une société constituée selon le droit d'un autre Etat membre de l'Union européenne ou de l'OCDE. Si la société est tenue de constituer un comité d'audit en vertu de la loi, la délibération précitée est prise par le comité d'audit au sens de l'article 526bis. Au cas où les tâches confiées au comité d'audit sont exercées par le conseil d'administration dans son ensemble, l'approbation de l'administrateur indépendant, ou, s'il en a été nommé plusieurs, de la majorité de ceux-ci, est cependant requise;
- 2° après que le commissaire aura obtenu l'avis préalable positif du comité d'avis et de contrôle institué en vertu du paragraphe 10;
- 3° si, au sein de la société, il a été institué un collège de commissaires indépendants les uns des autres. Ce cas ne vaut que si la société n'est pas tenue d'instituer un comité d'audit en vertu de la loi.

Dans les cas visés à l'alinéa précédent, il est fait mention de la dérogation et de la motivation de celle-ci

- a) en annexe aux comptes consolidés ou, à défaut de comptes consolidés, en annexe aux comptes annuels de la société qui fait usage de l'exemption prévue à l'article 113 de ce Code, sauf si cette société est filiale d'une société belge qui fait usage de l'exemption précitée,
- b) en annexe aux comptes annuels de la société qui n'est pas une société mère visée à l'article 110 ou est dispensée d'établir des comptes consolidés en vertu de l'article 112 et dont le commissaire a obtenu la dérogation à l'interdiction visée au paragraphe 5, sauf si cette société est filiale d'une société belge.

En cas de délibération du comité d'audit visé à l'alinéa 1er, 1°, le comité d'avis et de contrôle n'est plus habilité à rendre un avis sur la question qui a fait l'objet de la délibération. En cas d'avis du comité d'avis et de contrôle, le comité d'audit visé à l'alinéa 1er, 1°, n'est plus habilité à délibérer sur la question qui a été soumise à l'avis du comité d'avis et de contrôle.

§ 7. Pour l'application des paragraphes 5 et 6, ne sont pas prises en considération les prestations consistant à vérifier les données économiques et financières relatives à une entreprise tierce que la société ou l'une de ses filiales se proposent d'acquérir ou a acquis.

L'appréciation du rapport des rémunérations et des émoluments est à effectuer pour l'ensemble constitué par la société et ses filiales, étant entendu que les émoluments pour le contrôle des comptes des filiales étrangères sont ceux qui découlent des dispositions légales et/ou contractuelles applicables à ces filiales.

L'appréciation du rapport des rémunérations et des émoluments visés ci-avant doit s'entendre comme étant à effectuer en comparant globalement pour la durée de l'exercice social :

- d'une part, le total des rémunérations relatives à l'exercice afférent aux services autres que les missions confiées par la loi au commissaire, attribués globalement durant l'exercice, par la société et par ses filiales, au commissaire ou à une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou à une personne ou société liée au commissaire au sens de l'article 11, et
- d'autre part, le total des émoluments relatifs à l'exercice visés à l'article 134, § 1er, attribués globalement durant l'exercice, par la société et par ses filiales, au commissaire ou à une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou à une personne ou société liée au commissaire au sens de l'article 11.

Pour les filiales à l'étranger, les émoluments sont calculés conformément aux dispositions équivalentes à l'étranger.

Les rémunérations et émoluments qui sont attribués par les filiales de la société dont les comptes sont contrôlés par le commissaire et qui sont pris en considération pour l'appréciation du rapport des rémunérations et émoluments visée à l'alinéa précédent ne doivent pas faire l'objet d'une appréciation distincte.

§ 8. Les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants lorsque la société dont ils vérifient les comptes ou une société belge ou une personne belge qui la contrôle ou une :

- a) filiale belge d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes, visée aux articles 142 et 146, a bénéficié pendant leur mandat d'une ou plusieurs prestations autres que celles confiées par la loi au commissaire, visées au § 9 et accomplies par lui-même ou par une personne, belge ou étrangère, avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou par une société, belge ou étrangère, ou une personne, belge ou étrangère, liée au commissaire visées à l'article 11;
- b) filiale étrangère d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes, visée aux articles 142 et 146, a bénéficié pendant leur mandat d'une ou plusieurs prestations autres que celles confiées par la loi au commissaire visée au § 9 et accomplies par lui-même ou par une personne belge avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou par une société belge ou une personne belge liée au commissaire visées à l'article 11.

§ 9. Le Roi détermine, par arrêté délibéré en Conseil des ministres pris à l'initiative du ministre de l'Economie et du ministre de la Justice, après avis du Conseil supérieur des professions économiques et de l'Institut des réviseurs d'entreprises, de manière limitative les prestations visées au paragraphe 8 qui sont de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire.

§ 10. Il est créé un comité d'avis et de contrôle, dont le siège est à Bruxelles et qui est doté de la personnalité juridique. Ce comité délivre à la demande du commissaire un avis préalable concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance dans l'exercice de ses fonctions. Ce comité peut également introduire une affaire auprès de l'organe disciplinaire compétent de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire. Le comité peut à cet effet demander toutes les informations utiles à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le comité est composé de membres indépendants de la profession de réviseur d'entreprises et nommés par le Roi sur proposition du ministre de l'Economie et du ministre de la Justice pour une période renouvelable de cinq ans. L'article 458 du Code pénal s'applique aux membres du comité. Le Roi précise les règles relatives à la composition, l'organisation, le fonctionnement et le mode de financement dudit comité ainsi que l'indemnité de ses membres. Sans préjudice de la possibilité pour le comité de recevoir, dans les conditions déterminées par le Roi, des contributions afin de couvrir ses frais et dépenses, les frais de fonctionnement du comité sont couverts par les personnes morales tenues de publier leurs comptes annuels, et le cas échéant, leurs comptes consolidés, par le dépôt à la Banque Nationale de Belgique.

Dans les conditions déterminées par le Roi, la Banque Nationale de Belgique perçoit 0,50 euro par compte annuel, et le cas échéant par compte consolidé, déposé à partir du 1er janvier 2004 et elle verse ces montants au comité.