Rapport annuel commun

Système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises

2010

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

Rapport annuel commun

Système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises

2010

Avant-propos

Le présent rapport annuel est le troisième rapport annuel publié conjointement par les différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Le système de supervision publique des réviseurs d'entreprises qui a été mis en place en Belgique, dans le cadre de la transposition de la directive « audit » de mai 2006, est opérationnel depuis août 2007. On soulignera la volonté évidente du législateur belge de mettre en place rapidement le nouveau dispositif préconisé au niveau européen. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pris l'initiative, en sa qualité de coordinateur au niveau national et au niveau international du système, de publier durant l'année 2009 un premier rapport annuel commun relatif à l'année 2008.

Les six organismes en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises font rapport, conformément à une méthodologie éprouvée, chacun pour ce qui concerne leurs compétences, de leurs activités durant l'exercice sous revue, dans le présent document. Il va de soi que chaque composante est responsable quant au contenu de son rapport annuel.

L'exercice sous revue a été marqué par un certain nombre d'évolutions importantes en termes de supervision publique des réviseurs d'entreprises. On relèvera, en particulier, que le système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises impose l'approbation des normes professionnelles applicables aux réviseurs d'entreprises dans le cadre du contrôle des comptes en Belgique tant par le Ministre fédéral en charge de l'Economie que par le Conseil supérieur des Professions économiques.

Un travail conséquent a été effectué afin de voir sous quelles conditions la norme visant à introduire l'utilisation des normes ISA actuellement applicables pour tous les contrôles légaux des comptes à partir de 2012 (pour les missions effectuées dans des organisations d'intérêt public) et à partir de 2014 (pour les missions effectuées dans toutes les autres entités) pouvait être approuvée. Un plan d'accompagnement a notamment été exigé de manière à s'assurer que toutes les composantes de la profession aient l'occasion de se préparer à l'application d'un nouveau set de normes professionnelles.

En outre, une norme spécifique relative à la collaboration du réviseur d'entreprises dans le cadre du contrôle prudentiel a été approuvée et est déjà d'application. Le Conseil supérieur a également attiré l'attention de la profession sur l'importance de proposer rapidement une norme professionnelle visant à fixer les règles applicables dans le cadre de la participation des contrôleurs légaux belges dans la lutte contre le blanchiment des capitaux et de le financement du terrorisme.

Par ailleurs, le Conseil supérieur des Professions économiques a décidé, depuis deux ans, de publier régulièrement des études visant à mieux cerner les différents aspects relatifs à la profession de réviseur d'entreprises dans le contexte

de la supervision publique de cette profession. Ces études ont été maintenues et même étendues durant l'exercice sous revue.

Une attention particulière a également été accordée à la collaboration et à la concertation, d'une part, entre les différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises et, d'autre part, de celles-ci avant avec les autorités compétentes dans les autres Etats membres de l'Union européenne. Le système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises s'est inscrit dans la dynamique européenne et continuera, à l'avenir, à prendre ses responsabilités afin de donner corps au projet européen en matière de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes, tel que décrit dans la directive « audit ».

Les différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises sont conscientes du fait qu'il conviendra dans les années à venir d'accorder l'attention voulue à la dimension européenne mais aussi la dimension extra-européenne de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes. C'est dans ce contexte que la Commission européenne a lancé, en octobre 2010, une consultation publique afin d'améliorer le fonctionnement du marché de l'audit par le biais d'un livre vert, intitulé « Politique en matière d'audit : les leçons de la crise ».

Les différentes composantes du système belge de supervision publiques des réviseurs d'entreprises seront bien évidemment amenées à analyser les différentes pistes de réflexion proposées à la suite des commentaires formulés à l'aune du livre vert et examineront dans quelle mesure il convient de mettre l'accent sur des aspects nouveaux en la matière.

Jean-Paul Servais

Président du
Conseil supérieur des Professions économiques,
en charge de la coordination
du système belge de supervision publique
des contrôleurs légaux des comptes

Préambule

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

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

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

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

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

Le législateur belge a opté pour un « système » de supervision publique composé de différents organes assumant chacun la partie de cette responsabilité finale en matière de supervision publique et non un système hiérarchique entre les différentes composantes.

Le présent rapport annuel, qui est le troisième rapport annuel commun publié par les différentes composantes du système de supervision publique depuis la mise en place et l'entrée en vigueur du nouveau cadre légal, regroupe les contributions de chaque entité de supervision publique.

Ce rapport annuel commun, à l'instar de la création du site internet commun, a pour objectif de faciliter la compréhension du système qui a été mis en place en Belgique.

Dans la mesure où le législateur belge a prévu expressément que chaque entité assumerait une partie de cette responsabilité finale en matière de supervision publique, chacune des six composantes du système de supervision publique mis en place en Belgique est seule responsable pour le contenu de son rapport annuel.

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

L'article 32, § 4 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes impose à chaque Etat membre de mettre en place un système de supervision publique assumant la responsabilité finale de la supervision :

a) de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit;

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;

c) de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire.

Il en ressort que les missions du système de supervision publique de chaque Etat membre portent :

- *d'une part, sur des aspects généraux à la profession de contrôleur légal des comptes* : responsabilité finale de la supervision de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, ainsi que des normes d'audit et,
- *d'autre part sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes* : responsabilité finale :
  - de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit mais également
  - de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et
  - du sytème disciplinaire.

Composantes du système de supervision publique

Dans le cadre de la transposition en droit belge des mesures contenues dans l'article 32 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes, le législateur a opté pour un « système » de supervision publique composé de différents organismes assumant chacun une partie de cette responsabilité finale en matière de supervision publique. En effet, il ressort de l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (ci-après la loi du 22 juillet 1953) que « le système de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé :

- du Ministre en charge de l'Economie,
- du Procureur général,
- de la Chambre de renvoi et de mise en état,
- du Conseil supérieur des Professions économiques,
- du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et
- des instances disciplinaires. »

Compétences de ces différentes composantes

Les différentes matières devant faire l'objet d'une supervision publique, conformément aux dispositions contenues dans l'article 32, § 4 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes, ont été réparties comme suit en droit belge :

Extrait de l'article 32 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes	*Transposition en droit belge*
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 ;	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.
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 ;	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 de l'Economie**. L'approbation de ces normes et recommandations fera l'objet d'un avis publié au *Moniteur belge*. 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. Celui-ci est chargé d'un examen *a posteriori*.
c) de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire.	La **Chambre de renvoi et de mise en état** est chargée de la supervision de la formation continue (par le biais de l'assurance qualité), de l'assurance qualité et du système d'enquête (surveillance). Les **instances disciplinaires** (**Commission de discipline** et **Commission d'appel**) sont chargées de prononcer les sanctions disciplinaires.

Il convient, en outre, de relever que le **Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance des commissaires**, créé en 2003 par le législateur belge, fait également partie intégrante du système de supervision belge. Cet organisme est chargé de deux types de missions :

- accorder une dérogation, lorsqu'un réviseur d'entreprises en fait la demande, au principe général contenu dans le Code des sociétés imposant le respect de la règle « one to one » limitant les activités d'un réviseur d'entreprises, d'un cabinet d'audit (et son réseau) peuvent effectuer lorsqu'il est chargé d'une mission de contrôle légal des comptes (article 133, § 10 du Code des sociétés) ;
- accorder une dérogation, lorsque le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en fait la proposition, permettant à un réviseur d'entreprises d'exercer 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 d'une société commerciale (article 13, § 3 de la loi de 1953).

Ces deux types de missions ne sont pas directement visées par la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes.

Coopération des entités du système de supervision publique mis en place en Belgique

L'article 33 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes impose à chaque Etat membre de désigner une entité spécifiquement chargée de la responsabilité d'assurer la coopération entre les systèmes nationaux de supervision publique au niveau communautaire.

Dans le cadre de la transposition en droit belge des mesures contenues dans l'article 33 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes, le législateur a chargé (article 77, § 1er de la loi du 22 juillet 1953) le Conseil supérieur des Professions économiques :

- de la coopération nationale entre les entités du système de supervision publique et
- de la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne.

La loi du 22 juillet 1953 donne des précisions supplémentaires relatives à la coopération au sein de l'Union européenne au travers de l'alinéa 1er du paragraphe 3 de son article 77 :

« L'Institut, le Ministre en charge de l'Economie, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires coopèrent avec les autorités compétentes des Etats membres de l'Union européenne autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes. »

Il en ressort que chaque composante du système de supervision publique belge est habilitée à intervenir dans le cadre de la coopération entre superviseurs des autres Etats membres européens des contrôleurs légaux des comptes **pour ce qui concerne leurs responsabilités respectives**.

Prise de position commune aux différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises

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.

1. Introduction 3

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.

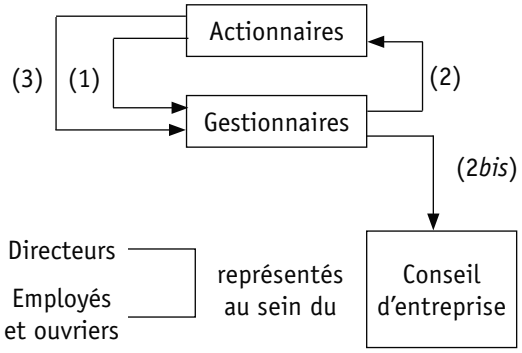
En Belgique, la mission du contrôleur légal des comptes présente la particularité d'être double :

- 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 4ième 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 1er 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.

A 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.

A 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.

Question

(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:

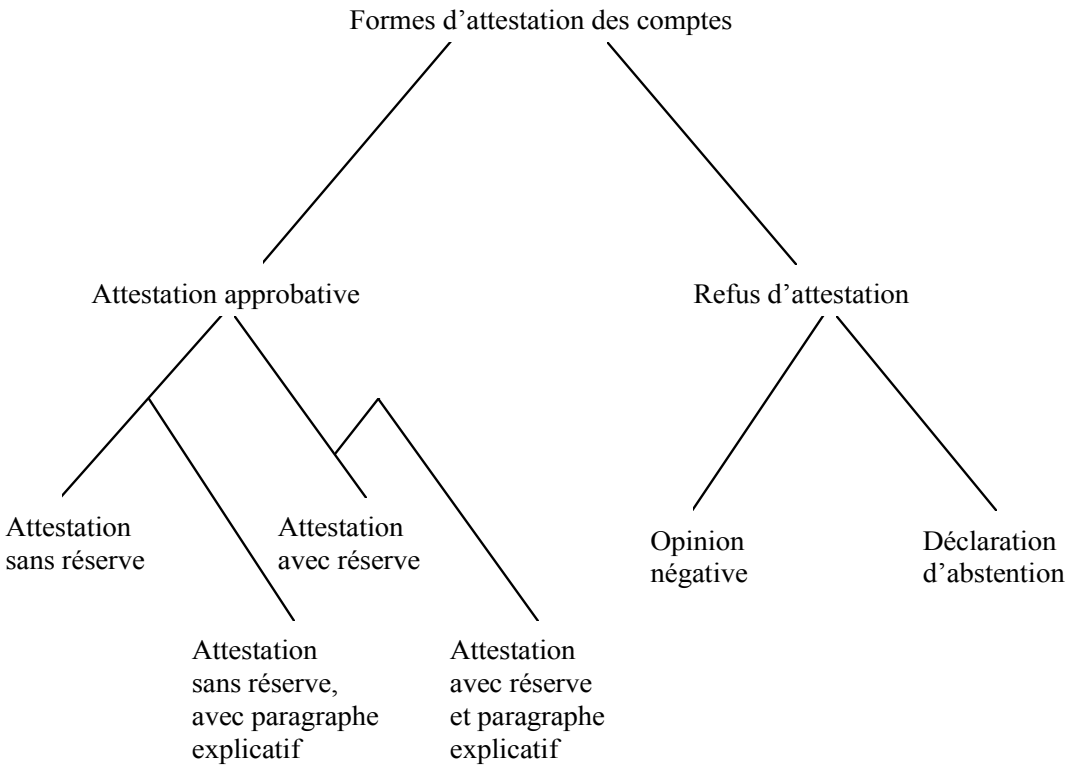
- **La première partie** concerne l'attestation des comptes annuels, qui, le plus souvent, comprend deux éléments, la description de la façon dont le réviseur a effectué ses travaux de révision, d'une part, et l'attestation proprement dite comprenant l'opinion du réviseur sur les documents révisés, d'autre 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 4ième 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 contrôle 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 êtres 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.

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

a) le suivi du processus d'élaboration de l'information financière;

b) le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de l'établissement de crédit;

c) le suivi de l'audit interne et de ses activités;

d) le 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) l'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) confirmer chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à l'établissement de crédit;

b) communiquer chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à l'établissement de crédit;

c) examiner 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 revisorat, intitulé « *Modernisation des nomes d'audit en Belgique : Les normes internationales d'audit (ISA) ?* » visant à présenter les enjeux et les conséquences du projet de passage aux normes ISA clarifiées. L'après-midi était consacrée à des *workshops* permettant aux membres de la profession de débattre de certains aspects plus particuliers de la problématique.
- 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 véto 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 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 ans[1] *;*

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.

1 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

(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 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 physiques 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 pour les 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 perçoi(ven)t ou doi(ven)t 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 quelque 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 obligatoires 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 semblent *a priori* pas appropriés 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 le 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 véritable 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 quel les experts-comptables, les comptables agréés ou les conseils fiscaux).

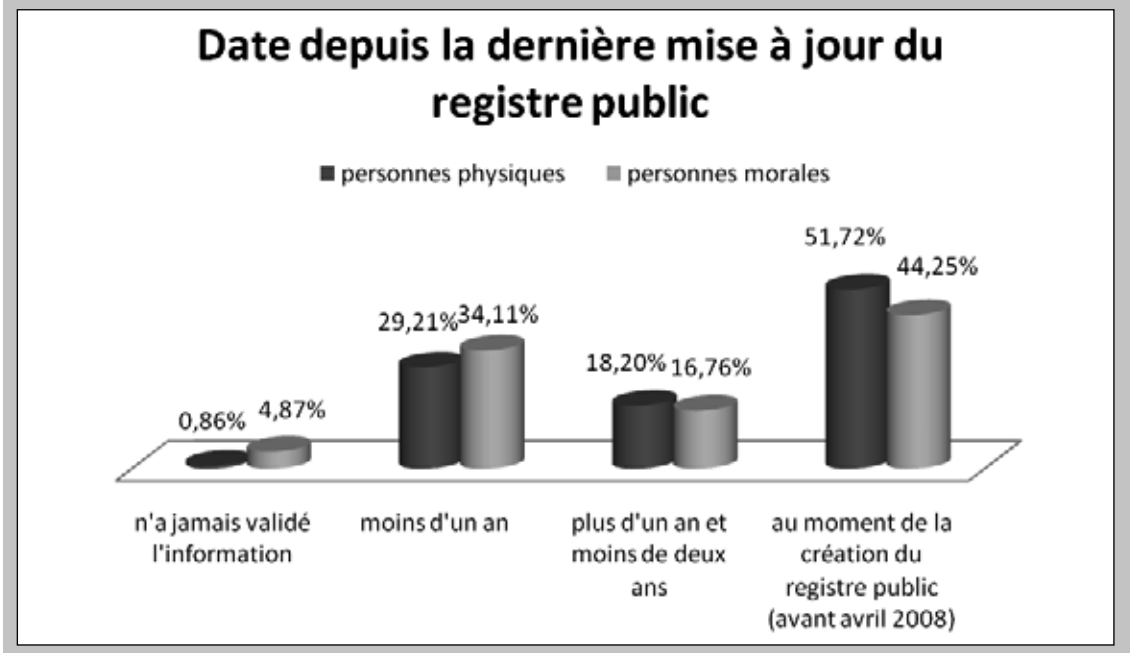
En termes de mise à jour de l'information

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 leur dernière mise à jour.

Un tableau a été établi afin de clarifier la fréquence de mise à jour de l'information 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 %

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.



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 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.

4. Surveillance 15

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 :

Extrait de l'article 32 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes	***Transposition en droit belge***
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.
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	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 *Moniteur belge*. 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 *a posteriori*.
c) de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire.	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). Les **instances disciplinaires** (**Commission de discipline** et **Commission d'appel**) sont chargées de prononcer les sanctions disciplinaires.

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 :

- o la transformation du *European Group of Auditors's Oversight Bodies* (en abrégé, EGAOB) en un « Comité Lamfalussy de niveau 3 »
- o la mise sur pied d'une nouvelle autorité européenne de surveillance (« *European Supervisory Authority* ou ESA »)
- o 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 situations 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.

5. Concentration et structure du marché 16

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).

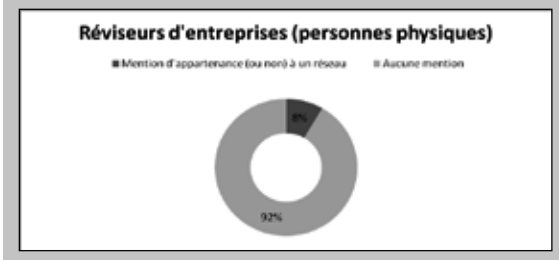
Le point de départ naturel est le registre public des réviseurs d'entreprises auquel il est possible d'accéder au départ du site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. On y trouve deux types de registres : celui des personnes physiques et celui des personnes morales.

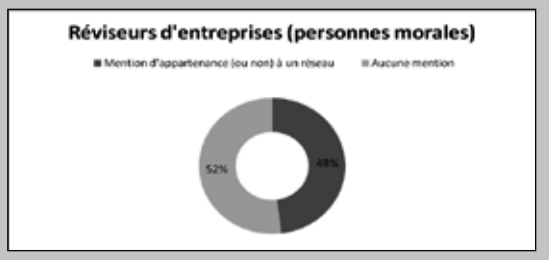
En avril 2010, il y avait, en Belgique, 1044 réviseurs d'entreprises – personnes physiques et 513 réviseurs d'entreprises – personnes morales.

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 :

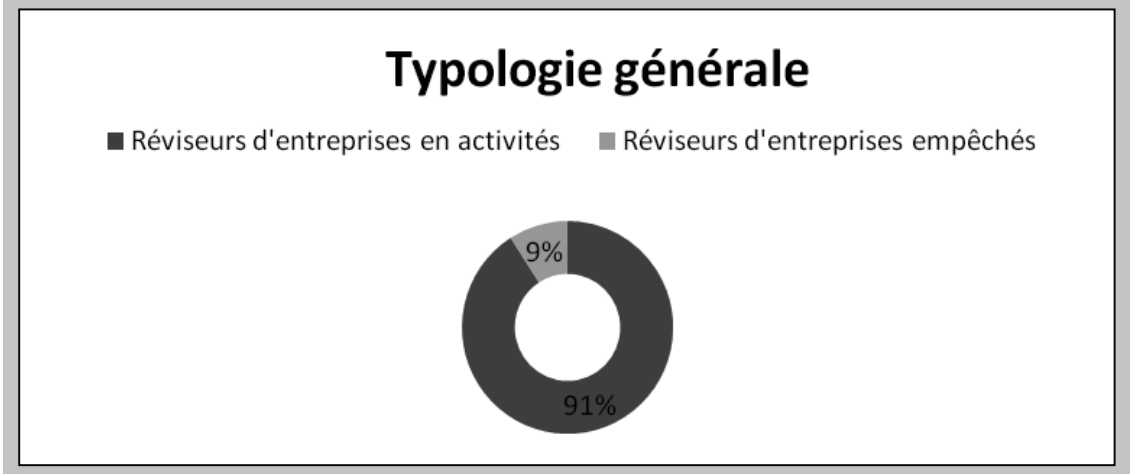
Sous-total « Big four »	301 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Moyen + »	086 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Moyen - »	138 réviseurs d'entreprises
Total	525 réviseurs relevant de cabinets d'audit membres du « Forum of firms »

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

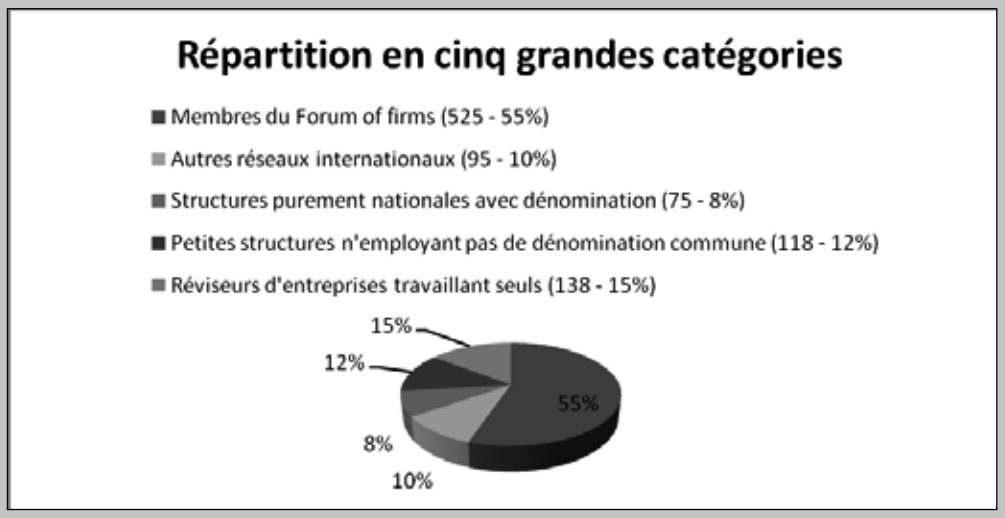
75 réviseurs relevant de structures purement nationales ayant une dénomination
118 réviseurs relevant de structures purement nationales n'ayant pas de dénomination particulière
138 réviseurs travaillant seuls

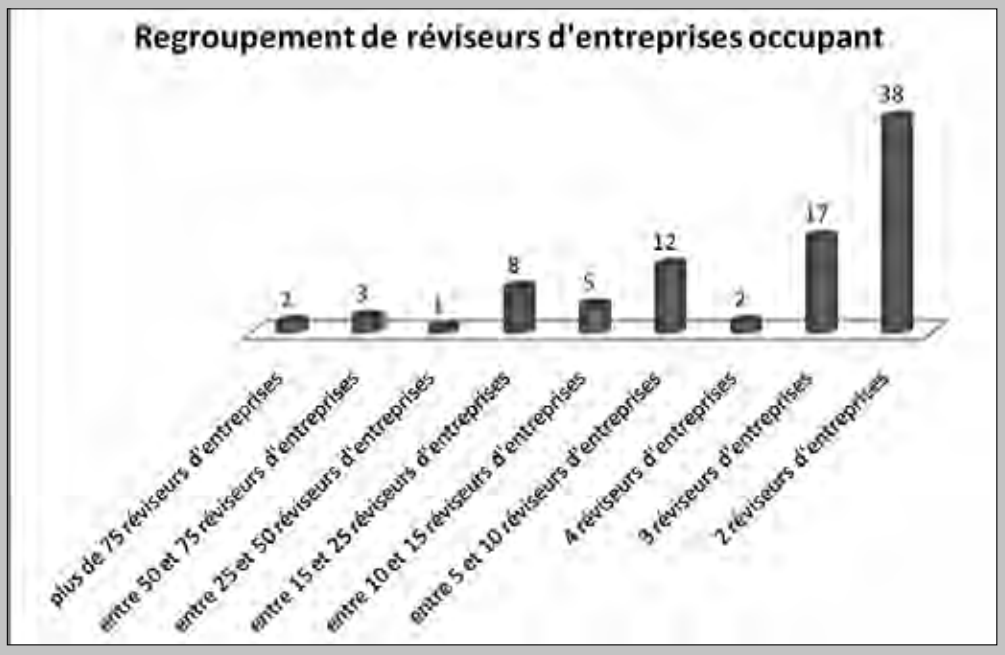
94 réviseurs empêchés

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



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





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.

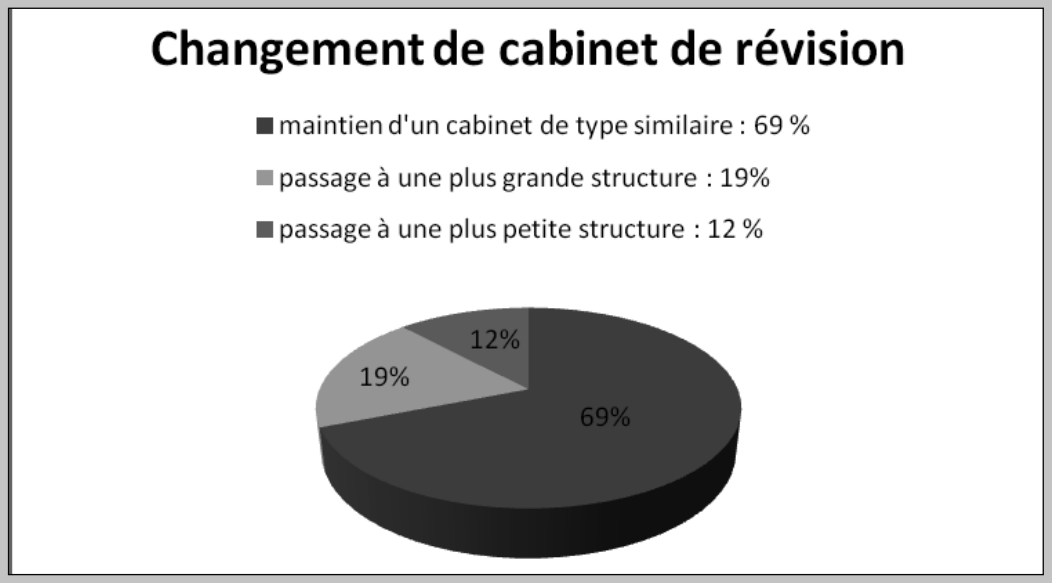
(source : Rapport annuel 2009 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises – partie consacrée au rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques, pp. 127-133 (extraits))

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 %



(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 quelque 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 ans[1] ;

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.

1 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) :

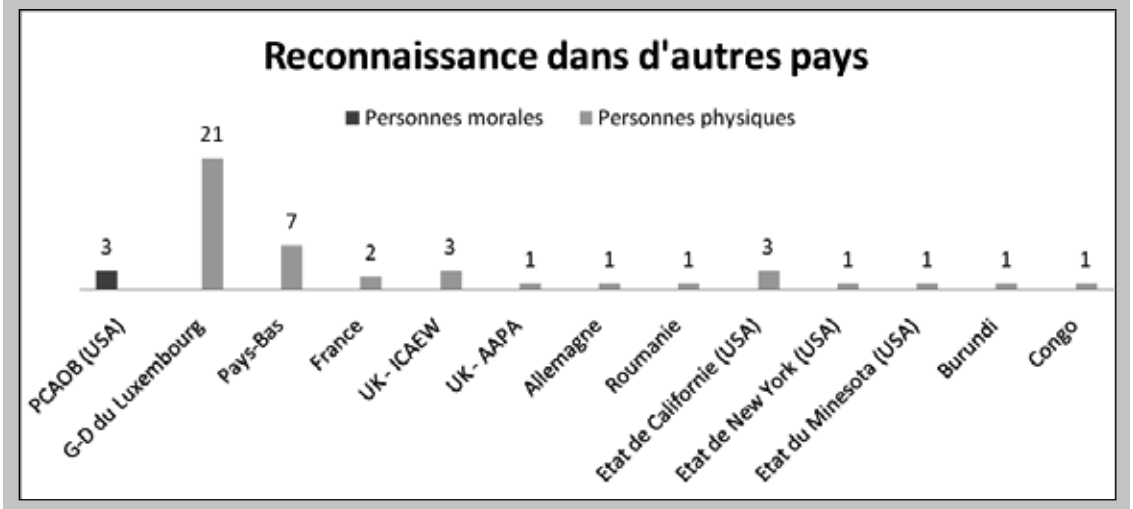
- 3 cabinets (BDO / Deloitte / PKF) mentionnent un agrément auprès du PCAOB américain.

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 Minnesota) ;
- 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 *« exeptation 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 *« expectation 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.

8. Coopération internationale 21

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.

Annexe 1

(reliée à la réponse fournie à la question 19)

Extrait du Code des sociétés – Article 133

§ 1er. 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, § 1er.

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, attribuées 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 article s 142 et 146, a bénéficié pendant leur mandat d'une ou plusieurs prestations autre 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 reviseurs 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 Reviseurs 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 Reviseurs 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.

Rapports annuels 2010

Rapport annuel 2010 du Ministre fédéral en charge de l'Economie

En vertu de l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, le Ministre fédéral en charge de l'Economie fait partie du système de supervision publique mis en place en Belgique, comme prévu par la directive 2006/43/CE.

En ce qui concerne le Ministre fédéral en charge de l'Economie, les missions dont il est en charge sont, à l'instar de celles du Conseil supérieur des Professions économiques, de nature normatives et ne portent pas sur des dossiers individuels des professionnels. Ces missions ont été décrites plus en détail dans le rapport annuel 2008 auquel il est renvoyé. Le Ministre a un pouvoir d'approbation des normes professionnelles qu'il partage avec le Conseil supérieur des Professions économiques.

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie est également le Ministre de tutelle de la profession de réviseur d'entreprises.

1. Mission du Ministre fédéral en charge de l'Economie dans le système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises - Normes professionnelles

1.1 Norme relative à l'application des normes ISA (International Standards On Auditing) en Belgique

Les ISA ou International Standards on Auditing sont des normes internationalement reconnues et à jour. Elles sont d'ores et déjà obligatoires dans de nombreux pays, y compris dans différents Etats membres de l'Union européenne. Ces normes favorisent la qualité de l'information financière en prévoyant l'application de procédures d'audit complémentaires ainsi qu'une meilleure documentation pour l'auditeur dans l'exercice de ses travaux.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a approuvé le projet de norme visant à l'application des ISA en Belgique, le 15 décembre 2009.

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a, à son tour, approuvé ce projet de norme le 1er avril 2010.

L'avis d'approbation de la norme a été publié au *Moniteur belge* du 16 avril 2010. Un errratum a ensuite été publié au *Moniteur belge* du 28 avril 2010. L'erratum porte sur la date de l'approbation de la norme par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (la date du 10 novembre 2009 remplace la date du 5 octobre 2009 mentionnée dans la première publication).

Cette norme entre en vigueur :

- en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'entités d'intérêt public, pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2012 ;
- en ce qui concerne le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'autres entités, pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2014.

Avant d'approuver cette norme, le Conseil supérieur des Professions économiques et le Ministre fédéral en charge de l'Economie ont apprécié les éléments en faveur de l'adoption de ces normes (les normes sont largement acceptées à l'échelon international) et les éléments défavorables (coûts et conséquences administratives de l'adoption des normes ISA).

La norme prévoit que les ISA devront être appliquées pour le contrôle légal des comptes avec les dates précitées. La norme est toutefois soumise à évaluation d'ici le 15 décembre 2011. Parmi les critères d'évaluation, figurent le respect par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de son plan d'accompagnement. Par la mise en œuvre de ce plan, l'Institut veut accompagner les petits cabinets d'audit dans la mise en œuvre des ISA. L'avis prévoit également que la nécessité d'adopter une norme spécifique reprenant certaines dispositions belges non reprises dans les ISA sera étudiée.

La norme et l'avis d'approbation sont repris ci-après dans leur intégralité dans le présent rapport.

1.2. Avis concernant l'approbation de la norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel

Le Ministre a approuvé le 24 décembre 2010 une norme relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel. Cette norme avait été approuvée auparavant par le Conseil supérieur des Professions économiques. L'avis sera publié au *Moniteur belge* au début de l'année 2011.

La procédure d'adoption de cette norme a comme le veut la loi, été initiée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises qui l'a soumise à une consultation publique. Aucune réaction quant au fond n'a été formulée dans le cadre de cette consultation publique.

Ce projet de norme a ensuite été soumis au Conseil supérieur des Professions économiques qui l'a approuvée le 25 octobre 2010, après :

- consultation de la Commission bancaire, financière et des assurances,
- audition des représentants de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises lors d'une réunion du Conseil Supérieur des Professions économiques.

La norme est applicable aux réviseurs d'entreprises agréés qui effectuent des missions dans les sociétés soumises au contrôle prudentiel de la Commission bancaire, financière et des assurances. Cette norme remplace deux normes antérieures de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, l'une, datée du 5 novembre 1993 portant sur le contrôle des établissements de crédit et, l'autre, datée du 29 juin 1979 portant sur le contrôle des entreprises d'assurances.

La norme :

- contient une explication et des modalités d'application des obligations légales des réviseurs d'entreprises agréés dans le cadre de leur mission de collaboration au contrôle prudentiel et
- contient une explication concernant la forme et le contenu du reporting destiné à la Commission bancaire, financière et des assurances.

2. Autres missions du Ministre fédéral en charge de l'Economie dans le cadre du contrôle légal des comptes

2.1. Adoption de l'arrêté royal relatif à l'inscription des contrôleurs et entités d'audit de pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et à la supervision publique, au contrôle qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers

En tant que Ministre de tutelle de la profession, le Ministre élabore les projets de lois et d'arrêtés royaux qui concernent la profession de réviseur d'entreprises.

Il convient de rappeler que conformément aux mesures contenues dans l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Ministre doit demander l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos de toute proposition d'arrêté royal concernant les réviseurs d'entreprises et qu'il ne peut s'écarter de cet avis que moyennant justification dans les considérants ou le rapport au Roi précédant l'arrêté royal.

Un arrêté royal relatif à l'inscription des contrôleurs et entités d'audit de pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et à la supervision publique, au contrôle qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers a été adopté le 3 septembre 2010. Cet arrêté est publié au *Moniteur belge* du 15 septembre 2010.

Le projet d'arrêté royal et son rapport au Roi rédigés en 2009 avaient au préalable été soumis sur base de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 précité à l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

Celui-ci a rendu un avis favorable le 4 mars 2010.

Suite à l'adoption de l'arrêté du 3 septembre 2010, les articles 45 et 46 de la directive 2006/43/CE relatif à l'enregistrement et à la supervision des contrôleurs des entités d'audit de pays tiers sont totalement transposés en droit belge.

2.2. Travaux de révisions de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'entreprises organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007

Comme annoncé dans le rapport annuel 2009, le Ministre a initié la révision de la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée. L'objectif de cette révision est d'optimaliser le fonctionnement du système de supervision publique en matière de coopération nationale et internationale en particulier avec les pays tiers et d'intégrer en droit belge certains principes d'une recommandation européenne du 6 mai 2008 relative à l'assurance qualité externe des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui contrôlent les comptes d'entités d'intérêt public.

3. Mission du Ministre fédéral en charge de l'Economie au niveau européen dans le cadre du contrôle légal des comptes

Au niveau européen, la Commission européenne a rédigé un Livre vert: « Politique en matière d'audit: les leçons de la crise », soumis à consultation publique en octobre 2010.

Le Ministre en tant qu'organe du système de supervision publique a participé à l'élaboration de la réponse commune du système belge de supervision publique. Cette réponse a été transmise par le Conseil supérieur des Professions économiques à la Commission européenne le 14 décembre 2010.

En tant que Ministre de tutelle de la profession, le Ministre fédéral en charge de l'Economie a également représenté la Belgique, au niveau européen durant l'année 2010 dans le cadre des réunions de l'*Audit Regulatory Committee* (AuRC).

Ces réunions ont notamment porté sur:

a) la négociation d'une décision d'adéquation des systèmes de supervision publique de pays tiers

La conclusion d'une décision d'adéquation par la Commission européenne est un préalable indispensable pour permettre aux Etats membres de négocier ensuite des accords bilatéraux avec des pays tiers en vue de l'échange de documents d'audit ou d'autres documents de travail.

La Commission a soumis une proposition de décision d'adéquation concernant l'Australie et les Etats-Unis.

Le Ministre par l'intermédiaire de ses représentants a voté en faveur de cette proposition, à l'instar des autres Etats membres. Ce projet de décision a été adopté à l'unanimité des Etats membres.

La décision finale d'adéquation de l'Australie et des Etats-Unis a ensuite été adoptée par la Commission européenne le 1er septembre 2010.

b) l'étude de l'équivalence des systèmes de supervision publique de pays tiers en matière d'audit en vue de décider quels pays tiers peuvent être reconnus comme équivalents ou bénéficier d'un régime transitoire par le biais d'une décision d'équivalence

La décision d'équivalence signifie que les systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions auxquels sont soumis les contrôleurs et entités d'audit des pays tiers sont considérés comme équivalents aux systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions auxquels sont soumis les contrôleurs et entités d'audit des États membres.

Les Etats membres peuvent alors décider que les auditeurs de ces pays tiers ne doivent pas être inscrits dans leur registre ou peuvent bénéficier d'une inscription où moins de conditions sont posées et/ ou être soumis à leur système de supervision publique.

Les pays qui bénéficient d'un régime transitoire sont ceux dont le système de supervision publique en matière d'audit présente des avancées intéressantes mais qui nécessite encore d'autres analyses en vue d'être reconnus comme équivalents.

Pendant la période transitoire, un Etat membre ne peut imposer aux auditeurs de ces pays tiers de s'inscrire dans son Etat.

Le Ministre est également régulièrement informé de la teneur des débats au niveau européen au sein de l'*European Group of Auditors'Oversight Bodies* (EGAOB) et de ses groupes de travail.

Rapport annuel 2010 du Conseil supérieur des Professions économiques

Préambule

Le Conseil supérieur des Professions économiques est un organisme autonome créé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Il est composé de sept personnes désignées par le Roi sur proposition de trois Ministres fédéraux : le Ministre en charge de l'Economie, le Ministre des PME et le Ministre des Finances.

Les membres du Conseil supérieur sont nommés pour six ans. La composition actuelle couvre la période 2006-2012 et se présente comme suit :

- *sur proposition du Conseil central de l'Economie : Mmes Cindy Laureys et Bergie Van Den Bossche et MM. Philippe Lambrecht et Jean-Luc Struyf et*
- *sur proposition des trois Ministres fédéraux : Mme Ann Jorissen et MM. Pierre-Armand Michel et Jean-Paul Servais (qui exerce la Présidence du Conseil supérieur).*

*
* *

Missions du Conseil supérieur en vertu de la loi du 22 avril 1999

Le Conseil supérieur du révisorat d'entreprises a été créé en 1985. Durant les dix années qui ont suivi, les compétences du Conseil supérieur ont été élargies pour couvrir l'ensemble des professions économiques, à savoir les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux et les comptables(-fiscalistes) agréés. Ces compétences du Conseil supérieur sont reprises sous l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 sur les professions comptables et fiscales.

De cet article 54 de la loi de 1999, il ressort que le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission de contribuer à ce que les missions que la loi confie aux (ou à certaines catégories des) membres des professions économiques et les activités de ces professionnels soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Cette mission est remplie au travers d'avis et de recommandations.

Ces avis ou recommandations sont émis d'initiative ou sur demande :
- du Gouvernement ;
- de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (en abrégé, IRE) ;
- de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (en abrégé, IEC) ;
- de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés (en abrégé, IPCF).

Le Conseil supérieur émet, notamment, des recommandations ou des avis ayant trait à des missions confiées par la loi aux réviseurs d'entreprises dans les entreprises ayant un conseil d'entreprise.

Le Conseil supérieur doit impérativement être consulté dans un certain nombre de cas :

A. Elaboration du cadre réglementaire applicable aux réviseurs d'entreprises, aux experts-comptables, aux conseils fiscaux et aux comptables(-fiscalistes) agréés

A.1. Projets d'arrêtés royaux

La consultation préalable du Conseil supérieur des Professions économiques est obligatoire lorsqu'un arrêté royal doit être pris en exécution de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ou de toute autre loi relative aux (ou à certaines catégories des) membres des professions économiques.

Si le Roi souhaite déroger à l'avis unanime du Conseil supérieur des Professions économiques, chaque dérogation doit être motivée. A ce propos, il doit être référé à l'article 159 de la Constitution. Il ressort de cet article que les Cours et les Tribunaux n'appliquent les arrêtés royaux que dans la mesure où ceux-ci sont conformes à la loi.

A.2. Projets de nature normative

La consultation préalable du Conseil supérieur des Professions économiques est obligatoire lorsque le Conseil de l'un des trois Instituts est appelé à prendre une décision de portée générale.

Lorsque le Conseil supérieur des Professions économiques est consulté par l'un des trois Instituts, les règles suivantes sont d'application en ce qui concerne le caractère contraignant de l'avis :

- Si l'avis concerne une matière se rapportant à plus d'une profession ou qualité, le texte normatif des Instituts concernés ne peut en aucun cas s'écarter de l'avis du Conseil supérieur pour autant que les membres du Conseil supérieur des Professions économiques, dans leur majorité, aient marqué leur accord.
- Si l'avis concerne une matière se rapportant à une seule profession ou qualité, le conseil de l'Institut en question ne peut diverger qu'en motivant expressément ses raisons.

L'application de cette compétence d'avis établie par la loi mérite une explication complémentaire. L'avis a un caractère obligatoire pour les instituts dès lors qu'il porte sur plus d'une profession ou qualité. Ni l'Institut qui demande l'avis, ni le Conseil supérieur des Professions économiques ne déterminent si une affaire porte sur une ou plusieurs professions ou qualités. D'ailleurs, deux types de professionnels appartiennent à chaque Institut, qu'il s'agisse de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ou de l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés. Dans ces cas, les affaires relevant de l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques aboutiront dès lors souvent à un avis émis selon le premier régime.

Enfin, il convient de signaler qu'en ce qui concerne le second régime rien ne détermine la façon dont l'avis est approuvé. Ce sont les règles d'application aux organismes de délibération qui peuvent être suivies : l'approbation se fait à la majorité simple.

B. Concertation entre les différentes composantes des professions économiques

Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec chacun des trois Instituts. A cet effet, des groupes de travail peuvent être constitués avec chacun des trois Instituts.

En outre, le Conseil supérieur dispose de droits d'information particuliers. En guise d'exemple, nous pouvons référer à l'obligation qu'ont le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (article 10 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises) et le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (article 47, alinéa 7 de l'arrêté royal du 8 avril 2003 relatif à l'examen d'admission, au stage et à l'examen d'aptitude d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal) d'informer le Conseil supérieur sur base annuelle en ce qui concerne les activités de la Commission de stage créée en leur sein.

C. Droit d'initiative dans les affaires disciplinaires relatives aux différentes composantes des professions économiques

Le Conseil supérieur est compétent pour déposer une plainte auprès de la Commission de discipline des trois Instituts. Cette commission est tenue d'informer le Conseil supérieur sur la suite réservée à la plainte.

Un rapport annuel distinct relatif aux activités découlant de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales est publié par le Conseil supérieur des Professions économiques.

*
* *

Missions du Conseil supérieur en vertu de la loi du 22 juillet 1953

Dans le cadre de la transposition en droit belge de la directive 2006/43/CE, dite directive « audit », le Conseil supérieur des Professions économiques a été chargé par le législateur de missions ayant trait au révisorat d'entreprises dont il assume, conjointement avec le Ministre fédéral en charge de l'Economie, M. Vincent Van Quickenborne, la responsabilité finale en matière de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Ces missions portent sur des aspects généraux à la profession de contrôleur légal des comptes, au sens de l'article 32, § 4, b) de la directive « audit », à savoir la responsabilité finale de la supervision de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit ainsi que des normes d'audit.

1. Première mission du Conseil supérieur Approbation des normes et des recommandations professionnelles

1.1. Nature des normes et recommandations destinées à être approuvées

L'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 n'est pas limitatif quant au champ des normes et des recommandations qui sont soumises à l'approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques, d'une part, et à celle par le Ministre fédéral en charge de l'Economie, d'autre part.

Il en découle que toutes les normes et les recommandations que pourrait adopter le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sont soumises au processus décrit ci-après.

Quatre domaines normatifs sont couverts en Belgique à ce jour :

- les normes d'audit ;
- les normes relatives à la déontologie ;
- les normes en matière de formation permanente ;
- les normes relatives au contrôle de qualité des cabinets d'audit.

1.2. Processus d'adoption des normes et des recommandations

1.2.1. En règle générale

Toute norme ou toute recommandation, adoptée après le 30 août 2007, doit suivre le processus suivant *(article 30, §§ 1er et 4 de la loi du 22 juillet 1953)* :

1. Le droit d'initiative en matière d'élaboration des normes et des recommandations est confié par le législateur à l'organisation professionnelle qui représente les réviseurs d'entreprises. A ce titre, le Conseil de l'IRE formule les propositions de norme et de recommandation professionnelles :
   - utiles à l'accomplissement des missions de contrôle légal des comptes et autres missions réservées par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises ;
   - utiles à l'exercice en toute indépendance des missions de contrôle légal des comptes ;
   - utiles à la poursuite de manière continue de la formation des réviseurs d'entreprises ;
   - utiles au contrôle du bon accomplissement des missions effectuées par les réviseurs d'entreprises par le biais du contrôle de qualité et de la surveillance.
2. Le Conseil de l'IRE expose publiquement le contenu de tout projet de norme ou recommandation et communique par la suite (le cas échéant, après adaptation du texte soumis à la consultation publique) au Conseil supérieur des Professions économiques un projet de norme ou de recommandation.

   > Le Conseil supérieur des Professions économiques prend connaissance des réactions formulées dans le cadre de la consultation publique et constate s'il en a (ou non) été tenu compte dans le projet de norme ou de recommandation transmis pour approbation. Le Conseil supérieur demande à l'IRE d'expliquer les motivations sous-jacentes aux adaptations apportées au document transmis pour approbation.

3. Il ressort de l'alinéa 5, du § 1er de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 que *« le Conseil supérieur des Professions économiques peut consulter la Commission bancaire, financière*

et des assurances pour tous les aspects des projets de norme ou de recommandation ayant trait aux entités d'intérêt public.»

Par contre, l'alinéa 6 du § 1er de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 précise que le Conseil supérieur est tenu de consulter dans le cas suivant: *«Les dispositions spécifiques aux entités d'intérêt public dans les normes en matière de contrôle de qualité sont établies après consultation par le Conseil supérieur des Professions économiques de la Commission bancaire, financière et des assurances.»*

La loi du 2 juillet 2010 ayant modifié l'architecture de la supervision du secteur financier en Belgique en remplaçant le modèle intégré où une autorité unique était responsable, entre autres, tant du contrôle prudentiel que de la supervision du respect des règles de conduite et du contrôle des marchés par un modèle de contrôle bipolaire, dit *«Twin Peaks»*, le Conseil supérieur sera dorénavant amené à consulter, selon les circonstances, l'Autorité des services et marchés financiers (en abrégé, FSMA) et/ou la Banque nationale de Belgique (en agrégé, BNB).

4. Le Conseil supérieur des Professions économiques délibère des projets de norme ou de recommandation après avoir entendu le(s) représentant(s) du Conseil de l'IRE.

5. Les normes et recommandations ne sortent leurs effets qu'après l'approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions.

L'approbation du Conseil supérieur des Professions économiques intervient dans les trois mois qui suivent la demande qui lui est faite par l'IRE. En cas d'urgence spécialement motivée, ce délai peut être réduit à un mois, de commun accord entre le Conseil supérieur des Professions économiques et l'IRE.

Aucun délai n'est prévu légalement pour l'approbation d'un projet de norme ou de recommandation par le Ministre fédéral en charge de l'Economie.

6. 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 *Moniteur belge*.

Les normes et les recommandations sortent leur effet le jour de la publication dudit avis au *Moniteur belge*.

7. Les normes et les recommandations, ainsi que leurs mises à jour, sont publiées, d'une part, sous forme papier et sur le site internet de l'IRE et, d'autre part, sur le site internet du Conseil supérieur des Professions économiques.

Les mesures contenues dans l'article 30 de la loi de 1953 décrites ci-avant sont d'application pour les normes et les recommandations d'audit applicables en Belgique aussi longtemps qu'aucune décision n'est prise au niveau européen visant à imposer l'utilisation des normes internationales d'audit (article 26 de la directive «audit»). Rappelons qu'aucune date butoir ne figure dans la directive «audit» en la matière.

1.2.2. Cas particuliers

A. Si l'Institut reste en défaut d'adapter ses normes et recommandations aux modifications des dispositions législatives ou réglementaires applicables ou aux normes internationales d'audit reconnues par un instrument législatif de la Commission européenne, le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions peut, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques et de l'Institut, apporter les modifications nécessaires (article 30, § 2 de la loi du 22 juillet 1953).

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

B. On relèvera par ailleurs que le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 précise que «si le Conseil supérieur identifie un domaine dans lequel une lacune est observée en matière de textes normatifs et réglementaires non couverts par des mesures au niveau européen, le Conseil de l'Institut est tenu d'examiner l'aspect identifié par le Conseil supérieur dans un délai raisonnable».

Cet alinéa du rapport au Roi n'est corrélé à aucune disposition contenue dans l'arrêté royal du 21 avril 2007. Cette mesure figure par contre dans l'article 34, § 1er de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (*Moniteur belge* du 29 juin 2007, 3ème édition) qui précise que « le Conseil [de l'IRE] est informé par le Conseil supérieur des Professions économiques des domaines, non couverts par des mesures prises au niveau européen, dans lesquels celui-ci a identifié une lacune dans des textes normatifs et réglementaires ».

1.3. Force contraignante des normes et des recommandations

Le § 3 de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 précise que :

- les normes sont obligatoires pour les réviseurs d'entreprises ;
- les recommandations sont également obligatoires, à moins que le réviseur d'entreprises ne puisse motiver, dans des circonstances particulières, que l'écart opéré par rapport à la recommandation ne porte pas atteinte aux critères fixés à l'article 14, § 3 de la loi, à savoir :
  - disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement;
  - s'acquitter avec la diligence requise et en toute indépendance des missions révisorales qui lui sont confiées;
  - ne pas accepter de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de son exercice;
  - ne pas exercer d'activités incompatibles avec l'indépendance de sa fonction;
  - consigner dans les documents de travail tout risque important d'atteinte à son indépendance, ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques.

1.4. Mise à disposition des normes et des recommandations

Les normes et les recommandations, ainsi que leurs mises à jour, sont publiées, d'une part, sous forme papier et sur le site internet de l'IRE et, d'autre part, sur le site internet du Conseil supérieur des Professions économiques (article 30, § 4 de la loi du 22 juillet 1953).

Le § 2 de l'article 34 de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises précise que « les normes et recommandations visées à l'article 30 de la loi ainsi que leurs mises à jour, sont publiées sous forme papier et sur le site internet de l'Institut où le public pourra les consulter ; elles sont également communiquées par courrier au Conseil supérieur des professions économiques ».

Le site internet du Conseil supérieur contient uniquement les normes et recommandations de révision approuvées par le Conseil supérieur (depuis le 31 août 2007).

Ces normes sont également disponibles au départ du portail commun aux différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises (http://www.oversight-audit-belgium.eu).

Les normes antérieures, qui n'ont pas fait l'objet d'une approbation par le système belge de supervision publique, sont consultables sur le site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (http://www.ibr-ire.be, sous l'onglet « documentation »).

1.5. Normes et recommandations soumises pour approbation en 2010

1.5.1. Approbation d'une norme spécifique relative à la collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel

En application de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis au Conseil supérieur des Professions économiques un projet de norme, approuvé par le Conseil de l'IRE le 11 juin 2010, en vue de son approbation par les autorités en charge de la supervision publique des aspects normatifs relatifs à la profession de réviseurs d'entreprises.

Contexte

Ce projet de norme visait à remplacer deux normes de l'IRE :

- l'une, datée du 5 novembre 1993, portant sur le contrôle des établissements de crédit et
- l'autre, datée du 29 juin 1979, portant sur le contrôle des entreprises d'assurances.

Les autres entités soumises au contrôle prudentiel visées par le projet de normes soumis pour approbation ne disposaient auparavant d'aucun cadre normatif spécifique en la matière.

La norme soumise pour approbation est en quelque sorte la norme « miroir » de la circulaire[1] du 8 mai 2009 relative à la mission de collaboration des réviseurs agréés adoptée par la CBFA (circulaire 2009/19).

Cette norme soumise pour approbation ayant trait à la mission de collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel décrit :

- d'une part, les travaux d'audit spécifiques à effectuer par les réviseurs agréés dans les entités soumises au contrôle prudentiel et
- d'autre part, les modalités de « *reporting* » à la Commission bancaire, financière et des assurances (en abrégé, CBFA) en termes de contrôle prudentiel

Ces travaux du réviseur agréé débouchent sur un rapport adressé par le commissaire à l'autorité en charge du contrôle prudentiel n'ayant pas de caractère public. En effet, seule l'attestation relative aux comptes annuels (statutaires et, s'il échet, consolidés) fait l'objet d'une publicité conformément aux dispositions générales contenues dans le cadre légal belge.

Procédure

Ce projet de norme a fait l'objet, conformément aux dispositions contenues dans l'article 30, § 1er, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, d'une consultation publique (entre le 20 avril et le 18 mai 2010) avant d'être transmise au Conseil supérieur des Professions économiques.

En réponse d'une demande du Conseil supérieur en date du 14 juin 2010, le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a informé le Conseil supérieur, en date du 21 juin 2010, du fait qu'aucune réaction quant au fond n'avait été formulée dans le cadre de cette consultation publique et a transmis une version de la norme permettant d'identifier les adaptations (de nature formelle) qui ont été apportées à la norme du 11 juin 2010 approuvée par le Conseil de l'IRE.

Avant de procéder à l'approbation du projet de norme soumis, les membres du Conseil supérieur ont procédé à différentes démarches visées à l'article 30 de la loi précitée :

- consultation de la Commission bancaire, financière et des assurances (en abrégé, CBFA) sur le projet de norme soumis pour approbation ;
- audition des représentants de l'IRE dans le cadre de la réunion du Conseil supérieur du 6 septembre 2010.

Dans le cadre de cette audition, les représentants du Conseil de l'IRE ont évoqué l'importance, que ce soit pour les réviseurs d'entreprises ou pour la CBFA, que cette norme soit approuvée dans les meilleurs délais afin d'assurer la sécurité juridique voulue en la matière. Par ailleurs, les représentants de l'IRE ont fourni des explications à propos des adaptations de nature formelle apportées au projet de norme au terme de la consultation publique.

A la suite de l'avis rendu le 28 septembre 2010 par la CBFA, quelques éléments contenus dans la norme ont été évoqués dans le cadre d'une réunion qui s'est tenue le 4 octobre 2010 en présence de représentants de la profession (Institut des Réviseurs d'Entreprises et réviseurs agréés), de la CBFA et du Conseil supérieur des Professions économiques en vue de trouver une formulation adéquate à certaines adaptations formelles apportées au projet de norme adopté par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en date du 11 juin 2010.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a examiné ce dossier dans le cadre de

1 Circulaire CBFA 2009/19 du 8 mai 2009 relative à la mission de collaboration des réviseurs agréés. Comme suite à la mise en place de la structure « *Twin Peaks* » en Belgique, cette circulaire, ainsi que ses deux annexes, peuvent être téléchargées :

- soit au départ du site internet de l'Autorité des marchés et services financiers (en abrégé, FSMA) à l'adresse suivante : http://www.fsma.be/~/media/Files/circbhv/FR/cs/bhv/cbfa_2009_19.ashx.
- soit au départ du site internet de la Banque nationale de Belgique (en abrégé, BNB), à l'adresse suivante : http://www.nbb.be/doc/cp/fr/ki/circ/pdf/cbfa_2009_19.pdf.

différentes réunions (audition des représentants du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises le 6 septembre 2010 et discussion, quant au fond et dans sa globalité, le 6 octobre 2010). Un courrier a été adressé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à la suite de la réunion du Conseil supérieur du 6 octobre 2010 afin de relayer la préoccupation évoquée par la CBFA dans son avis du 28 septembre 2010 en matière de contrôle de qualité.

Le Conseil de l'IRE a adapté sa norme sur les aspects formels discutés le 4 octobre 2010 dans le cadre de la réunion susmentionnée et a communiqué une nouvelle version de la norme adoptée le 8 octobre 2010. Dans son courrier du 12 octobre 2010, le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a, par ailleurs, donné les assurances voulues à propos de la préoccupation légitime évoquée par la CBFA en matière de contrôle de qualité.

Le Conseil supérieur a décidé, en date du 25 octobre 2010, d'approuver le projet de norme daté du 8 octobre 2010 et a adressé un courrier au Ministre fédéral en charge de l'Economie, Monsieur Vincent Van Quickenborne, de cette décision. Une copie du courrier adressé au Ministre en date du 25 octobre 2010 est reprise en annexe 1 du présent rapport annuel.

On relèvera que dans ce courrier le Conseil supérieur attirait l'attention du Ministre fédéral en charge de l'Economie sur le fait que cette norme est fondamentale, tant pour les réviseurs d'entreprises que pour la Commission bancaire, financière et des assurances, dans la mesure où celle-ci fixe le cadre des diligences à respecter par les professionnels en charge de missions de contrôle dans les entreprises soumises au contrôle prudentiel de la CBFA. En effet, dès que cette norme sera entrée en vigueur, le respect des dispositions contenues dans ce texte normatif fera l'objet d'une vérification dans le cadre du contrôle de qualité périodique auquel sont soumis les réviseurs d'entreprises.

Impact de la mise en place d'une nouvelle architecture de contrôle

Pour rappel, la loi du 2 juillet 2010 a modifié l'architecture de la supervision du secteur financier en Belgique: en lieu et place d'un modèle intégré où une autorité unique était responsable tant du contrôle prudentiel que de la supervision du respect des règles de conduite, la loi institue un modèle de contrôle bipolaire, dit *« Twin Peaks »*.

Par ce modèle, le contrôle micro-prudentiel et systémique ainsi que le contrôle macro-prudentiel sont confiés à la Banque nationale de Belgique (en abrégé, BNB) alors que la supervision du respect des règles de conduite que doivent suivre les intermédiaires financiers pour assurer un traitement loyal, équitable et professionnel de leurs clients est confiée à l'Autorité des services et marchés financiers (en abrégé, FSMA) qui succède à la CBFA.

Il convient de souligner que l'article 330 dudit arrêté royal du 3 mars 2011 mettant en œuvre l'évolution des structures de contrôle du secteur financier précise que *« les arrêtés, règlements, circulaires et communications relatifs aux matières dont la compétence de contrôle est transférée à la Banque* [nationale de Belgique] *par l'effet du présent arrêté, restent en vigueur jusqu'à leur modification ou abrogation éventuelle. »*

Pour rappel, le § 1.3 de la norme du 8 octobre 2010 spécifique relative à la collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel définit le champ d'application comme suit:

« 1.3. La présente norme spécifique concerne les règles de la profession et est applicable à l'exécution par les réviseurs d'entreprises agréés des missions légales décrites au paragraphe 1.5 de la présente norme spécifique, auprès des établissements suivants:

- *les établissements de crédit de droit belge;*
- *les sociétés de bourse de droit belge;*
- *les sociétés de gestion d'organismes de placement collectif de droit belge;*
- *les organismes de liquidation et organismes assimilés à des organismes de liquidation de droit belge;*
- *les succursales établies en Belgique d'établissements de crédit, de sociétés de bourse et de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen (en abrégé ci-après, succursales d'établissements membres de l'EEE);*
- *les succursales établies en Belgique de tels établissements relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen (succursales d'établissements non membres de l'EEE);*
- *les compagnies financières de droit belge; et*
- *les groupes de services financiers de droit belge (compagnies financières mixtes de droit belge);*

- *les entreprises d'assurances de droit belge ;*
- *les entreprises de réassurances de droit belge ;*
- *les succursales établies en Belgique d'entreprises d'assurances et de réassurances relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen ;*
- *les entreprises d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances : et*
- *les entreprises de réassurance faisant partie d'un groupe de réassurance. »*

Il en découle qu'à la suite de la réforme de l'architecture de la supervision du secteur financier en Belgique une partie du champ d'application de la norme concerne des entités désormais soumises au contrôle prudentiel de la Banque nationale de Belgique. Tel est le cas pour les catégories suivantes :

- les établissements de crédit de droit belge, les succursales établies en Belgique d'établissements de crédit et les succursales établies en Belgique de tels établissements relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen ;
- les sociétés de bourse de droit belge, les succursales établies en Belgique de sociétés de bourse et les succursales établies en Belgique de tels établissements relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen ;
- les organismes de liquidation et organismes assimilés à des organismes de liquidation de droit belge ;
- les succursales établies en Belgique de tels établissements relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen (succursales d'établissements non membres de l'EEE) ;
- les compagnies financières de droit belge et les groupes de services financiers de droit belge (compagnies financières mixtes de droit belge) ;
- les entreprises d'assurances de droit belge et les succursales établies en Belgique d'entreprises d'assurances relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen ;
- les entreprises d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances ;
- les entreprises de réassurances de droit belge et les succursales établies en Belgique d'entreprises de réassurances relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen ;
- les entreprises de réassurance faisant partie d'un groupe de réassurance.

Par contre, certaines parties du champ d'application de la norme concerne des entités soumises au contrôle de l'Autorité des services et marchés financiers (en abrégé, FSMA), qui succède à la Commission bancaire, financière et des assurances :

- les sociétés de gestion d'organismes de placement collectif de droit belge ;
- les sociétés de gestion d'organismes de placement collectif relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen (succursales d'établissements membres de l'EEE)
- les succursales établies en Belgique de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen.

L'article 330 *in fine* de l'arrêté royal du 3 mars 2011 mettant en œuvre l'évolution des structures de contrôle du secteur financier précise que *« lorsque ces textes mentionnent le CREFS ou la CBFA, s'agissant de leurs compétences transférées à la Banque* [nationale de Belgique] *par l'effet du présent arrêté, ils doivent être lus comme s'ils mentionnaient la Banque »*.

Aucun vide juridique n'est donc possible en la matière à la suite de la réforme de l'architecture de la supervision du secteur financier.

Norme spécifique du 8 octobre 2010 relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel

Conformément aux dispositions légales reprises dans l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953, cette norme, approuvée par le Conseil de l'IRE le 8 octobre 2010, a fait l'objet d'une approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 25 octobre 2010 et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 24 décembre 2010, composantes du système belge de supervision publique en charge des aspects normatifs.

Un avis concernant l'approbation de cette norme a été publié au Moniteur belge du 12 janvier 2011 (2ième édition).

Cette norme sort ses effets le jour de la publication de l'avis au Moniteur belge.

TABLE DES MATIÈRES

Considérations introductives ***67***

Avant-propos
Champ d'application
Date d'entrée en vigueur
Objectif de la norme spécifique
Définitions

Examen limité et audit des états périodiques semestriels et de fin d'exercice ***70***

Examen limité des états périodiques semestriels
Mission
Diligences requises pour la mise en œuvre de l'examen limité
Diligences requises quant au rapport

Audit des états périodiques de fin d'exercice
Mission
Diligences requises pour la mise en œuvre de l'audit
Diligences requises quant au rapport
Modalités d'application et autres informations explicatives

Evaluation des mesures de contrôle interne ***78***

Mission
Diligences requises dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne d'établissements de droit belge, à l'exception des compagnies financières mixtes de droit belge, et des succursales en Belgique d'établissements non membres de l'EEE, y compris, pour autant que ce soit d'application, l'évaluation de l'adéquation des dispositions prises pour préserver les avoirs des clients
Diligences requises dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne auprès de succursales d'établissements de l'EEE et de compagnies financières mixtes de droit belge
Diligences requises quant au rapport
Modalités d'application et autres informations explicatives

Fonction de signal ***92***
Mission
Diligences requises quant à l'organisation de la fonction de signal
Diligences requises quant au rapport
Modalités d'application et autres informations explicatives

Informations complémentaires à communiquer à la CBFA ***94***
Mission
Diligences requises quant à la communication d'informations complémentaires

Annexe A Rapport sur les états périodiques semestriels 95

Annexe B Rapport sur les états périodiques de fin d'exercice 97

Annexe C-1 Rapport qui peut être utilisé dans le cadre du *reporting* des constatations du réviseur d'entreprises agréé quant à l'évaluation des mesures de contrôle interne d'un établissement de crédit de droit belge (société de bourse de droit belge) 99

Annexe C-2 Rapport qui peut être utilisé dans le cadre du *reporting* des constatations du réviseur agréé quant à l'évaluation des mesures de contrôle interne des succursales en Belgique d'institutions de l'EEE 103

Annexe C-3 Rapport qui peut être utilisé dans le cadre du *reporting* des constatations du réviseur d'entreprises agréé quant à l'évaluation des mesures de contrôle interne d'une entreprise d'assurance de droit belge 106

Considérations introductives

Avant-propos

1.1. Diverses lois de contrôle[1] prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés doivent collaborer au contrôle prudentiel exercé par la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA). La présente norme spécifique a uniquement trait à la mission de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel exercé par la CBFA, et est d'application sans préjudice de la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique.

1.2. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent collaborer sous leur responsabilité personnelle et exclusive, conformément aux dispositions des lois de contrôle applicables aux établissements soumis au contrôle de la CBFA, aux règles de la profession, et aux instructions de la CBFA.

Champ d'application

1.3. La présente norme spécifique concerne les règles de la profession et est applicable à l'exécution par les réviseurs d'entreprises agréés des missions légales décrites au paragraphe 1.5 de la présente norme spécifique, auprès des établissements suivants :

- les établissements de crédit de droit belge ;
- les sociétés de bourse de droit belge ;
- les sociétés de gestion d'organismes de placement collectif de droit belge ;
- les organismes de liquidation et organismes assimilés à des organismes de liquidation de droit belge ;
- les succursales établies en Belgique d'établissements de crédit, de sociétés de bourse et de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen (succursales d'établissements membres de l'EEE) ;
- les succursales établies en Belgique de tels établissements relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen (succursales d'établissements non membres de l'EEE) ;
- les compagnies financières de droit belge ; et
- les groupes de services financiers de droit belge (compagnies financières mixtes de droit belge) ;
- les entreprises d'assurances de droit belge ;
- les entreprises de réassurances de droit belge ;
- les succursales établies en Belgique d'entreprises d'assurances et de réassurances relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen ;
- les entreprises d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances ; et
- les entreprises de réassurance faisant partie d'un groupe de réassurance.

1.4. La présente norme spécifique n'est pas applicable à la mission de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle d'organismes de placement collectif et d'institutions de retraite professionnelle.

1.5. Les missions légales commentées dans la présente norme concernent :

- la mise en œuvre de l'examen limité des états périodiques semestriels ;
- la mise en œuvre du contrôle plénier (audit) des états périodiques de fin d'exercice ;
- l'évaluation des mesures de contrôle interne, y compris, le cas échéant, l'évaluation de l'adéquation des dispositions prises par les établissements de crédit et les entreprises d'investissement pour préserver les avoirs des clients ; et
- la fonction de signal et la communication à la CBFA des informations complémentaires.

Ces termes sont précisés dans les lois de contrôle et les instructions de la CBFA aux commissaires agréés.

1.6. La présente norme spécifique remplace la norme spécifique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises du 5 novembre 1993

1 Divers termes sont commentés à la fin de ce chapitre.

relative au contrôle des établissements de crédit et celle du 29 juin 1979 relative au contrôle des entreprises d'assurances. Les normes spécifiques précitées sont abrogées (cf. infra, point 1.7).

Date d'entrée en vigueur

1.7. Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adopté le DD/MM/JJJJ la norme qui suit. Celle-ci a été approuvée le DD/MM/JJJJ par le Conseil supérieur des Professions économiques et le DD/MM/JJJJ par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'une publication d'un avis au *Moniteur belge* du DD/MM/JJJJ.

Objectif de la norme spécifique

1.8. La présente norme spécifique a pour objectif :

- d'expliquer les obligations légales des réviseurs d'entreprises agréés dans le cadre de leur mission de collaboration au contrôle prudentiel dont les modalités sont décrites dans les instructions de la CBFA du 8 mai 2009 et du 9 février 2010 ; et
- de donner les modalités d'application concernant les règles de la profession à l'égard de la mission de collaboration au contrôle prudentiel, ainsi que la forme et le contenu du *reporting* destiné à la CBFA.

1.9. La présente norme spécifique définit les diligences requises à l'égard des réviseurs d'entreprises agréés dans le cadre des missions suivantes :

- l'examen limité des états périodiques semestriels et l'audit des états périodiques de fin d'exercice ;
- l'évaluation des mesures de contrôle interne ; et
- le *reporting* à la CBFA sur les états périodiques et sur l'évaluation du contrôle interne, ainsi que le *reporting* dans le cadre de la fonction de signal et des informations complémentaires à communiquer à la CBFA conformément aux instructions de la CBFA.

Définitions

1.10. Les définitions ci-dessous sont illustratives, seules les définitions dans les lois de contrôle sont valables en droit. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent également tenir compte des circulaires de la CBFA en la matière.

- **Lois de contrôle** : les lois réglant le statut et le contrôle des établissements soumis au contrôle de la CBFA. Pour certains établissements, le statut et le contrôle sont toutefois réglés par arrêté royal. Le renvoi dans la norme spécifique aux lois de contrôle porte tant sur les lois que sur les arrêtés royaux réglant le statut et le contrôle des établissements soumis au contrôle ;
- **Loi du 22 mars 1993 ou loi bancaire** : la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit ;
- **Loi du 6 avril 1995** : la loi du 6 avril 1995 relative au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle ;
- **Arrêté royal du 21 novembre 2005** : l'arrêté royal du 21 novembre 2005 organisant la surveillance complémentaire des établissements de crédit, des entreprises d'assurances, des entreprises de réassurance, des entreprises d'investissement et des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif, faisant partie d'un groupe de services financiers, et modifiant l'arrêté royal du 22 février 1991 portant règlement général relatif au contrôle des entreprises d'assurances et l'arrêté royal du 12 août 1994 relatif au contrôle sur base consolidée des établissements de crédit ;
- **Arrêté royal du 3 juin 2007** : l'arrêté royal du 3 juin 2007 portant les règles et modalités visant à transposer la directive concernant les marchés d'instruments financiers ;
- **Instructions de la CBFA** : ces instructions sont reprises dans :
  - la circulaire CBFA_2009_19 du 8 mai 2009 relative à la mission de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel auprès des :

- établissements de crédit, sociétés de bourse, sociétés de gestion d'organismes de placement collectif, organismes de liquidation et organismes assimilés à des organismes de liquidation de droit belge ;
- succursales établies en Belgique d'établissements de crédit, de sociétés de bourse et de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen ;
- succursales établies en Belgique de tels établissements relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen ;
- compagnies financières de droit belge ; et
- groupes de services financiers de droit belge (compagnies financières mixtes de droit belge) ;

o la circulaire CBFA_2010_06 du 9 février 2010 relative à la mission de collaboration des commissaires agréés au contrôle prudentiel auprès dès :

- entreprises d'assurances et de réassurance de droit belge ; et
- succursales établies en Belgique d'entreprises d'assurances ou entreprises de réassurance relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen ;

o Circulaire PPB-2007-7-CPB : la circulaire PPB-2007-7-CPB aux établissements de crédit, sociétés de bourse, organismes de liquidation et organismes assimilés à des organismes de liquidation relative à l'administration d'instruments financiers ;

- **Etats périodiques :** comprennent les tableaux que les établissements soumis au contrôle de la CBFA transmettent en vue du contrôle de leur situation financière, du respect des normes et des obligations réglementaires pris en exécution des lois de contrôle ainsi que des règlements pris en exécution des lois de contrôle. Les états périodiques sont précisés dans les instructions de la CBFA ;

- **Correct** : ce terme est précisé dans les lois de contrôle. Les données comptables mentionnées dans les états périodiques sont correctes lorsque ces données, sous tous égards significativement importants, concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels les états sont établis ;

- **Complet** : ce terme est précisé dans les lois de contrôle. Les données comptables mentionnées dans les états périodiques sont complètes lorsque les états mentionnent, sous tous égards significativement importants, toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis.

  Les états sont considérés être complets lorsqu'ils comprennent toutes les données qui, conformément aux instructions de la CBFA, doivent être mentionnées dans les états périodiques.

  Les réviseurs d'entreprises agréés peuvent seulement exprimer une assurance limitée ou une assurance raisonnable à l'égard du respect par les établissements des instructions de la CBFA relatives à l'établissement des états périodiques dans leur ensemble après la mise en œuvre respective de l'examen limité ou de l'audit des états périodiques ;

- **Contrôle interne :** dans ses instructions, la CBFA a défini le contrôle interne comme l'ensemble des mesures qui, sous la responsabilité de la direction effective, doivent garantir avec une assurance raisonnable :

  - une conduite des affaires ordonnée et prudente, encadrée d'objectifs bien définis ;
  - une utilisation économique et efficace des moyens engagés ;
  - une connaissance et une gestion adéquate des risques en vue de protéger le patrimoine ;
  - l'intégrité et la fiabilité de l'information financière et de celle relative à la gestion ;
  - le respect des lois et règlements ainsi que des politiques générales, plans et procédures internes.

Examen limité et audit des états périodiques semestriels et de fin d'exercice

Examen limité des états périodiques semestriels

Mission

2.1. Diverses lois de contrôle prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés doivent faire rapport à la CBFA sur les résultats de l'examen limité des états périodiques semestriels. Les instructions de la CBFA précisent ce qu'il y a lieu d'entendre par états périodiques semestriels.

Diligences requises pour la mise en œuvre de l'examen limité

2.2. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent confirmer qu'ils n'ont pas connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques semestriels n'ont pas, sous tous égards significativement importants, été établis selon les instructions en vigueur de la CBFA *(réf. : par. 2.A.4)*.

Ils confirment en outre :

- que les états périodiques arrêtés en fin de semestre sont, pour ce qui est des données comptables, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires, en ce sens qu'ils sont complets, c'est-à-dire qu'ils mentionnent toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis, et qu'ils sont corrects, c'est-à-dire qu'ils concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels ils sont établis *(réf. : par. 2.A.6 à 2.A.11)* ;
- n'avoir pas connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques arrêtés en fin de semestre n'ont pas été établis par application des règles de comptabilisation et d'évaluation qui ont présidé à l'établissement des comptes annuels afférents au dernier exercice *(réf. : par. 2.A.12 à 2.A.14)*.

2.3. Les instructions de la CBFA peuvent prévoir que les réviseurs d'entreprises agréés doivent émettre des confirmations complémentaires quant à l'établissement de certains tableaux des états périodiques semestriels qui sont importants dans le cadre du suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres. A cet effet, les réviseurs d'entreprises agréés doivent mettre en œuvre les procédures qu'ils estiment nécessaires d'un point de vue professionnel *(réf. : par. 2.A.18)*.

2.4. L'examen limité des états périodiques semestriels dont question dans les lois de contrôle, doit être mis en œuvre conformément à la norme internationale d'examen limité 2410 –« Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité »[2], et aux instructions de la CBFA.

2.5. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent, dans le cadre de la mise en œuvre l'examen limité des états périodiques semestriels, veiller à ce que les travaux comprennent, pour autant que ce soit d'application, l'ensemble des procédures que les réviseurs d'entreprises agréés doivent mettre en œuvre conformément aux instructions de la CBFA, y compris celles ayant trait à l'établissement de certains tableaux des états périodiques semestriels étant importants pour le suivi du respect du règlement relatif aux fonds propres.

Diligences requises quant au rapport

2.6. Le rapport d'examen limité doit être établi conformément à la norme ISRE 2410 et aux instructions de la CBFA.

2.7. En cas de limitation de l'étendue de la mission *(scope limitation)*, les réviseurs d'entreprises agréés doivent décrire cette limitation dans leur rapport et indiquer les incertitudes auxquelles elle a donné lieu et, dans la mesure du possible, leur portée *(réf. : par. 2.A.17)*.

2.8. Le rapport doit être transmis à la CBFA aussi rapidement que possible et au plus tard endéans les délais fixés par la CBFA.

2 ISRE 2410 - *Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity.*

Le rapport en fin de semestre doit inclure entre autres les éléments suivants :

a. l'intitulé qui doit se référer à l'article de la loi de contrôle applicable ;

b. le destinataire, à savoir la CBFA ;

c. l'identification des états périodiques semestriels soumis à l'examen limité ;

d. une mention rappelant que la direction effective est responsable de l'établissement des états périodiques semestriels conformément aux instructions de la CBFA *(réf. : par. 2.A.1 à 2.A.3)* ;

e. une mention rappelant que la responsabilité du réviseur d'entreprises agréé est d'exprimer une conclusion, sur la base de son examen limité, sur les états périodiques semestriels ;

f. une mention rappelant que l'examen limité des états périodiques semestriels a été effectué selon la présente norme spécifique qui requiert que l'examen limité soit mis en œuvre conformément à la norme ISRE 2410 et aux instructions de la CBFA, en soulignant que cet examen limité consiste en des demandes d'informations, notamment auprès des personnes responsables des questions financières et comptable, et en la mise en œuvre de procédures analytiques et autres procédures d'examen limité ;

g. une mention rappelant que l'étendue d'un examen limité est très inférieure à celle d'un audit effectué selon les normes d'audit généralement acceptées et, en conséquence, ne permet pas au réviseur d'entreprises agréé d'obtenir l'assurance qu'il a relevé toutes les anomalies significatives qu'un audit pourrait permettre d'identifier et que, de ce fait, il n'exprime pas d'opinion d'audit ;

h. une conclusion confirmant que le réviseur d'entreprises agréé n'a pas connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques arrêtés en fin de semestre n'ont pas, sous tous égards significativement importants, été établis, selon les instructions en vigueur de la CBFA ;

i. les réviseurs d'entreprises agréés doivent, conformément aux lois de contrôle, confirmer en outre :

   i. que les états périodiques arrêtés en fin de semestre sont, pour ce qui est des données comptables, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires, en ce sens qu'il sont complets, c'est-à-dire qu'ils mentionnent toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis, et qu'ils sont corrects, c'est-à-dire qu'ils concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels ils sont établis ;

   ii. n'avoir pas connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques arrêtés en fin de semestre n'ont pas été établis par application des règles de comptabilisation et d'évaluation qui ont présidé à l'établissement des comptes annuels afférents au dernier exercice ;

j. pour autant que ce soit d'application, les confirmations complémentaires, prévues dans les instructions de la CBFA, concernant l'établissement de certains tableaux pour le suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres ;

k. la mention rappelant que le rapport peut uniquement être utilisé par la CBFA dans le cadre de la mission de collaboration ;

l. la date du rapport ;

   a. le nom et l'adresse du réviseur d'entreprises agréé ; et

   b. la signature du réviseur d'entreprises agréé.

(réf. : par. 2.A.19)

Audit des états périodiques de fin d'exercice

Mission

Diverses lois de contrôle prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés doivent faire rapport à la CBFA sur les résultats du contrôle de l'audit des états périodiques de fin d'exercice. Les instructions de la CBFA précisent ce qu'il y a lieu d'entendre par états périodiques.

Diligences requises pour la mise en œuvre de l'audit

2.10. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent confirmer que les états périodiques en fin d'exercice ont, sous tous égards significativement importants, été établis selon les instructions de la CBFA *(réf.: par. 2.A.5)*.

Ils doivent en outre confirmer que :

- les états périodiques arrêtés en fin d'exercice sont, pour ce qui est des données comptables, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires, en ce sens qu'ils sont complets, c'est-à-dire qu'ils mentionnent toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis, et qu'ils sont corrects, c'est-à-dire qu'ils concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels ils sont établis *(réf. : par. 2.A.6 à- 2.A.11)* ;
- les états périodiques arrêtés en fin d'exercice ont été établis par application des règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement des comptes annuels *(réf. : par. 2.A.15 et 2.A.16)*.

2.11. Les instructions de la CBFA peuvent prévoir que les réviseurs d'entreprises agréés doivent émettre des confirmations complémentaires quant à l'établissement de certains tableaux des états périodiques qui sont importants dans le cadre du suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres. A cet effet, les réviseurs d'entreprises agréés doivent mettre en œuvre les procédures qu'ils estiment nécessaires d'un point de vue professionnel *(réf. : par. 2.A.18)*.

2.12. L'audit des états périodiques dont question dans les lois de contrôle, doit être mis en œuvre conformément aux normes internationales d'audit (International Standards on Auditing, normes ISA) et aux instructions de la CBFA.

2.13. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent, dans le cadre de la mise en œuvre de l'audit des états périodiques, veiller à ce que les travaux comprennent, pour autant que ce soit d'application, toutes les procédures que les réviseurs d'entreprises agréés doivent mettre en œuvre conformément aux instructions de la CBFA, y compris les procédures ayant trait à l'établissement de certains tableaux des états périodiques étant importants pour le suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres.

2.14. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier que les données reprises dans les états périodiques en fin d'exercice pour lesquelles les instructions de la CBFA imposent qu'elles découlent directement des comptes annuels, concordent, sous tous égards significativement importants, aux comptes annuels.

Diligences requises quant au rapport

2.15. Le rapport d'audit doit être établi conformément à la norme ISA 800 - *« Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels a caractère spécifique »*[3] et aux instructions de la CBFA.

2.16. En cas de limitation de l'étendue de la mission (*scope limitation*), les réviseurs d'entreprises agréés doivent décrire cette limitation dans leur rapport et indiquer les incertitudes auxquelles elle a donné lieu et, si possible, également leur portée *(réf. : par. 2.A.17)*.

2.17. Le rapport doit être transmis à la CBFA aussi rapidement que possible et au plus tard endéans les délais fixés par la CBFA. Le rapport en fin d'exercice doit inclure entre autres les éléments suivants :

a) l'intitulé qui doit se référer à l'article de la loi de contrôle applicable ;

3 ISA 800 - *Special considerations—Audits of financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks.*

b) le destinataire, à savoir la CBFA ;
c) le paragraphe de présentation ou d'introduction :
   i) l'identification des états périodiques soumis au contrôle ; et
   ii) une mention rappelant les responsabilités respectives de la direction effective de l'établissement et du réviseur d'entreprises agréé *(réf. : par. 2.A.1 à 2.A.3)* ;
d) un paragraphe portant sur l'étendue de l'audit (décrivant la nature de l'audit) :
   i) une référence à la présente norme spécifique, aux normes ISA et aux instructions de la CBFA ; et
   ii) une description des procédures mises en œuvre par le réviseur d'entreprises agréé ;
e) une conclusion confirmant que les états périodiques ont, sous tous égards significativement importants, été établis, selon les instructions en vigueur de la CBFA ;
f) les réviseurs d'entreprises agréés doivent, conformément aux lois de contrôle, confirmer en outre que :
   i) les états périodiques arrêtés en fin d'exercice sont, pour ce qui est des données comptables, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires, en ce sens qu'ils sont complets, c'est-à-dire qu'ils mentionnent toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis, et qu'ils sont corrects, c'est-à-dire qu'ils concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels ils sont établis ;
   ii) les états périodiques arrêtés en fin d'exercice ont été établis par application des règles de comptabilisation et d'évaluation qui ont présidé à l'établissement des comptes annuels ;
g) pour autant que ce soit d'application, les confirmations complémentaires, prévues dans les instructions de la CBFA, concernant l'établissement de certains tableaux pour le suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres ;
h) la mention rappelant que le rapport peut uniquement être utilisé par la CBFA dans le cadre de la mission de collaboration ;
i) la date du rapport ;
j) le nom et l'adresse du réviseur d'entreprises agréé ; et
k) la signature du réviseur d'entreprises agréé.

(réf. : par. 2.A.20)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Responsabilité de la direction effective concernant l'établissement des états périodiques (réf. : par. 2.8 et 2.17).

2.A.1. La direction effective de l'établissement est responsable de l'établissement et de la présentation des états périodiques conformément aux instructions en vigueur de la CBFA, ainsi que de l'organisation d'un système de contrôle interne qui procure une assurance raisonnable quant à la fiabilité du processus de *reporting* financier.

2.A.2. Cette responsabilité comprend, en outre, :
- la conception, la mise en place et le maintien d'un contrôle interne qui est pertinent pour l'établissement et la présentation des états périodiques ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;
- l'application de règles de comptabilisation et d'évaluation appropriées ; ainsi que
- la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

2.A.3. La direction effective doit, conformément aux lois de contrôle, déclarer à la CBFA :
- que les états périodiques sont conformes à la comptabilité et aux inventaires ;
- avoir fait le nécessaire pour que les états périodiques soient établis selon les instructions en vigueur de la CBFA ;
- que les états périodiques ont été établis par application des règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement, selon les cas, des comptes annuels ou comptes annuels afférents au dernier exercice.

Respect des instructions de la CBFA relatives aux états périodiques arrêtés en fin de semestre (réf. : par. 2.2)

2.A.4. La mise en œuvre d'un examen limité conformément à la présente norme spécifique a pour objectif de permettre aux réviseurs d'entreprises agréés de confirmer qu'ils n'ont pas connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques en fin de semestre n'ont pas, sous tous égards significativement importants, été établis selon les instructions en vigueur de la CBFA (assurance limitée exprimée sous forme d'une opinion en forme négative).

Respect des instructions de la CBFA relatives aux états périodiques arrêtés en fin d'exercice (réf. : par. 2.10)

2.A.5. La mise en œuvre d'un audit conformément à la présente norme spécifique a pour objectif de permettre aux réviseurs d'entreprises agréés de confirmer que les états périodiques en fin d'exercice ont, sous tous égards significativement importants, été établis selon les instructions de la CBFA (assurance raisonnable exprimée sous forme d'une opinion en forme positive).

Conformité en fin de semestre et en fin d'exercice entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires (réf. : par. 2.2 et 2.10)

2.A.6. La conformité des données comptables figurant dans les états périodiques avec la comptabilité et les inventaires implique que :
- les états périodiques mentionnent toutes les données comptables prescrites par les instructions en vigueur de la CBFA (caractère complet des états périodiques) ;
- les données comptables mentionnées dans les états périodiques sont correctes (caractère correct des états périodiques).

2.A.7. En ce qui concerne la conformité entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires, les lois de contrôle prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés expriment une opinion en forme positive aussi bien en fin de semestre qu'en fin d'exercice.

2.A.8. L'examen de la conformité entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires est une procédure qui fait partie du programme de travail d'un examen limité et d'un audit mis en œuvre conformément à la présente norme spécifique. Les réviseurs d'entreprises agréés peuvent dès lors faire rapport sur cet aspect séparément en complément de la conclusion relative à l'examen limité et à l'audit des états périodiques.

2.A.9. En ce qui concerne la conformité entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires, le programme de travail prévoit entre autres une évaluation du processus de *reporting* financier pour l'établissement des états périodiques, ainsi que le rapprochement par sondage entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires.

2.A.10. L'évaluation du processus de *reporting* financier par les réviseurs d'entreprises agréés n'a pas pour objectif d'exprimer une opinion sur l'efficacité du processus de *reporting* concerné, mais, à l'instar du rapprochement par sondage entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires, de sous-tendre la confirmation que les données comptables figurant dans les états périodiques sont, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires.

2.A.11. A cet effet, les réviseurs d'entreprises agréés peuvent s'appuyer sur les résultats de l'évaluation du processus de *reporting* financier par la direction effective.

Application des règles de comptabilisation et d'évaluation en fin de semestre (réf. : par. 2.2)

2.A.12. Pour ce qui est du respect des règles de comptabilisation et d'évaluation qui ont présidé à l'établissement des comptes annuels afférents au dernier exercice, les lois de contrôle prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés expriment une opinion en forme négative.

2.A.13. La demande d'informations auprès des personnes responsables des questions financières et comptables concernant les méthodes d'évaluation et de détermination des résultats et l'évaluation sur le fait de savoir si ces méthodes :

- sont conformes aux méthodes applicables ;
- ont été appliquées de manière conforme ; et
- ont été appliquées de façon cohérente et, dans la mesure où ce n'est pas le cas, les modifications concernant (l'application) des méthodes ont été suffisamment commentées

est une procédure qui fait partie du programme de travail d'un examen limité mis en œuvre conformément à la norme ISRE 2410.

2.A.14. Etant donné que la demande d'informations concernant la conformité des méthodes d'évaluation appliquées avec les méthodes applicables fait partie du programme de travail d'un examen limité mis en œuvre conformément à la norme ISRE 2410, les réviseurs d'entreprises agréés peuvent faire rapport sur cet aspect séparément en complément de la conclusion relative à l'examen limité des états périodiques semestriels.

Application des règles de comptabilisation et d'évaluation en fin d'exercice (réf. : par. 2.10)

2.A.15. Pour ce qui est du respect des règles de comptabilisation et d'évaluation qui ont présidé à l'établissement des comptes annuels, les lois de contrôle prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés expriment une opinion en forme positive.

2.A.16. Etant donné que le contrôle de la cohérence des méthodes d'évaluation appliquées avec les méthodes applicables fait partie du programme de travail d'un audit mis en œuvre conformément aux normes ISA et que la présente norme spécifique requiert que les états périodiques soient mises en conformité avec les comptes annuels, les réviseurs d'entreprises agréés peuvent faire rapport sur cet aspect séparément en com-

plément de la conclusion relative à la mise en œuvre de l'audit des états périodiques en fin d'exercice.

Limitation de l'étendue de la mission
(réf. : par. 2.7 et 2.16)

2.A.17. Les instructions de la CBFA prévoient que pour ce qui est de l'approche modélisée, c'est-à-dire l'approche dans laquelle l'établissement calcule directement les fonds propres réglementaires à l'aide de modèles (par exemple VaR pour le risque de marché et AMA pour le risque opérationnel) ou à l'aide de modèles utilisés comme input pour le calcul de l'exigence réglementaire en fonds propres (comme les modèles PD, LGD et EAD pour le risque de crédit), les réviseurs d'entreprises agréés ne sont pas tenus de valider le modèle. Les instructions prévoient également que le contrôle du respect des conditions d'agrément des modèles internes tel que défini dans les normes réglementaires ne relève pas de la responsabilité du réviseur d'entreprises agréé. Par « conditions d'agrément » il y a lieu d'entendre notamment l'approbation initiale des modèles, le suivi de certaines exigences qualitatives et la révision annuelle.

Confirmations complémentaires autres que celles concernant le fait que les états périodiques sont corrects et complets et concernant l'application des règles de comptabilisation et d'évaluation
(réf. : par. 2.3 et 2.11)

2.A.18. Les instructions de la CBFA peuvent prévoir que les réviseurs d'entreprises agréés doivent émettre des confirmations concernant l'établissement de certains tableaux des états périodiques qui sont importants dans le cadre du suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres. Les procédures que les réviseurs d'entreprises agréés doivent mettre en œuvre dans ce contexte, n'entrent pas dans le champ d'application de la présente norme spécifique.

Etablissement du rapport en fin de semestre
(réf. : par. 2.8)

2.A.19. L'annexe A de la présente norme spécifique contient un exemple de rapport qui peut être utilisé dans le cadre de l'examen des états périodiques semestriels. Pour l'établissement du rapport, il a notamment été tenu compte des dispositions relatives au *reporting* des constatations qui résultent des procédures d'examen limité effectués selon la norme ISRE 2410, ainsi que des instructions de la CBFA et des dispositions de la présente norme spécifique.

Le rapport contient, outre l'assurance limitée, prévue par les lois de contrôle, concernant le respect par l'établissement des instructions en vigueur de la CBFA relatives à l'établissement des états périodiques :

- les confirmations selon les lois de contrôle et les instructions de la CBFA quant :
  - au fait que les états périodiques sont complets et corrects (opinion en forme positive) ;
  - à l'application des règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement des comptes annuels afférents au dernier exercice (opinion en forme négative) ;
- pour autant que ce soit d'application, les confirmations complémentaires selon les instructions de la CBFA quant à l'établissement de certains tableaux pour le suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres.

Etablissement du rapport en fin d'exercice
(réf. : par. 2.17)

2.A.20. L'annexe B de la présente norme contient un exemple de rapport d'audit qui peut être utilisé dans le cadre de l'audit des états périodiques de fin d'exercice. Pour l'établissement du rapport il a notamment été tenu compte des dispositions de la norme ISA 800 relatives au *reporting* des constatations qui résultent des procédures d'audit effectuées selon les normes ISA, ainsi que des instructions de la CBFA et des dispositions de la présente norme spécifique.

Le rapport contient, outre l'assurance raisonnable, prévue par les lois de contrôle, concernant le respect par l'établissement des instructions en vigueur de la CBFA relatives à l'établissement des états périodiques :

- les confirmations selon les lois de contrôle et les instructions de la CBFA quant :
  - au fait que les états périodiques sont complets et corrects (opinion en forme positive) ;
  - à l'application des règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement des comptes annuels (opinion en forme positive) ;
- pour autant que ce soit d'application, les confirmations complémentaires selon les instructions de la CBFA quant à l'établissement de certains tableaux pour le suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres.

Evaluation des mesures de contrôle interne

Mission

3.1. Diverses lois de contrôle prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés doivent évaluer les mesures de contrôle interne adoptées par les établissements soumis au contrôle et communiquer leurs conclusions en la matière à la CBFA.

3.2. La CBFA a précisé la portée de la mission des réviseurs d'entreprises agréés dans ses instructions. Cette mission porte sur l'évaluation de l'ensemble des mesures de contrôle interne pour fournir une assurance raisonnable quant à la fiabilité du processus de *reporting* financier et prudentiel et de l'ensemble des mesures de contrôle interne en matière de maîtrise des activités opérationnelles *(réf. : par. 3.A.1)*.

3.3. La mission comprend la fonction de *compliance* en tant qu'élément d'une organisation adaptée, mais la mission ne comprend pas la vérification du respect par l'établissement de l'ensemble des législations.

3.4. La mission des réviseurs d'entreprises agréés comprend également, pour autant que ce soit d'application, l'évaluation de l'adéquation des dispositions prises par les établissements de crédit de droit belge, les succursales en Belgique d'établissements de crédit non membres de l'EEE, les entreprises d'investissement de droit belge et les succursales en Belgique d'entreprises d'investissement non membres de l'EEE pour préserver les avoirs des clients en application des articles 77 (uniquement pour les sociétés de bourse), *77bis* et *77ter* de la loi du 6 avril 1995 et des mesures d'exécution prises par le Roi en vertu de ces dispositions, ainsi que la communication de leurs conclusions en la matière à la CBFA.

Cette mission comprend l'évaluation des mesures adoptées par l'établissement en exécution des principes de la circulaire PPB-2007-7-CPB.

3.5. Pour les succursales en Belgique des établissements de l'EEE, la mission est – pour autant que le statut légal et les instructions de la CBFA prévoient une évaluation des mesures de contrôle interne – limitée à l'évaluation des mesures adoptées par les établissements pour se conformer aux lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquelles la CBFA est compétente. La mission auprès des succursales en Belgique des établissements non membres de l'EEE comprend également :

- l'évaluation de l'ensemble des mesures de contrôle interne pour procurer une assurance raisonnable quant à la fiabilité du processus de *reporting* financier et prudentiel, ainsi que
- la fonction de *compliance (réf. : par. 3.A.2)*.

3.6. La mission porte sur la communication des conclusions à la CBFA quant à l'évaluation, pour autant que ce soit d'application, de l'ensemble des mesures de contrôle adoptées pour :

- procurer une assurance raisonnable quant à la fiabilité du processus de *reporting* financier et prudentiel ;
- la maîtrise des activités opérationnelles ;
- préserver les avoirs des clients ;
- le respect des lois, arrêtés et règlements applicables aux succursales d'établissements membres de l'EEE et pour lesquels la CBFA est compétente.

3.7. La mission du réviseur d'entreprises agréé ne porte pas préjudice aux responsabilités des personnes chargées de la direction effective et de l'organe légal d'administration, si un tel organe existe, telles que décrites dans la législation applicable.

Diligences requises dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne d'établissements de droit belge, à l'exception des compagnies financières mixtes de droit belge, et des succursales en Belgique d'établissements non membres de l'EEE, y compris, pour autant que ce soit d'application, l'évaluation de l'adéquation des dispositions prises pour préserver les avoirs des clients

3.8. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent évaluer l'ensemble des mesures de contrôle interne élaborées par l'établissement :

- pour procurer une assurance raisonnable quant à la fiabilité du processus de *re-*

porting financier et prudentiel *(réf. : par. 3.A.11 à 3.A.13)* ;
- en matière de maîtrise des risques liés aux activités opérationnelles *(réf. : par. 3.A.14)*.

3.9. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier comment la direction effective a veillé à ce que l'évaluation qu'elle a effectuée, ainsi que la documentation et le rapport qu'elle a établi, répondent aux exigences de la circulaire de la CBFA relative à l'évaluation du système de contrôle interne. Dans ce cadre, les réviseurs d'entreprises agréés doivent effectuer une analyse critique du rapport de la direction effective en examinant :
- si le rapport de la direction effective reflète la manière dont ont procédé les personnes chargées de la direction effective pour rédiger leur rapport ;
- si le rapport s'appuie sur une documentation suffisante *(réf. : par. 3.A.26 à 3.A.43)*.

3.10. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent mettre en œuvre au moins les procédures énumérées dans les instructions de la CBFA et doivent compléter ces procédures s'ils l'estiment nécessaires en exerçant leur jugement professionnel. Dans leur rapport, les réviseurs d'entreprises agréés doivent indiquer clairement la nature des procédures complémentaires mises en œuvre, ainsi que les constatations pertinentes qui découlent de ces procédures complémentaires *(réf. : par. 3.A.15)*.

3.11. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent, pour autant que ce soit d'application, évaluer l'adéquation des dispositions prises pour préserver les avoirs des clients en application des articles 77 (uniquement pour les sociétés de bourse), *77bis* et *77ter* de la loi du 6 avril 1995 et des mesures d'exécution prises par le Roi en vertu de ces dispositions. Cette évaluation implique que les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier si l'établissement applique les principes d'une saine pratique en matière d'administration des instruments financiers et les procédures de contrôle interne qui s'y rattachent, comme clarifiés dans la circulaire PPB-2007-7-CPB *(réf. : par. 3.A.16 à 3.A.20)*.

3.12. Les réviseurs d'entreprises doivent vérifier si la direction effective a, dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne et dans le rapport sur les résultats de cette évaluation, pour autant que ce soit requis, été attentif au respect des principes de la circulaire PPB-2007-7-CPB.

3.13. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier les mesures de contrôle interne par rapport aux mesures de contrôle interne reprises dans le régime public de contrôle applicable aux établissements concernés *(réf. : par. 3.A.44 à 3.A.46)*.

3.14. Si le réviseur d'entreprises agréé, dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne, s'appuie sur les travaux d'un autre professionnel, il doit rédiger des instructions détaillées dans lesquelles il clarifie certains aspects du processus d'évaluation à mettre en œuvre par la direction effective, telle la méthode d'évaluation, l'exhaustivité des critères (y compris les éventuels critères locaux), la documentation, la vérification du fonctionnement et les connaissances au niveau local des objectifs de l'exercice d'appréciation.

3.15. Le rapport de la direction effective concerne partiellement des éléments ne devant pas être appréciés par les réviseurs d'entreprises agréés. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent toutefois vérifier que le rapport ne contient pas d'incohérences manifestes par rapport à l'information dont ils disposent dans le cadre de leur mandat.

Diligences requises dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne auprès de succursales d'établissements de l'EEE et de compagnies financières mixtes de droit belge

3.16. Si les établissements sont soumis à une circulaire de la CBFA qui prévoit que la direction effective doit adresser un rapport aux réviseurs d'entreprises agréés et à la CBFA concernant la description et l'évaluation du contrôle interne, les réviseurs d'entreprises agréés doivent effectuer une analyse critique du rapport de la direction effective comme prévu au paragraphe 3.9.

3.17. Les réviseurs d'entreprises agréés auprès des succursales en Belgique d'établissements de crédit, de sociétés de bourse et de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif qui entrent dans le champ d'application de la directive 85/611/CEE, membres de l'EEE, doivent évaluer les mesures de contrôle interne adoptées par ces établissements pour se conformer aux lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquelles la CBFA est compétente. Les lois de contrôle déterminent les compétences de la CBFA précisées dans les instructions de la CBFA *(réf. : par. 3.A.21 à 3.A.23)*.

3.18. L'évaluation des mesures de contrôle interne auprès des succursales en Belgique d'établissements de crédit de l'EEE et d'entreprises d'investissement de l'EEE doit également comprendre, pour ce qui concerne les éventuels services et activités d'investissement effectués par ces établissements, l'évaluation des mesures adoptées en exécution des principes de la circulaire PPB-2007-7-CPB qui sont applicables à ces succursales concernant :

- la confirmation des opérations effectuées par l'établissement sur des instruments financiers pour un client non professionnel ;
- la fourniture au client d'un relevé détaillé des instruments financiers détenus pour son compte.

3.19. Pour les compagnies financières mixtes de droit belge, les réviseurs d'entreprises agréés doivent évaluer le caractère adéquat des procédures de gestion des risques, ainsi que le caractère adéquat des dispositifs de contrôle interne, ainsi que de l'organisation administrative et comptable, visés à l'article 13 de l'arrêté royal du 21 novembre 2005. A cette fin, les réviseurs d'entreprises agréés sont tenus de mettre en œuvre les procédures au niveau du groupe visées aux instructions de la CBFA *(réf.: par. 3.A.24 et 3.A.25)*.

3.20. Pour les cas visés aux paragraphes 3.17 à 3.19 et pour autant que la direction effective n'est pas tenue de rédiger un rapport concernant la description et l'évaluation du contrôle interne, les réviseurs d'entreprises agréés doivent s'appuyer sur la connaissance acquise et la documentation établie dans le cadre de la mission de droit privé et du contrôle des états périodiques, en particulier sur le système de contrôle interne relatif au processus de *reporting* financier.

3.21. Les instructions de la CBFA peuvent prévoir que les réviseurs d'entreprises agréés doivent prendre contact avec les services de la CBFA afin de fixer la manière dont la collaboration avec la CBFA se déroulera. C'est notamment le cas pour l'évaluation des mesures de contrôle interne auprès de compagnies financières et de compagnies financières mixtes de droit étranger.

3.22. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier les mesures de contrôle interne – pour autant que celles-ci se rapportent au respect des lois, arrêtés et règlements pour lesquelles la CBFA est compétente – par rapport aux mesures de contrôle interne reprises dans le régime public de contrôle (cf. également par. 3.13).

Diligences requises quant au rapport (réf. : par. 3.A.47 à 3.A.49)

3.23. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent communiquer leurs constatations à la CBFA. Le rapport doit être transmis à la CBFA aussi rapidement que possible et au plus tard endéans les délais fixés par la CBFA.

3.24. Dans leur rapport destiné à la CBFA, les réviseurs d'entreprises agréés doivent inclure leurs constatations à l'égard du rapport des personnes chargées de la direction effective, pour autant que ce rapport soit requis.

3.25. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent, dans le cadre de la rédaction de leur rapport sur leurs constatations, s'appuyer sur les procédures mises en œuvres décrites dans ledit rapport. Dans ce rapport, les réviseurs d'entreprises agréés doivent, pour autant que ce soit requis, mentionner séparément les procédures mises en œuvre dans le cadre de l'évaluation de l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients, ainsi que leurs constatations sur les procédures mises en œuvre. En outre, le réviseur d'entreprises agréé peut rédiger un rapport distinct sur l'évaluation de l'adéqua-

tion des mesures prises pour préserver les avoirs des clients.

3.26. Le rapport du réviseur d'entreprises agréé doit, pour autant qu'aucun rapport séparé ne soit rédigé sur l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients, inclure les éléments suivants :

a. l'intitulé qui doit se référer à l'article de la loi de contrôle applicable ;

b. le destinataire, à savoirla CBFA ;

c. une mention rappelant que la direction effective est responsable de l'organisation et du fonctionnement du contrôle interne conformément aux dispositions des lois de contrôle (réf.: par. 3.A.3 à 3.A.7) ;

d. une mention rappelant que l'organe légal d'administration doit, si un tel organe existe, contrôler si l'établissement se conforme aux dispositions légales relatives au contrôle interne (réf. : par. 3.A.8 et 3.A.9) ;

e. une mention rappelant que le réviseur d'entreprises agréé est responsable de l'évaluation de la conception des mesures de contrôle interne adoptées conformément aux lois de contrôle et aux instructions de la CBFA, ainsi que de la communication des conclusions à la CBFA dans le cadre de cette évaluation ;

f. une mention rappelant que les procédures ont été mises en œuvre conformément aux instructions de la CBFA et à la présente norme spécifique ;

g. une mention rappelant que le réviseur d'entreprises agréé a, le cas échéant, évalué de façon critique le rapport de la direction effective, et la documentation sur laquelle le rapport est basé, ainsi que sur le fait que le réviseur d'entreprises s'est appuyé sur sa connaissance acquise et sur la documentation établie dans le cadre de sa mission de droit privé, en particulier sur le système de contrôle interne relatif au processus de *reporting* financier ;

h. une description des procédures mises en œuvre. Les procédures mises en œuvre dans le cadre de l'évaluation de l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients doivent être mentionnées séparément ;

i. une mention rappelant les limitations dans l'exécution de la mission *(réf. : par. 3.A.50 à 3.A.55)* ;

j. une indication des conclusions groupées en fonction de la matière sur laquelle elles se portent :
   - le respect des dispositions de la circulaire CBFA_2008_12 et CBFA_2009_26 concernant le rapport de la direction effective ;
   - le processus de *reporting* financier ;
   - les mesures prises en vertu du respect des lois, arrêtés et règlements qui sont applicables aux succursales en Belgique d'établissements de l'EEE et pour lesquels la CBFA est compétente;
   - la préservation des avoirs des clients ; et
   - les autres conclusions ;

k. la mention que le rapport est destiné exclusivement à être utilisé par la CBFA dans le cadre de la mission de collaboration ;

l. la date du rapport ;

m. le nom et l'adresse du réviseur d'entreprises agréé ; et

n. la signature du réviseur d'entreprises agréé *(réf. : par. 3.A.56)*.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Mission

3.A.1. Pour les services et activités d'investissement, la mission des réviseurs d'entreprises agréés comprend, pour autant que ce soit d'application, l'évaluation des mesures de contrôle interne adoptées par l'établissement visant à :

- empêcher les conflits d'intérêt ;
- assurer la continuité des services et activités d'investissement ;
- limiter les risques lorsque l'exécution de tâches opérationnelles essentielles pour assurer la fourniture de ses services de manière satisfaisante est confiée à des tiers (réf. : par. 3.2).

3.A.2. La mission auprès des succursales en Belgique d'établissements de crédit de l'EEE et d'entreprises d'investissement de l'EEE comprend également, pour ce qui concerne les éventuels services et activités d'investissement effectués par ces établissements, l'évaluation des mesures de contrôle interne prises en vertu du respect des dispositions relatives à :

- la confirmation des opérations effectuées par l'établissement sur des instruments financiers pour un client non professionnel ;
- la fourniture au client d'un relevé détaillé des instruments financiers détenus pour son compte (réf. : par. 3.5).

Responsabilités de la direction effective (réf. : par. 3.26)

3.A.3. La responsabilité de l'organisation et du fonctionnement du contrôle interne conformément aux dispositions de la législation applicable, incombe à la direction effective.

3.A.4. La direction effective doit faire en sorte que l'établissement dispose d'un ensemble de mesures de contrôle interne tel que prévu par la législation applicable.

3.A.5. Les personnes chargées de la direction effective sont sous la surveillance de l'organe légal d'administration, si un tel organe existe, responsables de la prise de toutes les mesures nécessaires pour assurer le respect :

- d'un processus d'élaboration de *reporting* financier adéquat ;
- d'un fonctionnement opérationnel adéquat de l'établissement ;
- de règles adéquates en matière de *compliance* et d'intégrité de l'établissement.

3.A.6. Conformément à la législation applicable, les personnes chargées de la direction effective font, pour autant que ce soit d'application, rapport au moins une fois par an à l'organe légal d'administration, à la CBFA et au réviseur d'entreprises agréé, sur le respect des exigences en matière de contrôle interne telles que décrites dans la législation applicable à l'établissement. La transmission des informations à la CBFA et au réviseur d'entreprises agréé s'effectue conformément aux modalités établies par la CBFA.

3.A.7. La direction effective de certains établissements soumis au contrôle n'est pas tenue d'évaluer annuellement le fonctionnement du contrôle interne et d'en faire rapport aux réviseurs d'entreprises agrées et à la CBFA. A l'heure actuelle, c'est notamment le cas pour :

- les succursales en Belgique d'établissements de crédit , de sociétés de bourse et de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif, membres de l'EEE ;
- les compagnies financières et les compagnies financières mixtes de droit étranger dont la CBFA exerce le contrôle prudentiel ; et
- les compagnies financières mixtes de droit belge.

Le fait que la direction effective de ces établissements n'est pas tenue d'évaluer annuellement le fonctionnement du contrôle interne et d'en faire rapport aux réviseurs d'entreprises agréés et à la CBFA ne porte pas préjudice aux responsabilités de la direction effective pour se conformer aux dispositions légales applicables à ces établissements, y compris les dispositions pour lesquelles la CBFA est compétente.

Responsabilités de l'organe légal d'administration (si un tel organe existe)
(réf. : par. 3.26)

3.A.8. La responsabilité du contrôle de l'organisation et du fonctionnement du contrôle interne, conformément à la législation applicable aux établissements, incombe à l'organe légal d'administration, le cas échéant par l'intermédiaire du comité d'audit.

3.A.9. Conformément à la législation applicable à l'établissement, l'organe légal d'administration doit contrôler, le cas échéant par l'intermédiaire du comité d'audit, si l'établissement se conforme aux exigences en matière de contrôle interne telles que prescrites par la législation, et doit prendre connaissance des mesures adéquates prises.

Evaluation des mesures de contrôle interne par les réviseurs d'entreprises agréés

3.A.10. Les éléments les plus importants de l'évaluation des mesures de contrôle interne sont le rapport des personnes chargées de la direction effective, ainsi que la connaissance acquise et la documentation rédigée dans le cadre de la mission de droit privé et le contrôle des états périodiques, en particulier sur le système de contrôle interne et le processus de *reporting* financier.

Evaluation des mesures de contrôle interne relatives la fiabilité du processus de reporting financier et prudentiel (réf. : par. 3.8)

3.A.11. La présente norme spécifique reprend, à titre d'information, quelques dispositions générales relatives aux évaluations du contrôle interne que les réviseurs d'entreprises agréés doivent effectuer dans le cadre soit du contrôle des comptes annuels, soit de la certification des informations comptables annuelles publiées et du contrôle des états périodiques. Le contrôle des comptes annuels doit être réalisé conformément aux normes de révision applicables. Le contrôle des états périodiques doit être réalisé conformément aux dispositions de la présente norme spécifique.

3.A.12. En ce qui concerne l'examen limité et le contrôle des états périodiques, la présente norme spécifique prévoit notamment que l'examen limité et l'audit doivent être réalisés conformément à la norme ISRE 2410 et aux normes ISA respectivement. Lors de la définition des procédures devant être mises en œuvre pour effectuer un audit selon les normes internationales d'audit, le réviseur d'entreprises agréé respecte toutes les normes ISA qui sont pertinentes pour l'audit, y compris les procédures décrites dans les normes ISA, ayant trait à la connaissance de l'entité et de son environnement que le réviseur d'entreprises agréé doit acquérir et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives, ainsi que les procédures que les réviseurs d'entreprises agréés doivent mettre en œuvre en fonction de leur évaluation du risque.

3.A.13. Les Normes générales de révision de l'IRE et les normes ISA prévoient notamment que, dans le cadre de la réalisation d'un audit conformément à ces normes, les réviseurs d'entreprises agréés doivent :

- tenir compte du système de contrôle interne existant et des dispositions légales et réglementaires applicables pour définir les procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais pas pour exprimer une opinion sur la conception et le fonctionnement du système de contrôle interne ou sur le respect des dispositions légales et réglementaires ;
- acquérir une connaissance de l'établissement et de son environnement, y compris celle de son contrôle interne, qui soit suffisante pour leur permettre d'identifier et d'évaluer la nature et l'étendue du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires ;
- acquérir une connaissance des aspects du contrôle interne qui sont pertinents pour l'audit ;

- concevoir et réaliser des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction et répondent au risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions. A cet effet, les réviseurs d'entreprises agréés doivent procéder à la réalisation de contrôles de substance et/ou de tests de procédures.

Evaluation des mesures de contrôle interne visant à maîtriser les activités opérationnelles (réf. : par. 3.8)

3.A.14. En complément de l'évaluation des mesures de contrôle interne relatives à la fiabilité du processus de *reporting* financier et prudentiel, le réviseur d'entreprises agréé doit, pour autant que ce soit d'application, également évaluer le contrôle interne visant à maîtriser les activités opérationnelles. A cet effet, le réviseur d'entreprises agréé s'appuie notamment sur ses connaissances tenues à jour, relatives au régime public de contrôle applicable à l'établissement soumis au contrôle.

Evaluation des mesures de contrôle interne spécifiques (réf. : par. 3.10)

3.A.15. Les instructions de la CBFA peuvent attirer l'attention sur l'évaluation de mesures de contrôle interne spécifiques. C'est notamment le cas pour les sociétés de gestion d'organismes de placement collectif pour lesquelles les instructions de la CBFA attirent l'attention des réviseurs d'entreprises agréés sur l'évaluation des mesures de contrôle interne spécifiques auprès de ces sociétés tel que prévu à l'article 153, § 3, alinéas 2 et 3 et §§ 5 et 6 de la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement.

Evaluation, le cas échéant, de l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients (réf. : par. 3.11)

3.A.16. Les instructions de la CBFA prévoient que l'évaluation par le réviseur d'entreprises agréé du contrôle interne en matière de services et d'activités d'investissement comprend notamment une évaluation critique du rapport des personnes chargées de la direction effective, le cas échéant du comité de direction, rédigé conformément aux dispositions légales applicables. Le réviseur d'entreprises agréé doit examiner si le rapport reflète la manière dont ont procédé les personnes chargées de la direction effective pour rédiger leur rapport et si le rapport s'appuie sur une documentation suffisante comme décrit au paragraphe 3.9.

3.A.17. Dans le cadre de l'évaluation de l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients, les réviseurs d'entreprises agréés demandent des informations auprès de la direction effective, le cas échant le comité de direction, concernant la manière dont elle a procédé pour évaluer le respect des dispositions légales relatives à la préservation des avoirs des clients en application :

- des articles 77 (uniquement pour les sociétés de bourse), *77bis* et *77ter* de la loi du 6 avril 1995 ;
- des mesures d'exécution prises en vertu de ces dispositions (arrêté royal du 3 juin 2007) ; et
- du respect des principes de la circulaire PPB-2007-7-CPB,

et évaluent également ces informations.

3.A.18. En ce qui concerne le respect des dispositions de l'article 77 de la loi du 6 avril 1995, une attention particulière doit être prêtée au respect des :

- limitations concernant la réception de dépôts ;
- conditions et modalités auxquelles doivent répondre les dépôts de fonds et les conditions et modalités des placements effectués concernant ces fonds ; et
- conditions et modalités couvrant les règles d'organisation et les règles de protection et d'information des clients afférentes à la réception de fonds et à leur placement auprès d'autres intermédiaires.

Les limitations, conditions et modalités que les sociétés de bourse doivent répondre sont précisées dans l'arrêté royal du 3 juin 2007.

3.A.19. En ce qui concerne le respect des dispositions des articles 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995, une attention particulière doit être prêtée au respect des :

- limitations concernant l'usage d'instruments financiers appartenant à un client ;
- conditions auxquelles doivent répondre les dépôts d'instruments financiers effectués par les clients ;
- règles d'information des clients afférentes à la réception d'instruments financiers et à leur dépôt auprès d'autres intermédiaires ;
- dispositions relatives à l'établissement des données et comptes nécessaires pour permettre de distinguer les avoirs détenus par un client déterminé de ceux détenus par d'autres clients ainsi que de leurs propres avoirs ; et
- exigences en matière d'organisation comptable et de règles comptables afférentes aux dépôts de fonds effectués auprès de sociétés de bourse ou d'instruments financiers effectués auprès de sociétés de bourse ou d'établissements de crédit.

Les limitations, conditions et modalités que les sociétés de bourse doivent répondre sont précisées dans l'arrêté royal du 3 juin 2007 et dans la circulaire PPB-2007-7-CPB.

3.A.20. Pour les établissements de crédit et les entreprises d'investissement de droit belge, l'évaluation de l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients doit être effectuée sur base sociale et pour les succursales en Belgique des établissements mentionnés ci-dessus, sur base territoriale. La portée de l'évaluation de l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients est dès lors plus limitée que l'évaluation des mesures de contrôle interne qui, pour autant que ce soit d'application, porte également sur le groupe soumis au contrôle consolidé de la CBFA.

Evaluation, pour autant que ce soit d'application, des mesures de contrôle interne prises pour se conformer aux lois, arrêtés et règlements qui sont applicables aux succursales d'établissements de l'EEE et pour lesquelles la CBFA est compétente (réf. : par. 3.17)

3.A.21. La loi du 22 mars 1993 prévoit notamment que les réviseurs d'entreprises de succursales en Belgique d'établissements de crédit de l'EEE doivent faire rapport à la CBFA sur les mesures de contrôle interne prises par ces établissements pour se conformer aux dispositions qui leur sont applicables en matière de l'établissement des états périodiques et de la publication de certaines informations comptables, et pour se conformer aux dispositions relatives à la politique monétaire et à la gestion du risque de liquidité telles que précisées dans les circulaires de la CBFA.

3.A.22. Dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne, il est recommandé de mettre, au moins, en œuvre les procédures suivantes :

- acquisition d'une connaissance suffisante de l'établissement et de son environnement ;
- examen du système de contrôle interne conformément aux Normes générales de révision de l'IRE et aux normes ISA ;
- examen des procès-verbaux des réunions de la direction effective ;
- tenue à jour des connaissances relatives au régime public de contrôle et en particulier celles relatives aux lois, arrêtés et règlements applicables à l'entité et pour lesquelles la CBFA est compétente ;
- examen de documents qui concernent les lois, arrêtés et règlements applicables et pour lesquels la CBFA est compétente ;
- demande d'informations auprès de la direction effective sur les mesures de contrôle interne adoptées par l'établissement pour se conformer aux lois, arrêtés et règlements applicables et pour lesquelles la CBFA est compétente , ainsi que l'évaluation de ces informations.

Pour autant que l'établissement soit soumis à une circulaire de la CBFA pré-

voyant que la direction effective établit un rapport destiné aux réviseurs d'entreprises agréés et à la CBFA, concernant la description et l'évaluation du contrôle interne :

- demande et évaluation, auprès de la direction effective, d'informations sur la manière dont elle a procédé pour évaluer les mesures de contrôle interne prises pour se conformer aux lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquelles, conformément aux lois de contrôle, la CBFA est compétente, ainsi que pour rédiger son rapport;
- examen de la documentation à l'appui du rapport de la direction effective ;
- examen du rapport de la direction effective à la lumière de la connaissance acquise dans le cadre de la mission de droit privé ;
- examen sur le fait de savoir si le rapport établi par la direction effective reflète la manière dont la direction effective a procédé à l'évaluation du contrôle interne;
- la revue du respect des dispositions contenues dans la circulaire de la CBFA qui prévoit un rapport de la direction directive, une attention particulière ayant été consacrée à la méthodologie adoptée et à la documentation à l'appui du rapport.

3.A.23. Pour les succursales en Belgique de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif de l'EEE qui n'entrent pas dans le champ d'application de la directive 85/611/CEE la portée de l'évaluation est identique à celle des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif de droit belge.

Evaluation des mesures de contrôle interne auprès de compagnies financières mixtes de droit belge (réf. : par. 3.19)

3.A.24. Les instructions de la CBFA stipulent qu'il est recommandé de convenir que la direction effective fournisse sur une base volontaire une lettre d'affirmation minimale aux réviseurs d'entreprises agréés afin de leur permettre d'effectuer les évaluations demandées.

3.A.25. Les instructions de la CBFA comprennent un relevé des procédures que les réviseurs d'entreprises agréés doivent mettre en œuvre au niveau du groupe dans le cadre de l'évaluation du caractère adéquat des procédures de gestion des risques et des dispositifs de contrôle interne, ainsi que de l'organisation administrative et comptable.

Analyse critique, pour autant que ce soit d'application, du rapport de la direction effective (réf. : par. 3.9)

Rapport de la direction effective

3.A.26. La CBFA a émis des circulaires qui fixent les modalités concernant l'évaluation du système de contrôle interne par la direction effective et le *reporting* de l'évaluation du système de contrôle interne.

3.A.27. L'évaluation et le *reporting* du système de contrôle interne doivent être effectués tant sur base sociale que sur base consolidée. Les circulaires de la CBFA relatives à l'évaluation du système de contrôle interne prévoient toutefois que dans certains cas spécifiques le rapport de l'entreprise réglementée peut faire partie du rapport sur base consolidée ou sous-consolidée, à condition que les aspects pertinents de l'entreprise réglementée figurent dans le rapport consolidé ou sous-consolidé de manière identifiable. Cette façon de procéder n'enlève cependant en rien la responsabilité de l'entreprise réglementée quant au respect de ses obligations légales, dont celle de faire rapport à l'organe légal d'administration

Exigences portant sur le contenu du rapport de la direction effective

3.A.28. Le rapport de la direction effective comprend :
- une partie descriptive ;
- une partie évaluative ;
- un relevé des mesures prises.

3.A.29. La direction effective doit donner une description succincte :
- de la méthode utilisée pour évaluer le contrôle interne ;
- des mesures de contrôle interne prises pour assurer la fiabilité du processus

de *reporting* financier (comptes annuels et *reporting* prudentiel);
- du fonctionnement opérationnel, des activités et des processus de contrôle interne significatifs de l'établissement;
- de la gestion générale des risques de l'établissement, une référence pouvant être faite aux documents descriptifs consultables qui existent déjà (dossier permanent);
- des domaines de *compliance* spécifiques concernant l'intégrité de l'établissement et la protection des clients.

3.A.30. La direction effective doit procéder à une évaluation de l'adéquation et du fonctionnement du contrôle interne existant. Cette évaluation, qui consiste en un *self assessment*, porte sur les domaines indiqués dans les circulaires de la CBFA, tels que notamment:
- le processus de *reporting* financier (comptes annuels et *reporting* prudentiel);
- le fonctionnement opérationnel;
- les activités; et
- les processus de contrôle interne significatifs de l'établissement.

3.A.31. L'évaluation du système de contrôle interne par la direction effective s'effectue sur la base d'une méthode communément acceptée et sur la base de la documentation constituée dans le cadre de ce processus. L'évaluation des mesures de contrôle interne pourra également s'effectuer sur la base des critères énoncés dans les différentes circulaires organisationnelles émises par la CBFA, ainsi que dans les documents de référence émanant de forums prudentiels internationaux.

3.A.32. Par méthode communément acceptée, on entend une méthode basée sur des modèles acceptés sur le plan international ou national (tels que le cadre référentiel COSO) en matière de contrôle interne. Le rapport de la direction effective doit clairement indiquer le modèle utilisé par l'établissement pour évaluer le système de contrôle interne.

3.A.33. Le rapport de la direction effective adressé à la CBFA et au réviseur d'entreprises agréé a pour objectif:
- de permettre la vérification du respect par l'établissement des diverses exigences organisationnelles et des règles de protection légales et/ou réglementaires;
- de fournir un relevé des mesures adéquates prises par la direction effective pour répondre à ces exigences et à ces règles.

La communication de ce rapport doit s'inscrire dans la ligne des actions et attentes prudentielles de la CBFA telles que décrites dans ses circulaires.

3.A.34. Pour les établissements de droit belge ayant des succursales à l'étranger ou des filiales, le rapport de la direction effective doit également couvrir ces succursales et filiales significatives. Par conséquent, le rapport du réviseur d'entreprises agréé couvrira également ces activités. A cet effet, le réviseur d'entreprises agréé peut soit visiter lui-même ces succursales ou filiales, soit s'appuyer sur son évaluation du rapport détaillé des réviseurs d'entreprises (agréés) (ou professionnels similaires à l'étranger) qui exercent une fonction similaire auprès de ces succursales ou filiales.

Evaluation de la méthode suivie par la direction effective pour l'évaluation du contrôle interne

3.A.35. Les réviseurs d'entreprises agréés évaluent de manière critique la méthode suivie par la direction effective. Dans ce cadre, les éléments cités ci-après sont pris en considération.

3.A.36. Le choix et l'approbation de la méthode et du plan de mise en œuvre par la direction effective et, l'organe légal d'administration, si un tel organe existe (le cas échéant par l'intermédiaire du comité d'audit).

3.A.37. La mesure par laquelle la direction effective et l'organe légal d'administration, si un tel organe existe (le cas échéant par l'intermédiaire du comité d'audit), a vérifié si la méthode suivie est basée sur des modèles acceptés sur le plan international ou national (tels que le cadre référentiel COSO) en matière de contrôle interne, si la méthode est suffisamment

étayée et si elle a été appliquée de manière cohérente.

3.A.38. La façon dont la méthode permet d'obtenir une assurance raisonnable quant à :
- la conduite des affaires ordonnée et prudente, encadrée d'objectifs bien définis ;
- l'utilisation économique et efficace des moyens engagés ;
- la connaissance et la gestion adéquate des risques en vue de protéger le patrimoine ;
- l'intégrité et la fiabilité de l'information financière et celle relative à la gestion ; et
- le respect des lois et règlements ainsi que des politiques générales, plans et procédures internes.

3.A.39. La façon dont la méthode se base sur les éléments de contrôle suivants ou analogues, notamment :

- l'environnement interne ;
- la définition des objectifs ;
- l'identification des événements (opportunités/risques) susceptibles d'avoir des impacts positifs ou négatifs sur la réalisation des objectifs fixés ;
- l'évaluation des risques ou évaluation des risques identifiés;
- les réponses aux risques afin d'éviter, d'accepter, de partager ou de diminuer les risques ;
- les activités de contrôle ;
- l'information et la communication ; et
- le suivi.

3.A.40. La fixation des objectifs de l'organisation à différents niveaux de l'établissement et en cohérence mutuelle. La façon dont l'évaluation des risques identifie et analyse tous les risques qui peuvent entraver la réalisation des objectifs du contrôle interne et qui sert de base pour déterminer la manière dont ces risques sont gérés.

3.A.41. La façon dont la méthode consacre suffisamment d'attention au respect par l'établissement des critères fixés auxquels doit répondre le système de contrôle interne comme précisé dans la réglementation, les circulaires et les documents de forums internationaux applicables. Ceci suppose que l'établissement fasse un inventaire de toutes les exigences de contrôle interne importantes auxquelles il doit se conformer.

3.A.42. La manière dont les aspects du contrôle interne importants sont identifiés.

Autres éléments à prendre en considération dans le cadre de l'analyse critique du rapport de la direction effective

3.A.43. D'autres éléments que ceux ayant traits à la méthode et au rapport qui peuvent être pris en considération par le réviseur d'entreprises agréé dans le cadre de l'analyse critique du rapport sont :

- la mesure dans laquelle les activités de contrôle interne ont été documentées et manifestement évaluées ;
- la mesure dans laquelle il a été fait usage d'une norme de documentation et de moyens de documentation, ainsi que l'existence de processus de gestion et de change-management pour l'entretien de la documentation ;
- la mesure dans laquelle les aspects suivants figurent dans la documentation :
  - o les composants de l'organisation et les processus de l'entreprise ;
  - o les acteurs responsables et les systèmes d'information qui servent d'appui ;
  - o les objectifs de processus et de contrôle ;
  - o les risques (inhérents) des objectifs ;
  - o les activités de contrôle interne qui couvrent les risques ;
- la manière dont le champ d'application a été défini – les activités, départements et filiales ayant été inclus dans le champ d'application. Afin de parvenir à un champ d'application fondé, l'établissement doit effectuer une analyse (stratégique) de l'ensemble de l'organisation. Pour ce faire, il faut, outre la matérialité en rapport avec la responsabilité financière, être attentif aux éléments suivants:
  - o les facteurs externes et internes ;
  - o les processus critiques de l'entreprise ;
  - o le degré d'homogénéité entre les parties de l'organisation, ainsi que le degré de (dé)centralisation ;

- les dispositions légales et réglementaires ; et
- le risque de fraude.

La décision finale concernant le champ d'application doit être arrêtée et suffisamment étayée.

- l'existence d'instructions concernant la mise en œuvre des activités de contrôle et la détermination des éléments probants des activités de contrôle ;
- la manière dont les déficiences constatées s'étendent ;
- la mesure dans laquelle l'approche qui a été suivie pour l'évaluation garantit l'exhaustivité de l'analyse des risques;
- la mesure dans laquelle, pour chaque déficience constatée, il a été évalué à quel point elle affecte la réalisation de l'objectif fixé ;
- l'existence d'un processus formalisé pour vérifier le fonctionnement du contrôle interne et la manière dont la direction effective est impliquée dans ce processus.

Vérification des mesures de contrôle interne (réf. : par. 3.13)

3.A.44. Pour autant que ce soit d'application, dans le cadre de l'analyse critique du rapport de la direction effective et de la mise en œuvre des procédures énumérées dans les instructions de la CBFA, les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier les mesures de contrôle interne par rapport aux exigences de l'organisation considérées comme importantes pour le contrôle prudentiel, explicitées dans les documents de la CBFA et les forums internationaux dont la CBFA est membre. La CBFA est notamment membre du Comité de Bâle sur le contrôle bancaire, du Comité européen des contrôleurs bancaires et de son ayant cause, l'Autorité bancaire européenne, ainsi que du Comité européen des contrôleurs des assurances et des pensions professionnelles et de son ayant cause, l'Autorité européenne des assurances et des pensions professionnelles. A cet effet, les réviseurs d'entreprises agréés peuvent, pour autant que ce soit d'application, s'appuyer sur le cadre de référence annexé aux instructions de la CBFA, ainsi que sur la documentation élaborée par l'établissement pour étayer le rapport de la direction effective, et sur les connaissances acquises dans le cadre de leur mission de droit privé.

3.A.45. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier si l'établissement se conforme aux exigences de l'organisation considérées comme importantes pour le contrôle prudentiel. Pour ce faire, ils doivent demander à la direction effective et évaluer avec elle les documents relatifs à la conception des mesures et non à leur conformité, sauf si cette conformité doit être vérifiée dans le cadre de l'audit des comptes annuels et des états périodiques. La demande et l'évaluation de documents permet aux réviseurs d'entreprises agréés de vérifier, pour autant que ce soit d'application, la conformité des mesures et des activités de contrôle interne telles que décrites dans le rapport de la direction effective avec les constatations en la matière des réviseurs d'entreprises agréés.

3.A.46. Par « exigences de l'organisation considérées comme importantes pour le contrôle prudentiel » il faut entendre les exigences de l'organisation prévues par le régime public de contrôle concernant l'établissement des états périodiques et la maîtrise des risques liés aux activités opérationnelles dont le non-respect peut avoir une influence significative sur la fiabilité de l'information financière, la position financière et la continuité de l'établissement.

Rapport des réviseurs d'entreprises agréés à l'issue de l'évaluation des mesures de contrôle interne (réf. : par. 3.23 – 3.26)

3.A.47. Le *reporting* sur les constatations dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne ne porte pas préjudice à l'obligation des réviseurs d'entreprises agréés de faire d'initiative rapport sur certaines décisions, faits ou évolutions dès qu'ils les constatent (cf. « fonction de signal »).

3.A.48. Seules les constatations estimées pertinentes par le réviseur d'entreprises agréé dans le cadre du contrôle prudentiel doivent être communiquées à la CBFA. Les constatations pertinentes concernent uniquement les questions constatées par les réviseurs d'entreprises agréés suite à la mise en œuvre des diligences requises.

3.A.49. Les constatations suivantes peuvent être pertinentes dans le cadre du contrôle exercé par la CBFA :

- le non-respect des dispositions prévues par les circulaires relatives au rapport de la direction effective concernant l'évaluation du système de contrôle interne ;
- les observations et recommandations concernant la méthode suivie par l'établissement pour l'évaluation du système de contrôle interne et la documentation élaborée en la matière. Ces observations peuvent se porter notamment sur l'insuffisance de la méthode ;
- les observations concernant l'application de la méthode sélectionnée ou développée par l'établissement. Ces observations peuvent concerner :
  - la mise en œuvre de la méthode ;
  - la planification et le champ d'application de l'évaluation ;
  - la standardisation en matière de la documentation ;
  - la documentation des activités de contrôle ;
  - l'association des processus aux risques et aux activités de contrôle ;
  - la connaissance des processus et l'évaluation de la conception et du bon fonctionnement ;
  - l'identification et le redressement des déficiences constatées ;
  - la vérification du fonctionnement du contrôle interne ;
  - l'implication de la direction effective, de l'organe légal d'administration et du comité d'audit, pour autant que ce soit d'application, etc. ;
- les observations concernant le contenu du rapport. Ces observations peuvent concerner :
  - la présentation dans le rapport de la méthode suivie ;
  - les risques identifiés et les mesures de contrôle conçues ;
  - les déficiences dans le contrôle interne qui ont été identifiées ;
  - les mesures prises et le suivi des déficiences constatées antérieurement ;
  - les incohérences constatées dans les rapports émis par les responsables de l'audit interne, du *risk management*, du *compliance* et des auditeurs des succursales et filiales concernées par l'audit ;
- les déficiences dans le contrôle interne pour préserver les avoirs des clients;
- les déficiences dans le contrôle interne pour se conformer au cadre légal applicable aux succursales en Belgique et pour lesquelles la CBFA est compétente ;
- d'autres constatations estimées pertinentes par le réviseur d'entreprises agréé.

Limitations dans la mise en œuvre de l'évaluation du contrôle interne (réf. : par. 3.26)

3.A.50. Les instructions de la CBFA mentionnent quelques limitations spécifiques dans la mise en œuvre de l'évaluation du contrôle interne à des fins prudentielles. Ainsi, pour autant que ce soit d'application, les réviseurs d'entreprises agréés ne sont pas sensés évaluer les mesures de contrôle interne adoptées par les établissements pour se conformer aux conditions d'agrément des modèles internes tel que défini dans la réglementation relative aux fonds propres applicable à l'établissement étant donné que l'agrément des modèles et la conformité avec les conditions d'agrément à des fins prudentielles relèvent de la responsabilité de la CBFA.

3.A.51. Le fait que, dans le cadre du contrôle prudentiel, la CBFA suit directement certains aspects, n'exonère pas les réviseurs d'entreprises agréés de leur obligation d'effectuer le contrôle des comptes annuels (consolidés) et des états périodiques (consolidés) conformément aux normes de révision applicables.

3.A.52. Les réviseurs d'entreprises agréés ne doivent pas se prononcer sur l'efficacité

(le bon fonctionnement permanent) du contrôle interne sauf si les normes de révision applicables dans le cadre de la mise en œuvre :

- de leur mission de droit privé ;
- de l'examen limité des états périodiques semestriels; et
- de l'audit des états périodiques de fin d'exercice

le requièrent.

3.A.53. Pour les succursales en Belgique d'établissements de l'EEE, l'évaluation est, pour autant que ce soit d'application, limitée aux mesures prises pour se conformer au cadre légal applicable pour lesquelles la CBFA est compétente.

3.A.54. Pour les succursales belges d'établissements relevant du droit d'Etats situés hors de l'EEE, les réviseurs d'entreprises agréés évaluent les mesures de contrôle interne sur la base des informations dont dispose la succursale si les réviseurs d'entreprises agréés n'ont pas accès à toutes les personnes concernées et/ou à tous les documents. Les réviseurs d'entreprises agréés informent la CBFA de la limitation et de sa nature.

3.A.55. Les conclusions ne sont pas forcément valables au-delà de la date à laquelle les appréciations ont été faites par les réviseurs d'entreprises agréés. En outre, le rapport du réviseur d'entreprises agréé ne vaut que pour la période couverte par le rapport de la direction effective.

Reporting (réf. : par. 3.26)

3.A.56. L'annexe C de la présente norme spécifique contient quelques exemples de rapports qui peuvent être utilisés dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne. Pour l'établissement des rapports il a été tenu compte des dispositions de la présente norme spécifique, ainsi que des instructions de la CBFA.

Fonction de signal

Mission

4.1. Diverses lois de contrôle prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés doivent, dans le cadre de leur mission auprès d'un établissement soumis au contrôle ou d'une entreprise liée à cet établissement, faire d'initiative rapport à la CBFA :

- des décisions, des faits ou des évolutions qui peuvent influencer de façon significative la situation de l'établissement sous l'angle financier ou sous l'angle de son organisation administrative et comptable ou son contrôle interne ;
- des décisions ou des faits qui peuvent constituer des violations du Code des sociétés, des statuts, de la loi de contrôle applicable et des arrêtés et règlements pris pour son exécution ;
- des autres décisions ou des faits qui sont de nature à entraîner le refus ou des réserves en matière de certification des comptes annuels ou des informations comptables annuelles publiées.

4.2. Il convient de relever qu'aucune action civile, pénale ou disciplinaire ne peut être intentée ni aucune sanction professionnelle prononcée contre un commissaire agréé qui a informé de bonne foi la CBFA.

4.3. La CBFA a précisé la portée de la fonction de signal dans ses instructions.

Diligences requises quant à l'organisation de la fonction de signal **(réf. : par. 4.A.1 à 4.A.5)**

4.4. Il incombe aux réviseurs d'entreprises agréés d'inscrire leur mission de collaboration dans une perspective de prévention se situant non seulement à court terme (pour la certification des comptes annuels ou des informations comptables annuelles publiées) mais aussi à moyen et long terme (objectif du contrôle prudentiel).

Diligences requises quant au rapport (réf. : par.4.A.6 à 4.A.8)

4.5. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent prendre l'initiative de transmettre à la CBFA toutes les informations pertinentes du point de vue prudentiel et/ou susceptibles de requérir une action urgente de la CBFA dont ils auraient eu connaissance dans l'exercice de leur mission, sans attendre la communication de leur rapport périodique semestriel ou annuel.

4.6. Les communications à la CBFA doivent s'effectuer spontanément, sous forme écrite ou orale. Dans ces communications, les réviseurs d'entreprises agréés font part explicitement des problèmes réels ou potentiels constatés et, si possible, des causes de ceux-ci et de leur opinion motivée à ce sujet.

4.7. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent, conformément aux lois de contrôle et aux instructions de la CBFA, communiquer des copies à la CBFA des communications faites à la direction effective et qui se rapportent à des questions estimées pertinentes par le réviseur d'entreprises agréé pour l'exercice du contrôle prudentiel.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Organisation de la fonction de signal (réf. : par. 4.4 et 4.5)

4.A.1. Afin de faciliter la mise en œuvre de la fonction de signal, les réviseurs d'entreprises agréés prennent périodiquement connaissance des documents suivants :

- les procès-verbaux des réunions du comité d'audit et du conseil d'administration, pour autant que les deux existent, de la direction effective et des autres comités considérés pertinents par le réviseur d'entreprises agréé dans le cadre de sa mission ; et
- les rapports du département d'audit interne de l'établissement (ou du groupe auquel appartient l'établissement), ainsi que les rapports du *compliance officer* et du *risk manager*.

4.A.2. Les réviseurs d'entreprises agréés, dans leurs instructions aux auditeurs des filiales et des succursales, pour autant que celles-ci soient comprises dans le périmètre dans le cadre de son contrôle des comptes annuels consolidés et de son examen limité et du contrôle des états périodiques consolidés, doivent attirer l'attention sur l'importance d'une commu-

nication proactive par ces auditeurs des éléments susceptibles d'être communiqués à la CBFA dans le cadre de l'exercice de la fonction de signal.

4.A.3. Dans le but d'une bonne communication et afin d'éviter que les éléments importants ne soient pas communiqués à temps à la CBFA, il est recommandé que la direction effective des établissements sous contrôle communique d'initiative les éléments visés dans les lois de contrôle et dans les instructions de la CBFA, à la CBFA et aux réviseurs d'entreprises agréés. Cette méthode de travail implique que les réviseurs d'entreprises agréés ne doivent pas communiquer à la CBFA les éléments dont ils savent qu'elle en a déjà été informée par l'établissement.

4.A.4. Il convient de préciser que la méthode précitée ne limite pas les responsabilités des réviseurs d'entreprises agréés quant à l'exercice de la fonction de signal. Dès lors, les réviseurs d'entreprises agréés doivent, dès qu'ils constatent des éléments significatifs qui n'ont pas encore été communiqués par la direction effective à la CBFA, demander à la direction effective de communiquer ces éléments sans délai. En l'absence d'une réaction immédiate de la direction effective, les réviseurs d'entreprises agréés informeront immédiatement la CBFA.

4.A.5. Les modalités pratiques concernant l'intervention de la direction effective peuvent faire l'objet d'accords bilatéraux entre l'établissement et le réviseur d'entreprises agréé. Il est recommandé de préciser les responsabilités et les modalités pratiques en la matière dans la lettre de mission et dans la déclaration de la direction. En outre, les réviseurs d'entreprises agréés recevront de l'établissement, conformément aux normes relatives aux dossiers de travail, des copies des communications adressées à la CBFA, qu'ils conserveront dans leur documentation. En cas de communication orale, le réviseur d'entreprises agréé demande une conformation écrite de la communication faite à la CBFA et la transmet à cette dernière.

Reporting à la CBFA (réf. : par. 4.6 et 4.7)

4.A.6. Les instructions de la CBFA mentionnent quelques aspects devant être communiqués à la CBFA. En cas de problème majeur, il est recommandé qu'une communication orale par les réviseurs d'entreprises agréés soit suivie aussi rapidement que possible d'une confirmation écrite. La communication rapide est fondamentale.

4.A.7. Les réviseurs d'entreprises se prononcent sur le caractère significatif de la communication à la lumière de la loi de contrôle applicable, des instructions de la CBFA, de leur connaissance de l'établissement où ils sont en fonction et de leur connaissance du contrôle prudentiel.

4.A.8. En ce qui concerne la communication et les modalités pratiques y afférentes, les précisions suivantes sont apportées :

- la communication concerne les éléments estimés significatifs ou relativement importants du point de vue prudentiel. Cette communication devra se faire même lorsque l'établissement a pris la décision de prendre des mesures rectificatives dont l'effet ne se produira qu'ultérieurement ;
- lorsque les réviseurs d'entreprises agréés communiquent des informations à la CBFA, ils considèrent l'opportunité d'en informer l'établissement ;
- les communications des réviseurs d'entreprises agréés ne doivent pas restées limitées à la transmission d'informations. Dans la mesure du possible, elles doivent également comporter une évaluation détaillée des éléments concernés. Il est toutefois important d'insister sur le fait que la priorité doit être donnée à la rapidité des communications plutôt qu'à leur exactitude et à leur exhaustivité ;
- les décisions, faits ou évolutions dont la CBFA a déjà connaissance ne doivent pas lui être communiqués par les réviseurs d'entreprises agréés dans le cadre de la fonction de signal, sauf lorsque des évolutions significatives ont été portées à la connaissance des réviseurs d'entreprises agréés lors de la mise en œuvre de leurs procédures. Par prudence, et lorsqu'il apparaît que la CBFA n'a peut-être pas été informée, les réviseurs d'entreprises agréés doivent procéder à la communication.

Informations complémentaires à communiquer à la CBFA

Mission

5.1. Les instructions de la CBFA prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés doivent communiquer à la CBFA, en complément à leurs rapports, les informations complémentaires suivantes :

- les noms et la qualification ou l'expérience des collaborateurs en Belgique qui ont effectué la mission ;
- le nom et les coordonnées de la personne responsable de la qualité au sein de la société à laquelle appartient le commissaire (application de la norme ISQC 1 ou autre cadre de référence équivalent) ;
- les seuils de matérialité utilisés ;
- l'ensemble des recommandations et constatations détaillées du commissaire à la direction effective et, le cas échéant, au comité de direction ;
- les lacunes constatées dans la mesure où elles n'ont pas été mentionnées dans les recommandations du commissaire à la direction effective et, le cas échéant au comité de direction.

Diligences requises quant à la communication d'informations complémentaires

5.2. Les informations complémentaires doivent être clairement séparées de la conclusion du réviseur d'entreprises agréé et n'en modifient pas la teneur.

5.3. Les informations concernant :

- les noms et la qualification ou l'expérience des collaborateurs en Belgique qui ont effectué la mission ;
- le nom et les coordonnées de la personne responsable de la qualité au sein de la société à laquelle appartient le commissaire (application de la norme ISQC 1 ou autre cadre de référence équivalent) ; et
- les seuils de matérialité utilisés

doivent être communiquées à la CBFA avant de procéder à des procédures significatives. Ces informations doivent être actualisées en cas de modifications importantes dans la composition de l'équipe d'audit ou en cas de modification du nom et des coordonnées de la personne responsable de la qualité au sein de la société.

5.4. Les recommandations et constatations détaillées du commissaire destinées à la direction effective doivent être communiquées simultanément à la CBFA. Les normes internationales d'audit prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés doivent communiquer à la direction effective de l'établissement toutes les lacunes constatées qu'ils estiment pertinents dans le cadre du gouvernement d'entreprises de l'établissement.

Annexe A
Rapport sur les états périodiques semestriels[4]

Rapport à la CBFA conformément à l'article XXX de («la loi» ou «l'arrêté royal», selon les cas) du JJ/MM/AAAA sur les états périodiques semestriels de («identification de l'entité») au JJ/MM/AAAA

Mission

Nous avons effectué l'examen limité des états périodiques semestriels clôturés au JJ/MM/AAAA, de *(identification de l'entité)*, établis conformément aux instructions de la CBFA, dont le total du bilan s'élève à € xxxx et dont le compte de résultats intermédiaire se solde par un bénéfice *(«une perte», selon les cas)* de € xxxx.

A ajouter si l'entité utilise des modèles internes pour le calcul des exigences réglementaires relatives aux fonds propres:

Notre mission ne porte cependant pas sur les modèles internes utilisés pour le calcul des exigences réglementaires relatives aux fonds propres et sur les modèles à partir desquels les résultats sont utilisés comme input pour le calcul des exigences réglementaires relatives aux fonds propres et sur lesquels la CBFA n'exige aucun rapport de la part des réviseurs d'entreprises agréés. Tant la validation des modèles que la surveillance du respect des conditions d'agrément sont, à des fins prudentielles, directement suivies par la CBFA.

L'établissement des états périodiques conformément aux instructions en vigueur de la CBFA relève de la responsabilité *(«de la direction effective» ou «du comité de direction», selon les cas)*. Il est de notre responsabilité de faire rapport à la CBFA des résultats de notre examen limité.

Etendue de l'examen limité

Nous avons effectué notre examen limité selon la norme spécifique en matière de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel. Cette norme exige que l'examen limité des états périodiques semestriels soit effectué selon la Norme ISRE 2410 «Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité» ainsi que les instructions de la CBFA aux commissaires agréés. Un examen limité d'informations financières intermédiaires consiste en des demandes d'informations, principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables et dans la mise en œuvre de procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité. L'étendue d'un examen limité est très inférieure à celle d'un audit effectué selon les Normes ISA et, en conséquence, ne nous permet pas d'obtenir l'assurance raisonnable que nous avons relevé tous les faits significatifs qu'un audit permettrait d'identifier. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion d'audit.

Conclusion

Conclusion si l'entité n'utilise pas de modèles internes pour le calcul des exigences réglementaires relatives aux fonds propres

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques de *(identification de l'entité)* clôturés au JJ/MM/AAAA, n'ont pas, sous tous égards significativement importants, été établis selon les instructions en vigueur de la CBFA.

Conclusion si l'entité utilise des modèles internes pour le calcul des exigences réglementaires relatives aux fonds propres

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas, sous réserve des limitations de l'exercice de notre mission concernant les modèles internes pour lesquels la CBFA n'exige pas, sous l'angle prudentiel, de rapport de la part des réviseurs d'entreprises agréés, connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques de *(identification de l'entité)* clôturés au JJ/MM/AAAA, n'ont pas, sous tous égards significativement importants, été établis selon les instructions en vigueur de la CBFA.

4 Le modèle de rapport peut être utilisé dans le cadre du *reporting* à la CBFA des résultats de l'examen limité des états périodiques consolidés.

Confirmations complémentaires

En conclusion de nos travaux, nous confirmons également que :

- les états périodiques clôturés au JJ/MM/AAAA sont, pour ce qui est des données comptables, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires, en ce sens qu'ils sont complets (c'est-à-dire qu'ils mentionnent toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis) et qu'ils sont corrects (c'est-à-dire qu'ils concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels ils sont établis) ;
- que nous n'avons pas relevé de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques clôturés au JJ/MM/AAAA n'ont pas été établis par application des règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement des comptes annuels clôturés au JJ/MM/AAAA-1.

[à compléter pour autant que les instructions de la CBFA prévoient que d'autres confirmations doivent être exprimées] [5]

Distribution du rapport

Le présent rapport s'inscrit dans le cadre de la collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel exercé par la CBFA et ne peut être utilisé à aucune autre fin. Une copie de ce rapport a été communiquée *(« à la direction effective », « au comité de direction », « aux administrateurs » ou « au comité d'audit », selon le cas)*. Nous attirons l'attention sur le fait que ce rapport ne peut être communiqué (dans son entièreté ou en partie) à des tiers sans notre autorisation formelle préalable.

Nom du réviseur d'entreprises agréé

Adresse

Date

5 Ceci est entre autres le cas pour les établissements de crédit, les sociétés de bourse, les organismes de liquidation et les organismes assimilé à des organismes de liquidation, les compagnies financières, les sociétés de gestion d'OPC et les compagnies financières mixtes.

Annexe B
Rapport sur les états périodiques de fin d'exercice[6]

Rapport à la CBFA conformément à l'article XXX de («la loi» ou «l'arrêté royal», selon les cas) du JJ/MM/AAAA sur les états périodiques de (identification de l'entité) au JJ/MM/AAAA (date de fin d'exercice comptable)

Mission

Nous avons procédé au contrôle des états périodiques clôturés au JJ/MM/AAAA, de *(identification de l'entité)*, établis conformément aux instructions de la CBFA, dont le total du bilan s'élève à € xxxx et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice *(«une perte», selon les cas)* de € xxxx.

A ajouter si l'entité utilise des modèles internes pour le calcul des exigences réglementaires relatives aux fonds propres

Notre mission ne porte cependant pas sur les modèles internes utilisés pour le calcul des exigences réglementaires relatives aux fonds propres et sur les modèles à partir desquels les résultats sont utilisés comme input pour le calcul des exigences réglementaires relatives aux fonds propres et sur lesquels la CBFA n'exige aucun rapport de la part des réviseurs d'entreprises agréés. Tant la validation des modèles que la surveillance du respect des conditions d'agrément sont, à des fins prudentielles, directement suivies par la CBFA.

L'établissement des états périodiques conformément aux instructions en vigueur de la CBFA relève de la responsabilité *(«de la direction effective» ou «du comité de direction», selon les cas)*. Il est de notre responsabilité de faire rapport à la CBFA des résultats de notre contrôle.

Travaux mis en œuvre

Nous avons effectué notre contrôle selon la norme spécifique en matière de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel. Cette norme exige que le contrôle des états périodiques de fin d'exercice soit effectué selon les Normes Internationales d'Audit ainsi que les instructions de la CBFA aux commissaires agréés. Ces normes et instructions requièrent que notre contrôle soit planifié et réalisé en vue d'obtenir l'assurance raisonnable que les états périodiques ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'ils sont conformes à la comptabilité et aux inventaires, et qu'ils soient établis par application de règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement des comptes annuels au JJ/MM/AAAA. Un contrôle consiste à examiner, par sondage, les éléments probants justifiant les données chiffrées et les informations contenues dans les états périodiques. Un contrôle consiste également à apprécier les méthodes comptables suivies et les estimations significatives retenues par la direction, ainsi que les présentations des états périodiques pris dans leur ensemble. Nous estimons que notre contrôle constitue une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

Conclusion

Conclusion si l'entité n'utilise pas de modèles internes pour le calcul des exigences réglementaires relatives aux fonds propres

A notre avis les états périodiques de (*(identification de l'entité)*) clôturés au JJ/MM/AAAA, ont, sous tous égards significativement importants, été établis selon les instructions de la CBFA.

Conclusion si l'entité utilise des modèles internes pour le calcul des exigences réglementaires relatives aux fonds propres

A notre avis, sous réserve des limitations de l'exercice de notre mission concernant les modèles internes pour lesquels la CBFA n'exige pas, sous l'angle prudentiel, de rapport de la part des réviseurs d'entreprises agréés, les états périodiques de *(identification de l'entité)* clôturés au JJ/MM/AAAA, ont, sous tous égards significativement importants, été établis selon les instructions de la CBFA.

6 Le modèle de rapport peut être utilisé dans le cadre du reporting de la CBFA des résultats du contrôle des états périodiques consolidés.

Confirmations complémentaires

En conclusion de nos travaux, nous confirmons également que :

- les états périodiques clôturés au JJ/MM/AAAA sont, pour ce qui est des données comptables, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires, en ce sens qu'ils sont complets (c'est-à-dire qu'ils mentionnent toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis) et qu'ils sont corrects (c'est-à-dire qu'ils concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels ils sont établis) ;
- que les états périodiques clôturés au JJ/MM/AAAA ont été établis par application des règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement des comptes annuels *(« comptes consolidés » selon les cas)*.

[à compléter pour autant que les instructions de la CBFA prévoient que d'autres confirmations doivent être exprimées][7]

Distribution du rapport

Le présent rapport s'inscrit dans le cadre de la collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel exercé par la CBFA et ne peut être utilisé à aucune autre fin. Une copie de ce rapport a été communiquée *(« à la direction effective », « au comité de direction », « aux administrateurs » ou « au comité d'audit », selon le cas)*. Nous attirons l'attention sur le fait que ce rapport ne peut être communiqué *(dans son entièreté ou en partie)* à des tiers sans notre autorisation formelle préalable.

Nom du réviseur d'entreprises agréé

Adresse

Date

7 Ceci est entre autres le cas pour les établissements de crédit, les sociétés de bourse, les organismes de liquidation et les organismes assimilés à des organismes de liquidation, les compagnies financières, les sociétés de gestion d'OPC et les compagnies financières mixtes.

Annexe C-1

Rapport qui peut être utilisé dans le cadre du reporting des constatations du réviseur d'entreprises agréé quant à l'évaluation des mesures de contrôle interne d'un établissement de crédit de droit belge (société de bourse de droit belge)[8]

Rapport de constatations à la CBFA établi conformément aux dispositions de l'article 55, premier alinéa, 1° et 5° de la loi du 22 mars 1993 (article 101, premier alinéa, 1° et 5° de la loi du 6 avril 1995) concernant les mesures de contrôle interne prises par (identification de l'entité)

Rapport périodique
Année comptable 20XX

Mission

Nous avons évalué l'ensemble des mesures de contrôle interne adoptées par *(identification de l'entité)* pour procurer une assurance raisonnable quant à la fiabilité du processus de *reporting* financier et prudentiel ainsi que de l'ensemble des mesures de contrôle interne en matière de maîtrise des activités opérationnelles y compris les mesures prises pour préserver les avoirs des clients.

Ce rapport a été établi conformément aux dispositions de :

- l'article 55, premier alinéa, 1° de la loi du 22 mars 1993 (la loi bancaire) *(article 101, premier alinéa, 1° de la loi du 6 avril 1995)* concernant les mesures de contrôle interne adoptées conformément à l'article 20, § 3, premier alinéa (article 62, § 3, premier alinéa), et par application de l'article 20bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi bancaire *(article 62bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi du 6 avril 1995)*;
- l'article 55, premier alinéa, 5° de la loi bancaire *(article 101, premier alinéa, 5° de la loi du 6 avril 1995)* concernant l'adéquation des dispositions prises pour préserver les avoirs des clients en application des articles 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995 et *(par application des articles 77, 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995)* des mesures d'exécution prises par le Roi en vertu desdites dispositions.

La responsabilité de l'organisation et du fonctionnement du contrôle interne conformément aux dispositions des articles 20 et 20bis de la loi bancaire *(article 62 et 62bis de la loi du 6 avril 1995)* incombe à la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)*.

Conformément aux articles 20, § 5, cinquième alinéa *(article 62, § 5, cinquième alinéa)* et 20bis, § 7, premier alinéa de la loi bancaire *(article 62, § 7, premier alinéa de la loi du 6 avril 1995)*, l'organe légal d'administration (le cas échéant via le comité d'audit) doit contrôler si *(identification de l'entité)* se conforme aux dispositions des paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 20 *(article 62 de la loi du 6 avril 1995)* et des paragraphes 1 à 6 de l'article 20bis de la loi bancaire (62bis de la loi du 6 avril 1995), et prendre connaissance des mesures adéquates prises.

8 Le modèle de rapport peut être utilisé également dans le cadre du reporting des constatations quant à l'évaluation des mesures de contrôle interne des sociétés de bourse de droit belge. Ceci implique entre autres que les renvois vers la loi bancaire doivent être remplacés par les dispositions correspondantes dans la loi du 6 avril 1995 (voir les divers renvois à la loi du 6 avril 1995, soulignés et entre parenthèses).

Procédures mises en œuvre

Il est de notre responsabilité d'évaluer la conception des mesures de contrôle interne adoptées par (*(identification de l'entité)*) :

- conformément à l'article 20, § 3, premier alinéa *(article 62, § 3, premier alinéa)*, et par application de l'article 20bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi bancaire *(article 62bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi du 6 avril 1995)*
- pour préserver les avoirs des clients par application des articles 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995 (par application des articles 77, 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995) et des mesures d'exécution prises par le Roi en vertu desdites dispositions,

et de communiquer nos constatations à la CBFA.

Les procédures ont été mises en œuvre conformément au projet de norme spécifique en matière de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel et aux instructions de la CBFA aux commissaires agréés.

Nous avons évalué de façon critique le rapport de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)*, établi conformément à la circulaire CBFA_2008_12 et daté du JJ.MM.AAAA, la documentation sur laquelle le rapport est basé, ainsi que la mise en œuvre des mesures de contrôle interne de la direction effective. Nous nous sommes également appuyés sur la connaissance acquise et la documentation préparée dans le cadre du contrôle des comptes annuels et des états périodiques de *(identification de l'entité)* et de son système de contrôle interne, en particulier de son système de contrôle interne sur le processus de *reporting* financier.

Dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne, nous avons mis en œuvre les procédures suivantes, conformément au projet de norme spécifique en matière de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel et aux instructions de la CBFA aux commissaires agréés:

- acquisition d'une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement;
- examen du système de contrôle interne comme le prévoient les normes générales de révision de l'IRE et les Normes ISA;
- tenue à jour des connaissances relatives au régime public de contrôle;
- examen des procès-verbaux des réunions de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)* ;
- examen des procès-verbaux des réunions de l'organe légal d'administration *(le cas échéant le comité d'audit)* ;
- examen des documents qui concernent les articles 20, §§ 1, 2 et 3 *(article 62, §§ 1, 2 et 3)* et 20bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi bancaire *(article 62bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi du 6 avril 1995)*, et qui ont été transmis à la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)* ;
- examen des documents qui concernent les articles 20, §§ 1, 2 et 3 *(article 62, §§ 1, 2 et 3)* et 20bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi bancaire *(article 62bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi du 6 avril 1995)*, et qui ont été transmis à l'organe légal d'administration (*le cas échéant via le comité d'audit)* ;
- demande et évaluation, auprès de la direction effective (*(le cas échéant le comité de direction)*), d'informations qui concernent les articles 20, §§ 1, 2 et 3 et 20bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi bancaire *(article 62, §§ 1, 2 et 3 et article 62bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi du 6 avril 1995)* ;
- assistance aux réunions de l'organe légal d'administration *(le cas échéant le comité d'audit)* lorsque celui-ci examine les comptes annuels et le rapport *(le cas échéant les rapports)* de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)* visé *(le cas échéant visés)* à l'article 20, § 5, sixième alinéa et à l'article 20bis, § 7, deuxième alinéa de la loi bancaire *(article 62, § 5, sixième alinéa et article 62bis, § 7, deuxième alinéa de la loi du 6 avril 1995)* ;
- demande et évaluation, auprès de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)*, d'informations sur la manière elle a procédé pour rédiger son rapport ;
- examen de la documentation à l'appui du rapport de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)* ;
- examen du rapport de la direction effective à la lumière de la connaissance acquise dans le cadre de la mission de droit privé ;
- la revue si le rapport établi conformément à la circulaire CBFA_2008_12 par la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)* reflète la manière dont la direction

effective *(le cas échéant le comité de direction)* a exécuté son appréciation du contrôle interne ;

- la revue du respect par *(nom de l'établissement de crédit)* des dispositions contenues dans la circulaire CBFA_2008_12, une attention particulière ayant été consacrée à la méthodologie adoptée et à la documentation à l'appui du rapport ;
- [*à compléter avec d'autres procédures exécutées sur base de l'appréciation professionnelle de la situation par le réviseur d'entreprises agréé*].

Dans le cadre de l'évaluation de l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients, les procédures complémentaires suivantes ont été mises en œuvre :

- l'obtention d'informations auprès de la direction effective *(le cas échéant, le comité de direction)* sur la méthode de travail adoptée en vue d'apprécier le respect des dispositions légales en matière de préservation des avoirs des clients en application des articles 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995 *(en application des articles 77, 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995)* et des mesures d'exécution pris par le Roi sur base de ces dispositions, ainsi que l'évaluation de ces informations. Une attention particulière a été consacrée à cet égard à la prise en compte par (*(identification de l'entité)*) du respect des principes de la circulaire PPB-2007-7-CPB du 10 avril 2007 (administration des instruments financiers), de même que des dispositions de l'arrêté d'exécution pris par le Roi;
- *[à compléter avec d'autres procédures exécutées sur base de l'appréciation professionnelle de la situation par le réviseur agréé]*.

Limitations dans l'exécution de la mission

Lors de l'évaluation des mesures de contrôle interne, nous nous sommes appuyés de manière significative sur le rapport des personnes chargées de la direction effective, complété par des éléments dont nous avons connaissance dans le cadre du contrôle des comptes annuels et des états périodiques, en particulier de son système de contrôle interne sur le processus de *reporting* financier.

L'évaluation des mesures de contrôle interne pour laquelle les réviseurs d'entreprises agréés s'appuient sur la connaissance de l'entité et l'évaluation du rapport de la direction effective ne constitue pas une mission qui permet d'apporter une assurance relative au caractère adapté des mesures de contrôle interne.

Nous indiquons encore, pour être complet, que, si nous avions effectué des procédures complémentaires, d'autres constatations auraient peut-être été révélées qui auraient pu être importantes pour vous.

Limitations supplémentaires dans l'exécution de la mission :

- le rapport de la direction effective contient des éléments que nous n'avons pas appréciés. Il s'agit notamment: *(«du fonctionnement des mesures de contrôle interne, de l'observation des lois et des règlements, de l'intégrité et de la fiabilité de l'information de gestion,... » adapter selon le contenu du rapport de la direction effective)*. Pour ces éléments, nous avons uniquement vérifié que le rapport de la direction effective ne contient pas d'incohérences manifestes vis-à-vis de l'information dont nous disposons dans le cadre de notre mission de droit privé ;
- *(« les mesures de contrôle internes relatives au respect des conditions d'agrément des modèles internes telles que définies dans la réglementation n'ont pas été évaluées dans le cadre de notre collaboration au contrôle prudentiel, car tant la validation des modèles que la surveillance du respect des conditions d'agrément à des fins prudentielles sont suivies directement par la CBFA; » le cas échéant)* ;
- nous n'avons pas évalué le caractère effectif du contrôle interne ;
- nous n'avons pas vérifié le respect par *(identification de l'entité)* de l'ensemble des dispositions légales applicables ;
- *[à compléter avec d'autres limitations sur base de l'appréciation professionnelle de la situation par le réviseur d'entreprises agréé]*.

Constatations

Nous confirmons avoir évalué les mesures de contrôle interne adoptées par (*(identification de l'entité)*) :

- conformément à l'article 20, § 3, premier alinéa *(article 62, §3, premier alinéa)* et par application de l'article 20bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi bancaire *(article 62bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi du 6 avril 1995)* ;
- pour préserver les avoirs des clients par application des articles 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995 *(par application des articles 77, 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995)* et des mesures d'exécution prises par le Roi en vertu desdites dispositions.

Nous nous sommes appuyés pour établir notre appréciation sur les procédures explicitées ci-dessus.

Nos constatations, compte tenu des limitations susvisées, sont les suivantes:

- Constatations relatives au respect des dispositions de la circulaire CBFA_2008_12:
- Constatations relatives au processus de *reporting* financier:
- Constatations relatives à la préservation des avoirs des clients:
- Autres constatations:

Les constatations ne sont pas forcément valables au-delà de la date à laquelle les appréciations ont étés faites. Le présent rapport ne vaut en outre que pour la période couverte par le rapport de la direction effective.

Distribution du rapport

Le présent rapport s'inscrit dans le cadre de la collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel exercé par la CBFA et ne peut être utilisé à aucune autre fin. Une copie de ce rapport a été communiquée (*"à la direction effective", "au comité de direction", "aux administrateurs" ou "au comité d'audit", selon le cas*). Nous attirons l'attention sur le fait que ce rapport ne peut pas être communiqué (dans son entièreté ou en partie) à des tiers sans notre autorisation formelle préalable.

Nom du réviseur d'entreprises agréé

Adresse

Date

Annexe C-2

Rapport qui peut être utilisé dans le cadre du reporting des constatations du réviseur agréé quant à l'évaluation des mesures de contrôle interne des succursales en Belgique d'institutions de l'EEE

Rapport de constatations à la CBFA établi conformément aux dispositions de l'article xxxx de (« la loi » ou « l'arrêté royal », le cas échéant) du JJ/MM/AAAA concernant les mesures de contrôle interne prises par (identification de l'entité)

Rapport périodique – Année comptable 20XX

Mission

Nous avons évalué l'ensemble des mesures de contrôle interne adoptées par *(identification de l'entité)* pour procurer une assurance raisonnable quant à la fiabilité du processus de *reporting* financier et prudentiel ainsi que de l'ensemble des mesures de contrôle interne prises en vue du respect des lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables etpour lesquelles la CBFA est compétente, conformément aux lois de contrôles.

Ce rapport a été établi conformément aux dispositions de l'article xxxx de *(« la loi » ou « l'arrêté royal », le cas échéant)* du JJ/MM/AAAA.

La responsabilité de l'organisation et du fonctionnement du contrôle interne incombe à la direction effective.

La direction effective est également responsable de l'identification et du respect des lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables, y compris ceux pour lesquels la CBFA est compétente.

Procédures mises en œuvre

Il est de notre responsabilité d'évaluer la conception des mesures de contrôle interne adoptées par (*(identification de l'entité)*) pour procurer une assurance raisonnable quant à la fiabilité du processus de *reporting* financier et prudentiel et quant au respect des lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquellesla CBFA est compétente et de communiquer nos constatations à la CBFA.

Les procédures ont été mises en œuvre conformément au projet de norme spécifique en matière de la collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel et aux instructions de la CBFA aux commissaires agréés.

Lorsque la direction effective a préparé un rapport

Nous avons évalué de façon critique le rapport de la direction effective, établi conformément à la circulaire CBFA_AAAA_xx et daté du JJ.MM.AAAA, la documentation sur laquelle le rapport est basé, ainsi que la mise en œuvre des mesures de contrôle interne de la direction effective.

Nous nous sommes également appuyés sur la connaissance acquise et la documentation préparée dans le cadre de la certification des informations comptables publiées en vertu de l'article xxxx de *(« la loi » ou « l'arrêté royal »)* du JJ/MM/AAAA et de son système de contrôle interne, en particulier de son système de contrôle interne sur le processus de *reporting* financier.

Dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne, nous avons mis en œuvre les procédures suivantes :

- acquisition d'une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement ;
- examen du système de contrôle interne comme le prévoient les normes générales de révision de l'IRE et les Normes ISA ;
- examen des procès-verbaux des réunions de la direction effective ;
- tenue à jour des connaissances relatives au régime public de contrôle et en particulier des lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquels la CBFA est compétente ;
- examen des documents relatifs aux lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquels la CBFA est compétente ;
- demande d'informations auprès de la direction effective concernant les mesures de contrôle interne prises en vue du respect des lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquelles la CBFA est compétente, de même que l'évaluation de ces informations ;

Lorsque la direction effective a préparé un rapport

- *demande et évaluation, auprès de la direction effective, d'informations sur la manière elle a procédé pour rédiger son rapport;*
- *examen de la documentation à l'appui du rapport de la direction effective;*
- *examen du rapport de la direction effective à la lumière de la connaissance acquise dans le cadre de la mission de droit privé;*
- *la revue si le rapport établi conformément à la circulaire CBFA_AAAA_xx par la direction effective reflète la manière dont la direction effective a exécuté son appréciation du contrôle interne;*
- *la revue du respect par (identification de l'entité) des dispositions contenues dans la circulaire CBFA_AAAA_xx, une attention particulière ayant été consacrée à la méthodologie adoptée et à la documentation à l'appui du* reporting*;*
- *[à compléter avec d'autres procédures exécutées sur base de l'appréciation professionnelle de la situation par le réviseur d'entreprises agréées, en tenant compte des lois, arrêtés et règlements applicables pour lesquels la CBFA dispose d'une compétence de surveillance].*[9]

Limitations dans l'exécution de la mission

Lorsque la direction effective a préparé un rapport

Lors de l'évaluation des mesures de contrôle interne, nous nous sommes appuyés de manière significative sur le rapport des personnes chargées de la direction effective, complété par des éléments dont nous avons connaissance dans le cadre de la certification des informations comptables publiées en vertu de l'article xxxx de (« la loi » ou « l'arrêté royal ») du JJ/MM/AAAA et du contrôle des états périodiques, en particulier de son système de contrôle interne sur le processus de reporting financier.

L'évaluation des mesures de contrôle interne pour laquelle les réviseurs d'entreprises agréés s'appuient sur la connaissance de l'entité et l'évaluation du rapport de la direction effective ne constitue pas une mission qui permet d'apporter une assurance relative au caractère adapté des mesures de contrôle interne.

Le rapport de la direction effective contient des éléments que nous n'avons pas appréciés. Il s'agit notamment: (à compléter le cas échéant). Pour ces éléments, nous avons uniquement vérifié que le rapport de la direction effective ne contient pas d'incohérences manifestes vis-à-vis de l'information dont nous disposons dans le cadre de notre mission de droit privé.

Nous indiquons encore, pour être complet, que, si nous avions effectué des procédures complémentaires, d'autres constatations auraient peut-être été révélées qui auraient pu être importantes pour vous.

Lorsque la direction effective n'a pas préparé un rapport

Lors de l'évaluation des mesures de contrôle interne, nous nous sommes appuyés de manière

9 Les réviseurs agréés doivent accorder une attention particulière, pour ce qui concerne les succursales en Belgique des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, au respect des principes 5 et 6 de la circulaire PPB-2007-7-CPB du 10 avril 2007.

significative sur la connaissance acquise et la documentation préparée dans le cadre de la certification des informations comptables publiées en vertu de l'article xxxx de (« la loi » ou « l'arrêté royal ») du JJ/MM/AAAA et du contrôle des états périodiques, en particulier de son système de contrôle interne sur le processus de reporting financier.

L'évaluation des mesures de contrôle interne pour laquelle les réviseurs d'entreprises agréés s'appuient sur la connaissance de l'entité ne constitue pas une mission et n'apporte pas d'assurance relative au caractère adapté de l'organisation des mesures de contrôle interne.

Nous indiquons encore, pour être complet, que, si nous avions effectué des procédures complémentaires, d'autres constatations auraient peut-être été révélées qui auraient pu être importantes pour vous.

Limitations supplémentaires dans l'exécution de la mission:

- la portée de l'évaluation est limitée à l'évaluation des mesures de contrôle interne prises en vue du respect des lois, arrêtés et règlements applicables pour lesquels la CBFA dispose d'une compétence de surveillance en vertu des lois de contrôle;
- nous n'avons pas évalué le caractère effectif du contrôle interne;
- nous n'avons pas vérifié le respect par (identification de l'entité) de l'ensemble des dispositions légales applicables;
- *[à compléter avec d'autres limitations sur base de l'appréciation professionnelle de la situation par le réviseur d'entreprises agréé].*

Constatations

Nous confirmons avoir évalué les mesures de contrôle interne adoptées par (*(identification de l'entité)*) en vue du respect des lois, arrêtés et règlements applicables pour lesquels la CBFA dispose d'une compétence de surveillance en vertu des lois de contrôle. Nous nous sommes appuyés pour établir notre appréciation sur les procédures explicitées ci-dessus.

Nos constatations, compte tenu des limitations susvisées, sont les suivantes:

<u>*Le cas échéant*</u>

- *Constatations relatives au respect des dispositions de la circulaire* CBFA_AAAA_xx:
- Constatations relatives au processus de *reporting* financier:
- Constatations relatives aux mesures de contrôle interne prises en vertu du respect des lois, arrêtés et règlements applicables pour lesquels la CBFA dispose d'une compétence de surveillance:
- Autres constatations:

Les constatations ne sont pas forcément valables au-delà de la date à laquelle les appréciations ont étés faites. Le présent rapport ne vaut en outre que pour la période couverte par le rapport de la direction effective.

Distribution du rapport

Le présent rapport s'inscrit dans le cadre de la collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel exercé par la CBFA et ne peut être utilisé à aucune autre fin. Une copie de ce rapport a été communiquée à la direction effective. Nous attirons l'attention sur le fait que ce rapport ne peut pas être communiqué (dans son entièreté ou en partie) à des tiers sans notre autorisation formelle préalable.

Nom du réviseur d'entreprises agréé

Adresse

Date

Annexe C- 3

Rapport qui peut être utilisé dans le cadre du reporting des constatations du réviseur d'entreprises agréé quant à l'évaluation des mesures de contrôle interne d'une entreprise d'assurance de droit belge

Rapport de constatations à la CBFA établi conformément aux dispositions de l'article 40 quater, premier alinéa, 1° de la loi du 9 juillet 1975 concernant les mesures de contrôle interne prises par (identification de l'entité)

Rapport périodique
Année comptable 20XX

Mission

Nous avons évalué l'ensemble des mesures de contrôle interne adoptées par *(identification de l'entité)* pour procurer une assurance raisonnable quant à la fiabilité du processus de *reporting* financier et prudentiel ainsi que de l'ensemble des mesures de contrôle interne en matière de maîtrise des activités opérationnelles.

Ce rapport a été établi conformément aux dispositions de l'article 40*quater*, premier alinéa, 1° de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances *(la loi de contrôle)*, concernant les mesures de contrôle interne adoptées conformément à l'article 14*bis*, § 3, premier alinéa de la loi de contrôle.

La responsabilité de l'organisation et du fonctionnement du contrôle interne conformément aux dispositions de l'article 14*bis*, §3, premier alinéa de la loi de contrôle incombe à la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)*.

Conformément à l'article 14*bis*, § 5, deuxième alinéa de la loi de contrôle, l'organe légal d'administration *(le cas échéant via le comité d'audit)* doit contrôler si *(identification de l'entité)* se conforme aux dispositions des paragraphes 1, 2 et 3 et de l'alinéa premier du § 5 de l'article 14*bis* de la loi de contrôle, et prendre connaissance des mesures adéquates prises.

Procédures mises en œuvre

Il est de notre responsabilité d'évaluer la conception des mesures de contrôle interne adoptées par *(identification de l'entité)* conformément à l'article 14*bis*, § 3, premier alinéa de la loi de contrôle et de communiquer nos constatations à la CBFA.

Les procédures ont été mises en œuvre conformément au projet de norme spécifique en matière de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel et aux instructions de la CBFA aux commissaires agréés.

Nous avons évalué de façon critique le rapport de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)*, établi conformément à la circulaire CBFA_2009_26 du 24 juin 2009 et daté du JJ.MM.AAAA, la documentation sur laquelle le rapport est basé, ainsi que la mise en œuvre des mesures de contrôle interne de la direction effective. Nous nous sommes également appuyés sur la connaissance acquise et la documentation préparée dans le cadre du contrôle des comptes annuels et des états périodiques de *(identification de l'entité)* et de son système de contrôle interne, en particulier de son système de contrôle interne sur le processus de *reporting* financier.

Dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne, nous avons mis en œuvre les procédures suivantes, conformément au projet de norme spécifique en matière de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel et aux instructions de la CBFA aux commissaires agréés :

- acquisition d'une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement ;
- examen du système de contrôle interne comme le prévoient les normes générales de révision de l'IRE et les Normes ISA ;
- tenue à jour des connaissances relatives au régime public de contrôle ;
- examen des procès-verbaux des réunions de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)* ;
- examen des procès-verbaux des réunions de l'organe légal d'administration *(le cas échéant le comité d'audit)* ;
- examen de documents qui concernent l'article 14*bis*, §§ 1, 2 et 3 de la loi de contrôle, et qui ont été transmis à la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)* ;
- examen de documents qui concernent l'article 14*bis*, §§ 1, 2 et 3 de la loi de contrôle, et qui ont été transmis à l'organe légal d'administration *(le cas échéant via le comité d'audit)*;
- demande et évaluation, auprès de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)*, d'informations qui concernent l'article 14*bis*, §§ 1, 2 et 3 de la loi de contrôle;
- assistance aux réunions de l'organe légal d'administration *(le cas échéant le comité d'audit)* lorsque celui-ci examine les comptes annuels et le rapport de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)* visé à l'article 14*bis*, § 5, alinéa 3 de la loi de contrôle;
- demande et évaluation d'informations, auprès de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)*, sur la manière dont elle a procédé pour rédiger son rapport;
- examen de la documentation à l'appui du rapport de la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)*;
- examen du rapport de la direction effective à la lumière de la connaissance acquise dans le cadre de la mission de droit privé;
- la revue si le rapport établi conformément à la circulaire CBFA_2009_26 par la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)* reflète la manière dont la direction effective *(le cas échéant le comité de direction)* a exécuté son appréciation du contrôle interne;
- la revue du respect par *(identification de l'entité)* des dispositions contenues dans la circulaire CBFA_2009_26, une attention particulière ayant été consacrée à la méthodologie adoptée et à la documentation à l'appui du rapport;
- *[à compléter avec d'autres procédures exécutées sur base de l'appréciation professionnelle de la situation par le réviseur d'entreprises agréé]*.

Limitations dans l'exécution de la mission

Lors de l'évaluation des mesures de contrôle interne, nous nous sommes appuyés de manière significative sur le rapport des personnes chargées de la direction effective, complété par des éléments dont nous avons connaissance dans le cadre du contrôle des comptes annuels et des états périodiques, en particulier de son système de contrôle interne sur le processus de *reporting* financier.

L'évaluation des mesures de contrôle interne pour laquelle les réviseurs d'entreprises agréés s'appuient sur la connaissance de l'entité et l'évaluation du rapport de la direction effective ne constitue pas une mission qui permet d'apporter une assurance relative au caractère adapté des mesures de contrôle interne.

Nous indiquons encore, pour être complet, que, si nous avions effectué des procédures complémentaires, d'autres constatations auraient peut-être été révélées qui auraient pu être importantes pour vous.

Limitations supplémentaires dans l'exécution de la mission:

- le rapport de la direction effective contient des éléments que nous n'avons pas appréciés. Il s'agit notamment: *(à compléter le cas échéant)*. Pour ces éléments, nous avons uniquement vérifié que le rapport de la direction effective ne contient pas d'incohérences manifestes vis-à-vis de l'information

dont nous disposons dans le cadre de notre mission de droit privé;

- nous n'avons pas évalué le caractère effectif du contrôle interne;
- nous n'avons pas vérifié le respect par *(identification de l'entité)* de l'ensemble des dispositions légales applicables;
- *[à compléter avec d'autres limitations sur base de l'appréciation professionnelle de la situation par le réviseur d'entreprises agréé]*.

Constatations

Nous confirmons avoir évalué les mesures de contrôle interne adoptées par *(identification de l'entité)* conformément à l'article 14*bis*, § 3 de la loi de contrôle. Nous nous sommes appuyés pour établir notre appréciation sur les procédures explicitées ci-dessus.

Nos constatations, compte tenu des limitations susvisées, sont les suivantes:

- Constatations relatives au respect des dispositions de la circulaire CBFA_2009_26:
- Constatations relatives au processus de *reporting* financier:
- Autres constatations:

Les constatations ne sont pas forcément valables au-delà de la date à laquelle les appréciations ont étés faites. Le présent rapport ne vaut en outre que pour la période couverte par le rapport de la direction effective.

Distribution du rapport

Le présent rapport s'inscrit dans le cadre de la collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel exercé par la CBFA et ne peut être utilisé à aucune autre fin. Une copie de ce rapport a été communiquée ("à la direction effective", "au comité de direction", "aux administrateurs" ou "au comité d'audit", selon le cas). Nous attirons l'attention sur le fait que ce rapport ne peut pas être communiqué (dans son entièreté ou en partie) à des tiers sans notre autorisation formelle préalable.

Nom du réviseur d'entreprises agréé

Adresse

Date

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C - 2011/11002]

24 DECEMBRE 2010. — Avis concernant l'approbation de la norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, après avoir fait l'objet d'une consultation publique.

Cette norme portant sur la mission de collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel remplace les deux normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises du 5 novembre 1993 portant sur le contrôle des établissements de crédit et du 29 juin 1979 portant sur le contrôle des entreprises d'assurances.

Cette norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel adoptée le 8 octobre 2010 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l'économie dans ses attributions.

La norme sort ses effets le jour de la publication de cet avis au *Moniteur belge*.

Bruxelles, le 24 décembre 2010.

Le Ministre pour l'Entreprise,
V. VAN QUICKENBORNE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE, K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C - 2010/11002]

24 DECEMBER 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfs-revisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 30 april 2007, is een ontwerp van norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de minister tot wiens bevoegdheid de Economie behoort, na het onderwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie.

Deze norm inzake medewerking van de bedrijfsrevisoren aan het prudentieel toezicht komt in de plaats van de twee normen van het Instituut van Bedrijfsrevisoren van 5 november 1993 inzake de controle van de kredietinstellingen en van 29 juni 1979 inzake toezicht op de verzekeringsbedrijven.

Deze specifieke norm inzake medewerking aan het prudentieel toezicht aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 8 oktober 2010, werd goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister tot wiens bevoegdheid de Economie behoort.

De norm treedt in werking op de dag van de publicatie van dit bericht in het *Belgisch Staatsblad*.

Brussel, 24 december 2010.

De Minister voor Ondernemen,
V. VAN QUICKENBORNE

1.5.2. Approbation de la norme en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux

Dans le cadre de son courrier du 16 novembre 2009, le Conseil supérieur a demandé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de bien vouloir élaborer une norme professionnelle décrivant les diligences à accomplir par les réviseurs d'entreprises afin de lutter contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Le Conseil supérieur a également attiré l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur l'approche par les risques élaborée par le Groupement d'Action financière (en abrégé, GAFI) afin que cette approche puisse être intégrée dans le cadre normatif à élaborer en la matière.

a) Cadre légal au niveau européen

Une première directive[1] européenne a été adoptée en 1991 en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux. Cette directive a été modifiée[2] de manière significative en 2001.

Une nouvelle directive en la matière[3], abrogeant la directive de 1991, a été adoptée en 2005. Cette directive a été modifiée tant en 2007[4] qu'en 2008[5].

En outre, des mesures[6] de mise en œuvre de la directive de 2005 ont été adoptées en 2006.

Les Etats membres disposaient jusqu'au 15 décembre 2007 pour transposer en droit national et partant se conformer à la directive de 2005 en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

La Cour européenne de Justice a condamné[7] la Belgique le 6 octobre 2009 pour défaut de transposition de ladite directive.

b) Cadre légal au niveau national

Une loi[8] a été adoptée en Belgique, en 1993, afin de transposer en droit belge la directive européenne de 1991. Cette loi a, depuis lors, été modifiée à diverses reprises.

Un projet de loi visant à intégrer en droit belge les dispositions contenues dans la directive 2005/60/CE a été adopté[9] de 16 juillet 2009 en séance plénière de la Chambre des Représentants et transmis au Sénat.

Ce projet de loi, transmis au Sénat le 17 juillet 2009 (Doc 4-1412), a été évoqué. Différents amendements ont été introduits, notamment un amendement relatif aux professions du chiffre [ndlr: professions économiques] (exemption d'une déclaration auprès de la Cellule de Traitement des Informations financières (en abrégé, CTIF) lorsqu'il s'agit de rendre un avis juridique) afin qu'ils soient soumis au même régime que les avocats lorsqu'ils effectuent une telle mission.

1 Directive 91/308/CEE du Conseil du 10 juin 1991 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, publiée dans le *JOCE* L166 du 28 juin 1991.

2 Directive 2001/97/CE du Parlement européen et du Conseil du 4 décembre 2001 modifiant la directive 91/308/CEE du Conseil relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, publiée dans le *JOCE* L344 du 28 décembre 2001.

3 Directive 2005/60/CE du Parlement et du Conseil du 26 octobre 2005 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, publiée dans le *JOUE* L309 du 25 novembre 2005.

4 Directive 2007/64/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 novembre 2007 concernant les services de paiement dans le marché intérieur, modifiant les directives [....] 2005/60/CE [...], publiée dans le *JOUE* du 5 décembre 2007.

5 Directive 2008/20/CE du Parlement et du Conseil du 11 mars 2008 modifiant la directive 2005/60/CE relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, en ce qui concerne les compétences d'exécution conférées à la Commission, publiée dans le *JOUE* L76 du 19 mars 2008.

6 Directive 2006/70/CE de la Commission du 1er août 2006 portant mesures de mise en œuvre de la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil pour ce qui concerne la définition des personnes politiquement exposées et les conditions techniques de l'application d'obligations simplifiées de vigilance à l'égard de la clientèle ainsi que de l'exemption au motif d'une activité financière exercée à titre occasionnel ou à une échelle très limitée, publiée dans le *JOUE* L214 du 4 août 2006.

7 Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 6 octobre 2009 – Commission des Communautés européenne / Royaume de Belgique (Affaire C-6/9), publié au *JOUE* du 21 novembre 2009.

8 Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, publiée au *Moniteur belge* du 9 février 1993.

9 Doc 52 1988/006 – Projet de loi modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, et le Code des sociétés.

Le 10 décembre 2009, le projet de loi, amendé par le Sénat, a été renvoyé à la Chambre. Les amendements relatifs aux professions économiques évoqués ci-avant ont été adoptés.

La Commission des Finances et du Budget de la Chambre a fait rapport en la matière le 16 décembre 2009. Les deux amendements introduits par M. Dirk Van der Maelen à l'encontre des amendements adoptés par le Sénat (Doc 52 1988/8) ont été rejetés.

Dans ce document 52 1988/9 (rapport fait au nom de la Commission des Finances et du Budget de la Chambre), on relèvera en particulier qu'il est souligné que « le projet de loi oblige les associations professionnelles et les organes disciplinaires des professions du chiffre à élaborer des règles internes afin de veiller à ce que l'obligation de déclaration soit respectée ».

Le *Moniteur belge* du 26 janvier 2010 a publié la loi du 18 janvier 2010 modifiant en profondeur la loi du 11 janvier 1993. Cette loi a, depuis lors, à différentes reprises[10] fait l'objet d'adaptations n'ayant pas d'impact direct sur les missions des membres des professions économiques.

Le Conseil supérieur a pris connaissance des documents mis à disposition sur le site internet de la CTIF (http://www.ctif-cfi.be) sous l'onglet « Dispositions législatives » / « législation belge » : une version coordonnée de la loi du 11 janvier 1993 ainsi qu'un article de 85 pages, rédigé par Mme Caty Grijseels, conseiller juridique de la CTIF, donnant un aperçu des modifications apportées à la loi du 11 janvier 1993 par la loi du 18 janvier 2010. Cette contribution est, de l'avis du Conseil supérieur, un outil pédagogique de très grande qualité qui devrait permettre aux sociétés et aux personnes soumises à la législation en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme de mieux appréhender les dispositions légales dernièrement adoptées.

Le Conseil supérieur relève qu'il ressort de l'introduction de cet article que l'« on peut parler d'un vrai big bang pour les professions non-financières visées dans la loi du 11 janvier 1993 ».

c) Initiatives prises par le Conseil supérieur

Le Conseil supérieur des Professions économiques a toujours eu à cœur la problématique de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. Depuis les années '90, le Conseil supérieur a joué, à différentes reprises, un rôle proactif en la matière.

Le Conseil supérieur a pris l'initiative d'envoyer au Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises un courrier en date du 16 novembre 2009 poursuivant[11] un double objectif :

- La transmission des modalités d'application que l'IRE a adoptées, conformément aux dispositions contenues dans l'article 21 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, pour ce qui concerne les mesures contenues les articles 4, 5 et 6bis de ladite loi. Ceci devrait permettre au Conseil supérieur de disposer d'une vue globale des mesures qui ont été prises par cet Institut en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, sous le cadre légal applicable avant la transposition en droit belge de la directive de 2005.
- La sensibilisation des représentants de l'IRE à l'urgence qu'il convient d'accorder aux nouvelles modalités d'application à adopter dès que la loi du 11 janvier 2003 aura été définitivement adoptée et publiée au *Moniteur belge* dans la mesure où aucune mesure transitoire n'est prévue dans le projet de loi adopté par la Chambre des Représentants et au fait que les nouvelles dispositions entreront dès lors en vigueur 10 jours après la publication de la loi modifiant la loi du 11 janvier 1993 au *Moniteur belge*.

  En effet, bien que le projet de loi adopté à la Chambre des Représentants ait été évoqué par le Sénat, il a semblé important au Conseil supérieur que l'IRE entame au plus vite une réflexion en profondeur quant aux modalités d'application qu'il conviendrait d'adopter.

10 Arrêté royal du 6 mai 2010 portant adaptation de la liste des organismes soumis à la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme (*Moniteur belge*, 10 mai 2010, 2ième édition), d'une part, et l'arrêté royal du 3 mars 2011 mettant en œuvre l'évolution des structures de contrôle du secteur financier (*Moniteur belge*, 9 mars 2011) (voir plus particulièrement les articles 99 et 100 dudit arrêté royal), d'autre part.

11 Un courrier similaire a été transmis par le Conseil supérieur au Président des deux autres instituts (IEC/IPCF) regroupant les membres d'autres composantes des professions économiques.

Dans cette perspective, les membres du Conseil supérieur ont souhaité sensibiliser les représentants de l'IRE à deux éléments :

- Le champ d'application des modalités d'application à prendre par chaque Institut sera étendu de manière considérable dans la mesure où l'article 37 (nouveau) de la loi du 11 janvier 1993 (après adoption du projet de loi) étendra les obligations de chaque Institut en matière d'adoption de modalités d'application à l'ensemble du Chapitre II et non aux trois seuls articles visés actuellement.
- Il ressort de l'exposé des motifs que les modalités d'application doivent avoir un caractère contraignant. Cela signifie qu'il conviendra d'adopter une norme professionnelle en la matière, soumise à l'approbation du Conseil supérieur des Professions économiques et du Ministre fédéral en charge de l'Economie.

En outre, il ressort de ce courrier que, dans le cadre du rôle de coordination confié par le législateur au Conseil supérieur des Professions économiques en vertu de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999, le Conseil supérieur apprécierait que les trois Instituts regroupant des composantes des « professions économiques » (IRE/IEC/IPCF) se concertent afin d'harmoniser l'approche retenue en la matière.

Dans son courrier du 16 novembre 2009, le Conseil supérieur relève par ailleurs que le projet de modification de la loi du 11 janvier 1993 intègre une approche par les risques. Dans cette optique et à toutes fins utiles, le Conseil supérieur a souhaité transmettre aux représentants de l'IRE deux documents publiés par la GAFI en la matière :

- *Guidance on the Risk-Based Approach to Combating Money laundering and terrorist Financing – High level principles and procedures* (document adopté en juin 2007)
- *Risk-Based Approach Guidance for accountants* (document adopté en juin 2008).

En réponse au courrier du Conseil supérieur, le Conseil Inter-Instituts, mis en place conformément aux dispositions contenues dans l'article 53 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, a marqué son accord pour se concerter afin d'assurer une cohérence dans l'approche mise en œuvre pour les différentes composantes des professions économiques, tout en tenant compte des spécificités propres à chacune des catégories de professionnels concernés.

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

*

* *

Un contact –en bilatérales– a été pris dans le courant des mois de février et de mars 2010 avec les directeurs généraux et secrétaires généraux des trois Instituts (et partant avec celui de l'IRE) afin de s'enquérir de quelle manière ces instituts vont s'organiser pour rencontrer les obligations nouvelles contenues dans la loi du 11 janvier 1993, introduites à la suite de l'amendement de décembre 2009, dont on doit déduire que *« le projet de loi oblige les associations professionnelles et les organes disciplinaires des professions du chiffre à élaborer des règles internes afin de veiller à ce que l'obligation de déclaration soit respectée »*.

Cette mesure figure dans le § 1er de l'article 39 (nouveau) de la loi du 11 janvier 1993, repris ci-dessous :

« Sous réserve de l'application d'autres législations, ***les autorités de contrôle ou de tutelle ou les autorités disciplinaires des organismes et des personnes visés aux articles 2, § 1er, 1° à 15°, 3 et 4****, le Service Public Fédéral Economie, PME, Classes Moyennes et Energie pour les organismes et les personnes visés aux articles 2, § 1er, 16° à 19° et 21°, et le Service Public Fédéral Intérieur pour les organismes et les personnes visés aux articles 2, § 1er, 20°,* ***mettent en œuvre des dispositifs efficaces de contrôle du respect par ces organismes et ces personnes, des obligations visées aux articles 7 à 20, 23 à 30 et 33 ainsi que de celles prévues par les arrêtés royaux, règlements ou autres mesures d'exécution des mêmes dispositions de la présente loi.***

Les autorités visées à l'alinéa 1er peuvent exercer leur contrôle sur base d'une appréciation des risques. »

De l'avis du Conseil supérieur, il convient a priori d'en déduire qu'une forme de contrôle de qualité systématique devra être mis en place dans les trois Instituts de manière à s'assurer à tout le

moins le respect des mesures contenues dans la loi du 11 janvier 1993 et dans ses arrêtés royaux d'exécution. Le Conseil supérieur est cependant ouvert pour examiner toute autre suggestion émanant de l'un des trois Instituts permettant de respecter les dispositions légales introduites par la loi du 18 janvier 2010.

*

* *

En réponse au courrier du Conseil supérieur, le Conseil Inter-Instituts, mis en place conformément aux dispositions contenues dans l'article 53 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, a marqué son accord pour se concerter afin d'assurer une cohérence dans l'approche mise en œuvre pour les différentes composantes des professions économiques, tout en tenant compte des spécificités propres à chacune des catégories de professionnels concernés. Il a également été proposé de constituer un groupe de travail commun aux trois Instituts auquel un représentant du Conseil supérieur serait convié au titre d'observateur.

A l'initiative l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, une réunion s'est tenue le 26 avril 2010 dans les locaux de la Cellule de Traitement des Informations financières en présence de représentants de la CTIF (Monsieur Jean-Clause Delepière, Président, et Madame Caty Grijseels, Conseiller juridique), du Conseil supérieur et des trois Instituts.

Cette réunion avait pour objectif de mettre les différentes parties en présence afin de déterminer un mode de fonctionnement dans l'élaboration de mesures d'application concernant les membres des professions économiques à la suite de la réforme de la loi de 1993 en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux.

Un calendrier de réunions communes aux représentants des trois Instituts a été fixé afin d'entamer les travaux en matière de cadre normatif.

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

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

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises ayant un cadre légal spécifique ne lui permettant pas d'adopter un « règlement » a rebaptisé le règlement sous l'intitulé de « norme » et a, par ailleurs, pris l'initiative de modifier la structure du document.

Un projet de norme adopté par le Conseil de l'IRE (version approuvée le 29 octobre 2010) a fait l'objet, conformément aux dispositions contenues dans l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, d'une consultation publique avant d'être transmise au Conseil supérieur.

Au terme de la consultation publique, le Conseil de l'IRE a transmis au Conseil supérieur une nouvelle version du projet de norme (version approuvée le 4 février 2011) après avoir pris connaissance des différentes réactions qui ont été transmises dans le cadre de la consultation publique et en a demandé l'approbation.

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

Cette audition a été précédée d'une rencontre informelle entre les représentants des trois Instituts avec les membres du Conseil supérieur au cours de la réunion du 12 janvier 2011.

Dans le cadre de sa réunion du 16 février 2011, les membres du Conseil supérieur ont, outre l'audition susmentionnée, examiné le projet de norme soumis pour approbation. Deux éléments ont particulièrement été appréciés dans le cadre de cet examen :

- le fait que l'ensemble des remarques formulées par la Cellule de Traitement des Infor-

mations financières dans le courrier du 1er décembre 2010 ont été intégrées dans la version du 4 février 2011 du projet de norme et

- le fait que la norme soumise pour approbation par le Conseil de l'IRE, bien que structurée de manière différente, correspond quant au fond aux mesures contenues dans le projet de règlement transmis pour avis, tant par le Conseil de l'IEC que par le Conseil national de l'IPCF.

Au terme de sa réunion du 16 février 2011, les membres du Conseil supérieur ont décidé d'approuver la norme soumise par le Conseil de l'IRE et ont rendu un avis favorable aux deux autres Instituts. Une copie du courrier adressé au Ministre fédéral en charge de l'Economie est reprise en annexe 2 du présent rapport annuel.

De l'avis du Conseil supérieur, il importait, afin d'assurer la sécurité juridique voulue en la matière, de traiter en priorité ce dossier dans la mesure où la loi publiée au *Moniteur belge* en janvier 2010 ne prévoit aucune période transitoire.

*

* *

On relèvera par ailleurs que, dans le courrier transmis aux représentants des trois Instituts en date du 17 février 2011, le Conseil supérieur a attiré leur attention sur le fait que toutes les mesures imposées par la loi du 11 janvier 1993, telle que révisée en 2010, ne sont pas encore transposées et qu'il appartient aux représentants de chacun de ces instituts d'informer le Conseil supérieur quant à la suite des travaux qu'ils comptent mettre en œuvre ainsi que du délai attendu pour leur mise en œuvre effective.

Les mesures non encore intégrées (en tout ou en partie, selon le cas) portent à tout le moins sur la mise en œuvre, par chacun des trois Instituts, de mesures visant à s'assurer du respect des dispositions contenues dans la loi du 11 janvier 1993, telle que révisée en 2010, comme le requiert l'article 39 de cette loi. Pour ce qui concerne le cas spécifique de l'IRE, on rappellera utilement que le contrôle de qualité est effectué sous la responsabilité finale de la Chambre de renvoi et de mise en état (en abrégé, CRME).

Le Conseil supérieur examinera dans le courant de l'année 2011 quelles sont les mesures qui seront prises par les responsables de ces trois instituts afin de finaliser l'applicabilité totale des mesures contenues dans la loi du 11 janvier 1993 aux différentes composantes des professions économiques soumises à ladite loi.

d) Déclarations transmises par les membres des professions économiques à la CTIF

Il ressort du rapport annuel 2010 de la Cellule de Traitement des Informations financières que, durant l'année 2010, le nombre de déclarations introduites par des réviseurs d'entreprises est en régression alors que celui des déclarations introduites par des experts-comptables, des conseils fiscaux ou des comptables(-fiscalistes) agréés augmente très légèrement.

Ces déclarations portaient sur des montants respectivement de 15,13 millions d'euros pour ce qui concerne les déclarations introduites par les membres de l'IRE et de 0,49 million d'euros pour ce qui concerne les déclarations introduites par les membres de l'IEC et de l'IPCF.

Le Conseil supérieur discutera, dans le courant de l'année 2011, d'une part, avec les représentants des trois Instituts des raisons de ce faible nombre de transmission de déclarations auprès de la CTIF et, d'autre part, avec les représentants de la Cellule de Traitement des Informations financières afin d'être en mesure d'identifier les éléments pouvant conduire, le cas échéant, à une plus grande proactivité en la matière de la part des différentes composantes des professions économiques.

Norme du 4 février 2011
relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme

Conformément aux dispositions légales reprises dans l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953, ces normes, approuvées par le Conseil de l'IRE le 4 février 2011, ont fait l'objet d'une approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 16 février 2011 et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 22 avril 2011, organes du système belge de supervision publique en charge des aspects normatifs.

Un avis concernant l'approbation de ces normes a été publié au Moniteur belge du 29 avril 2011 (2ième édition).

Ces normes sortent leur effet le jour de la publication de l'avis au Moniteur belge.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

Considérant que la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (ci-après « la loi du 11 janvier 1993 »), et plus particulièrement son article 38 tel que modifié par la loi du 18 janvier 2010, requiert que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises détermine par le biais d'un règlement les modalités d'application des obligations prévues au chapitre II de la loi du 11 janvier 1993;

Considérant que les exigences découlant de la loi du 11 janvier 1993 sont identiques pour les professions économiques, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils Fiscaux et l'Institut des Comptables et des Fiscalistes agréés, et que les trois Instituts ont donc opté de concert pour une application homogène du chapitre II de la loi du 11 janvier 1993 traduite dans un règlement commun ;

Considérant que ce règlement ne traite pas de l'obligation de déclaration telle qu'elle est visée aux articles 26 et 28 de la loi du 11 janvier 1993, que pour ces dispositions il est utilement renvoyé à la note d'information de la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) consultable sur leur site (www.ctif-cfi.be);

Considérant que l'article 38 de la loi du 11 janvier 1993 n'apporte aucune précision quant à la forme que doit prendre le règlement qui y est prescrit, mais qu'il en ressort que les dispositions de ce règlement devront revêtir un caractère obligatoire;

Considérant que la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique précise, en son article 30, § 3, que les normes sont obligatoires pour les réviseurs d'entreprises;

Considérant que la présente norme se base sur le règlement commun réalisé en concertation avec les trois Instituts;

Considérant que l'article 39 de la loi du 11 janvier 1993 impose que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises mette en place des dispositifs efficaces de contrôle du respect par ses membres des obligations visées au chapitre II de la loi du 11 janvier 1993, de l'obligation de déclaration ainsi que de celles prévues par les arrêtés royaux, règlements ou autres mesures d'exécution des mêmes dispositions de la loi;

Considérant que le Conseil a décidé que ce contrôle serait intégré dans le contrôle de qualité visé à l'article 33, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 dès les contrôles effectués en 2011;

Considérant que la présente norme s'applique sans préjudice de la législation en matière d'anti-blanchiment, en particulier au niveau de l'identification des clients ;

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adopté le 4 février 2011 la norme qui suit. Celle-ci a été approuvée le 16 février 2011 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 22 avril 2011 par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'un avis du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions publié au *Moniteur belge* du 29 avril 2011 (2ième édition) (p. 25846).

1. Définitions

1.1. Aux fins de l'application de la présente norme, il faut entendre par :

1° « la loi » : la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ;

2° « blanchiment de capitaux »: au sens de l'article 5, § 1er de la loi ;

3° « financement du terrorisme» : au sens de l'article 5, § 2 de la loi ;

4° « origine illicite » : lorsque les capitaux ou les biens proviennent de circonstances énoncées par l'article 5, § 3 de la loi.

5° « professionnel » : une personne physique, une personne morale ou une autre entité visées à l'article 3, 3° de la loi ;

6° « relation d'affaires » : une relation d'affaires au sens de l'article 7, § 1er, alinéa 1er, 1°, de la loi ;

7° « opération occasionnelle » : une opération visée à l'article 7, § 1er, alinéa 1er, 2°, de la loi;

8° « bénéficiaire effectif » : une personne visée à l'article 8 de la loi, pour laquelle le client souhaite nouer une relation d'affaires ou réaliser une opération ;

9° « tiers introducteur d'affaires » : une personne visée à l'article 10, § 1er, 1° ou 2°, de la loi ;

10° « trust » : un trust dont la création résulte de la volonté clairement exprimée par son (ses) fondateur(s), généralement dans un document écrit (« express trust »), à l'exclusion des trusts qui sont créés par l'effet de la loi, sans manifestation claire de la volonté d'un fondateur ;

11° « opération atypique » : une opération qui, notamment, de par sa nature, de par les circonstances qui l'entourent, de par la qualité des personnes impliquées, de par son caractère inhabituel au regard des activités du client, ou parce qu'elle n'apparaît pas cohérente avec ce que le professionnel connaît de son client, de ses activités professionnelles, de son profil de risque et, lorsque cela s'avère nécessaire, de l'origine des fonds, est particulièrement susceptible d'être liée au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme, au sens de l'article 14, § 1er, alinéa 2, de la loi ;

12° « personne politiquement exposée»: une personne visée à l'article 12, § 3, de la loi.

13° mandataire » : une personne visée à l'article 7, § 2 de la loi.

2. Champ d'application ratione personae

2.1. Les dispositions de la présente norme sont applicables aux professionnels visés à l'article 3, 3° de la loi, les personnes physiques ou entités qui exercent des activités en Belgique et qui sont enregistrés en qualité de réviseur d'entreprises au registre public tenu par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

3. Dispositions générales applicables à la conclusion d'une relation d'affaire et aux devoirs de vigilance

3.1. Les professionnels n'entrent pas en relation d'affaires avec leurs clients ni n'exécutent des opérations occasionnelles pour lesquelles leurs clients les sollicitent avant d'avoir satisfait à leurs obligations de vigilance conformément aux articles 7 et 8 de la loi et aux dispositions de la présente norme.

Par dérogation à l'alinéa 1er, les professionnels peuvent, dans des circonstances exceptionnelles que leurs procédures internes énumèrent limitativement, et qui rendent nécessaire de ne pas interrompre l'exercice des activités, vérifier l'identité des personnes impliquées dans une relation d'affaires dans le courant de l'établissement de cette relation d'affaires, pour autant que les conditions suivantes soient réunies :

- la relation d'affaires présente un faible risque de blanchiment d'argent ou de financement du terrorisme, compte tenu

de sa nature et des qualités des personnes impliquées;

- la vérification de l'identité des personnes impliquées est effectuée, conformément aux articles 7 et 8 de la loi et aux dispositions de la présente norme, dans les plus brefs délais après le premier contact avec le client;
- les activités exercées en relation avec le client font l'objet d'une vigilance accrue jusqu'à ce que l'identité de toutes les personnes impliquées ait été vérifiée, de sorte que toute anomalie, en ce compris l'impossibilité de vérifier dans les plus brefs délais l'identité des personnes impliquées dans la relation d'affaires, fait l'objet d'un rapport écrit interne visé à l'article 14, § 2, de la loi.

4. Devoir de vigilance: identification - vérification

4.1. Un professionnel et un client nouent une relation d'affaires au sens de l'article 7, § 1er, alinéa 1er, 1°, de la loi:

- lorsque le professionnel et un client concluent un contrat en exécution duquel plusieurs prestations ou opérations successives seront réalisées pendant une période déterminée ou indéterminée, ou qui crée des obligations continues;
- ou lorsqu'en dehors de l'exécution d'un contrat visé ci-dessus, un client sollicite de manière régulière et répétée l'intervention d'un même professionnel pour la réalisation de prestations et/ou d'opérations successives.
- L'opération visée par l'article 7, § 1er, 2°, a, de la loi comprend également toute opération dont il est probable que le montant atteint ou excède 10.000 euros, qu'elle soit effectuée en une seule ou en plusieurs opérations entre lesquelles un lien semble exister.

4.2. L'identification d'un client est par ailleurs requise en vertu de l'article 7, § 1er, alinéa 1er, 4°, de la loi lorsque:

1° postérieurement à l'identification du client concerné en vue de nouer avec lui une relation d'affaires, apparaissent des raisons de croire que les données d'identification qu'il a fournies à cette occasion étaient inexactes ou mensongères;

2° il existe des raisons de douter que la personne qui souhaite réaliser une opération dans le cadre d'une relation d'affaires antérieurement nouée est effectivement le client identifié en vue de cette relation d'affaires ou son mandataire autorisé et identifié.

4.3. Lors de l'identification face-à-face du client, personne physique, la vérification de son identité conformément à l'article 7, § 1er, de la loi doit être opérée au moyen de leur carte d'identité. S'il s'agit d'une personne physique qui réside à l'étranger, la vérification peut également être opérée au moyen de son passeport.

Lors de l'identification de personnes de nationalité étrangère établies en Belgique qui, en raison de leur statut légal sur le territoire belge, ne disposent pas de sa carte d'identité délivrée par les autorités belges, la vérification de leur identité peut être opérée au moyen de leur certificat d'inscription au registre des étrangers en cours de validité, ou, lorsqu'ils n'en disposent pas en raison de leur statut, au moyen d'un document en cours de validité émis par les autorités publiques belges.

4.4. Lors de l'identification à distance des clients qui sont des personnes physiques, la vérification de leur identité conformément à l'article 7, § 1er, de la loi doit être opérée:

1° soit au moyen de leur carte d'identité électronique;

2° soit au moyen d'un certificat qualifié au sens de la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification et au sens de la directive 1999/93/ce du Parlement européen et du Conseil du 13 décembre 1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques, pour autant que:

a. le certificat qualifié présenté ait été émis:

- par un prestataire de service de certification qui est établi dans un Etat membre de l'Espace économique européen et qui y est accrédité conformément aux dispositions de la directive européenne relative à la signature électronique; ou
- par un autre prestataire service de certification qui est établi dans un Etat membre de l'Espace Economique Européen, et dont l'organisme concerné a préalablement décidé d'accepter les certificats au titre de documents probants, sur la base d'une analyse préalable et documentée de sa réputation et de ses procédures de certification; ou
- par un autre prestataire de service de certification établi dans un pays tiers, qui remplit les conditions fixées à l'article 16, § 2, de la loi du 9 juillet 2001 précitée, et dont l'organisme concerné a préalablement décidé d'accepter les certificats au titre de documents probants, sur la base d'une analyse préalable et documentée de sa réputation et de ses procédures de certification;

b. la délivrance du certificat qualifié d'identification ait eu lieu sur la base d'une procédure requérant une identification face-à-face du client par le prestataire de service de certification lui-même ou, dans le respect des procédures qu'il définit, par des personnes qu'il mandate à cet effet;

c. le certificat n'ait pas été émis sous un pseudonyme;

d. l'organisme procède instantanément, systématiquement et automatiquement à la vérification de la non péremption du certificat produit et de sa non révocation par le prestataire de service de certification émetteur;

Lorsque la vérification de l'identité du client n'est pas opérée conformément aux paragraphes 4.3. et 4.4. de la présente norme, elle peut être effectuée au moyen d'une copie d'un document probant adressée par le client au professionnel pour autant que ce document soit pertinent et vraisemblable que l'identification soit opérée en vue de nouer une relation d'affaires et pour autant que ni le client, ni la relation d'affaire ne présentent de risques spécifiques de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.

4.5. Lors de l'identification des clients qui sont des personnes morales de droit belge, la vérification de leur identité conformément à l'article 7, § 1er, de la loi, doit être opérée au moyen des documents probants suivants :

1° les derniers statuts coordonnés ou les statuts à jour de la personne morale cliente déposés au greffe du tribunal de commerce ou publiés aux annexes du Moniteur Belge ;

2° la liste des administrateurs de la personne morale cliente et la publication de leurs nominations au Moniteur Belge, ou tout autre document probant permettant d'établir leur qualité d'administrateurs, tels que toute publication au Moniteur Belge faisant mention de ces personnes en tant qu'administrateurs, ou les comptes annuels déposés à la Banque Nationale de Belgique;

3° la dernière publication au Moniteur Belge des pouvoirs de représentation de la personne morale cliente.

4.6. Lors de l'identification des clients qui sont des personnes morales de droit étranger, la vérification de leur identité conformément à l'article 7, § 1er de la loi, doit être opérée au moyen des documents probants équivalents à ceux énumérés au paragraphe 4.5 de la présente norme et, si nécessaire pour le professionnel, de leur traduction dans une des langues nationales ou en anglais.

4.7. Si l'identité du client ne peut être vérifiée conformément aux paragraphes 4.5 et 4.6, de la présente norme la vérification peut être effectuée au moyen d'une copie d'un document probant communiqué par le client au professionnel, pour autant que ce document soit pertinent et vraisemblable, que l'identification soit opérée en vue de nouer une relation d'affaires et pour autant que ni le client, ni la relation d'affaire ne présentent de risques spécifiques de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.

4.8. Lors de l'identification des clients qui sont des trusts, des associations de fait,

des fiducies, ou toutes autres structures juridiques dénuées de personnalité juridique, les professionnel prend connaissance de l'existence, de la nature, des finalités poursuivies et des modalités de gestion et de représentation de la structure juridique concernée, et les vérifient au moyen de tous documents susceptibles de faire preuve, dont ils prennent copie.

Cette identification inclut la prise de connaissance et la vérification de la liste des personnes autorisées à exercer la gestion de ces clients, au moyen d'un document susceptible de faire preuve.

4.9. Lorsque le client est une indivision, les obligations d'identification du client et de vérification de son identité conformément à l'article 7, § 1er, de la loi portent sur chaque indivisaire. Dans le cas de droits démembrés, l'identification du client et la vérification de l'identité du client est obligatoire, qu'il soit usufruitier, emphytéote ou superficiaire.

4.10. En vue de l'identification de l'objet et de la nature envisagée de la relation d'affaires, le professionnel prend connaissance et consigne le type d'opérations pour lesquelles le client les sollicite, ainsi que toute information adéquate permettant de déterminer la finalité de la relation d'affaires envisagée dans le chef du client.

4.11. Lors de l'identification de clients visés à l'article 7, § 1er, alinéa 1er, 1° et 2° de la loi, le professionnel recueille et enregistre toutes informations nécessaires pour permettre la mise en application de la politique d'acceptation des clients conformément au titre 8 de la présente norme et l'exercice du devoir de vigilance conformément au titre 9 de la présente norme.

4.12. La vérification de l'identité des mandataires des clients conformément à l'article 7, § 2 de la loi est soumise aux paragraphes 4.3. à 4.7. de la présente norme.

4.13. Les mandataires qui représentent le client lors de la relation d'affaires, tels que visés à l'article 7, § 2, de la loi, sont la ou les personnes qui signent la lettre de mission, ou, à défaut de lettre de mission, le président de l'organe de gestion, ou, à défaut, tous les membres de l'organe de gestion.

4.14. Lorsque le mandataire dont l'identité doit être établie et vérifiée en application du paragraphe 4. 12 de la présente norme et de l'article 7, § 2, de la loi n'est pas une personne physique, l'établissement et la vérification de son identité sont soumises aux paragraphes 4.5, à 4.8 de la présente norme.

4.15. Le professionnel doit en outre prendre connaissance des pouvoirs de représentation de la personne visée aux paragraphes 4.12 à 4.14 de la présente norme et procéder à la vérification de ces données..

5. Identification et vérification de l'identité des bénéficiaires effectifs

5.1. Les procédures internes du professionnel définissent les mesures à prendre pour établir l'identité des bénéficiaires effectifs et la vérifier, conformément à l'article 8, § 1er, alinéa 4, de la loi.

L'identité des bénéficiaires effectifs doit être vérifiée en fonction du niveau de risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme associé au profil du client et à la nature de la relation d'affaires ou de l'opération souhaitée par le client.

Lorsque la vérification de l'identité des bénéficiaires effectifs ne peut pas être raisonnablement opérée par application des mesures définies conformément à l'alinéa précédent, le professionnel consigne par écrit les mesures qui ont effectivement été mises en œuvre à cette fin et conserve cette justification dans le dossier d'identification du client. Il tient compte de l'absence de vérification de l'identité des bénéficiaires effectifs dans l'application de la politique d'acceptation des clients visée au titre 8 de la présente norme. Il refuse de nouer la relation d'affaires ou d'effectuer l'opération souhaitée par le client lorsque l'absence de vérification de l'identité des bénéficiaires effectifs est de nature à aggraver de manière significative le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.

5.2. Lorsque le client est une société commerciale ou à forme commerciale, il faut entendre par « personnes physiques qui exercent autrement le pouvoir de contrôle sur la direction de la société » (tel que repris à l'article 8, § 1er, alinéa 3, 1°, b) de la loi) : les personnes physiques visées aux articles 5 à 9 du Code des sociétés qui, sans posséder ou contrôler plus de 25 % des actions ou des droits de vote, exercent directement ou indirectement le contrôle de fait sur la société;

5.3. Lorsque le client est une personne morale autre qu'une société commerciale ou à forme commerciale visée au paragraphe 5.2 de la présente norme, il faut entendre par « personnes physiques qui exercent un contrôle sur au moins 25 % des biens d'une personne morale » (tel que repris à l'article 8, § 1er, alinéa 3, 2°, c) de la loi) les personnes qui, sans disposer du pouvoir de représenter le client dans ses relations avec le professionnel exercent des mandats dans son organe de gestion.

5.4. Lorsque le client est une association de fait ou toute autre structure juridique dénuée de personnalité juridique, telle qu'un trust ou une fiducie, sont notamment à considérer comme « personnes physiques qui exercent un contrôle sur au moins 25 % des biens de la construction juridique » au sens de l'article 8, § 1er, alinéa 3, 2°, c) de la loi les personnes autres que celles qui disposent du pouvoir de représenter l'association de fait ou la structure juridique auprès du professionnel et qui sont visées aux paragraphes 4.12 et 4.13 de la présente norme, mais qui disposent du pouvoir d'influer notablement sur sa gestion.

5.5. Lorsque l'examen des informations que le client a communiquées concernant l'identité de ses bénéficiaires effectifs, conformément à l'article 8, § 3, de la loi, permet au professionnel de conclure à leur pertinence et à leur vraisemblance, il procède à la vérification de l'identité de ces bénéficiaires effectifs conformément au paragraphe 5.1.

5.6. Lorsqu'il existe des raisons de douter de la pertinence ou de la vraisemblance des informations communiquées par le client conformément à l'article 8, § 3, de la loi, le professionnel prend toutes autres mesures qu'il estime adaptées au profil de risque du client pour identifier les bénéficiaires effectifs du client, et toutes les mesures raisonnables pour vérifier leur identité, conformément au paragraphe 5.1 de la présente norme.

Le professionnel refuse de nouer la relation d'affaires ou d'effectuer l'opération souhaitée par le client lorsqu'il existe des raisons de croire que le manque de pertinence ou de vraisemblance des informations fournies par le client vise à dissimuler l'identité d'un ou plusieurs bénéficiaires effectifs. Il détermine en outre s'il y a lieu de procéder à une déclaration à la cellule de traitement des informations financières par application des articles 26 à 28 de la loi.

6. Intervention de tiers pour l'identification des clients et des bénéficiaires effectifs

6.1. Le professionnel peut faire exécuter par un tiers introducteur d'affaires répondant aux conditions fixées à l'article 10, § 1er, alinéa 1er, de la loi ses obligations de collecte des données d'identification et les autres informations et de mise à jour de ces informations, conformément au paragraphe 4.11 de la présente norme.

La faculté de faire exécuter par un tiers introducteur d'affaires les obligations énumérées à l'article 10, § 1er, alinéa 1er de la loi et au paragraphe précédent est néanmoins soumise à la condition que ce dernier ait procédé personnellement à l'identification, sans avoir fait lui-même appel à un autre tiers introducteur

6.2. L'intervention d'un tiers introducteur d'affaires conformément à l'article 10, § 1er, de la loi est soumise aux conditions suivantes :

1° le professionnel vérifie préalablement et conserve la documentation sur laquelle il s'est fondé pour vérifier que le tiers introducteur d'affaires répond aux conditions fixées par l'article 10, § 1er, alinéa 1er, de la loi;

2° le tiers introducteur d'affaires doit fournir au professionnel les informations exigées par la loi et s'engage aussi, par écrit, à fournir au professionnel, à sa demande, une copie des documents au moyen desquels il aura vérifié leur identité.

6.3. Par application de l'article 10, § 1er, alinéa 4, de la loi, le professionnel qui recourt au système du tiers introducteur d'affaires s'assure que l'identification du client introduit et de ses mandataires et bénéficiaires effectifs et la vérification de leur identité ont été opérées par le tiers introducteur d'affaires lui-même et conformément à la législation qui est applicable à celui-ci. Au besoin, il procède lui-même aux compléments nécessaires d'identification et de vérification, voire à une nouvelle identification et à une nouvelle vérification de l'identité du client introduit, de ses mandataires ou de ses bénéficiaires effectifs, conformément aux dispositions de la loi et de la présente norme.

7. Conservation des données

7.1. Par application de l'article 38, § 2, alinéa 2 de la loi, le professionnel est autorisé à substituer à la prise et à la conservation d'une copie des documents probants au moyen desquels ils ont vérifié l'identité du client, et, le cas échéant, de ses mandataires et bénéficiaires effectifs, l'enregistrement et la conservation des références de ces documents probants.

La nature de ces références et leurs modalités de conservation doivent permettre avec certitude au professionnel de produire immédiatement lesdits documents, à la demande des autorités compétentes, au cours de la période de conservation des informations fixée à l'article 13 de la loi, sans que ces pièces probantes n'aient pu entretemps être modifiées ou altérées.

Le professionnel qui envisage de recourir à cette autorisation précise au préalable dans ses procédures d'acceptation des clients, les catégories de documents probants dont les références peuvent être enregistrées et conservées en lieu et place d'une copie, ainsi que les modalités de récupération des documents probants concernés permettant de les produire à la demande conformément à l'alinéa précédent.

8. Politique d'acceptation des clients

8.1. Le professionnel arrête et met en œuvre une politique d'acceptation et de suivi des clients appropriée aux activités qu'il exerce, permettant de soumettre l'entrée en relation d'affaires ou la prestation de services à un examen préalable des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme associés au profil du client et à la nature de la relation d'affaires, ou de l'opération envisagée.

Par application de sa politique d'acceptation des clients, le professionnel répartit ses clients en différentes catégories de risques auxquelles s'appliquent des exigences de niveaux différents. Ces catégories sont définies sur la base de critères objectifs de risque qui sont combiné s de manière cohérente entre eux pour définir une échelle appropriée des risques. En particulier, celle-ci tient pleinement compte :

- des situations de risque accru de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme définies à l'article 12, §§ 2 et 3 de la loi et au paragraphe 9.1 de la présente norme, et
- des critères de risque définis par chaque professionnel pour ce qui le concerne en tenant compte, notamment, des caractéristiques des services qu'il offre et de celles de la clientèle à laquelle il s'adresse.

La politique d'acceptation des clients peut tenir compte des situations de risque faible de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme notamment définies à l'article 11, §§ 1er et 2, de la loi.

8.2. La politique d'acceptation des clients du professionnel prévoit que les clients susceptibles de présenter un niveau particulier de risque ne sont acceptés qu'après un examen approfondi au terme duquel une décision est prise, conformément aux règles de procédure interne visées à l'article 16, §1er de la loi. Ce sont entre autres des clients :

- qui résident ou ont leur domicile dans un pays ou un territoire qualifié de pays ou

territoire non coopératif par le Groupe d'Action Financière ou à l'égard duquel celui-ci recommande des contre-mesures ou une vigilance renforcée;

- qui sont des personnes physiques dont l'identification a été opérée à distance sur la base d'une copie de document probant; ou
- dont les bénéficiaires effectifs sont des personnes dont l'identité n'a pas pu être vérifiée, et/ou dont il n'a pas été possible d'identifier le lieu et la date de naissance, et/ou dont il n'a pas été possible de recueillir des informations pertinentes concernant l'adresse.

9. Dispositions relatives aux clients identifiés à distance

9.1. Sans préjudice des dispositions du paragraphe 4.4 de la présente norme, et du titre 10 de la présente norme, le professionnel qui noue une relation d'affaires ou réalise des opérations ou prestations occasionnelles avec des clients personnes physique qu'il a identifiés à distance met en œuvre, par application de l'article 12, § 2, de la loi, des procédures qui :

- interdisent de nouer une relation d'affaires ou de réaliser une opération ou prestation occasionnelle avec un client identifié à distance, lorsqu'il existe des raisons de croire que le client a l'intention de réaliser des opérations de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme;
- imposent, en fonction du risque, des mesures spécifiques complémentaires visant à corroborer les informations d'identification obtenues sur la base du document probant visé au paragraphe 4.4 de la présente norme;
- imposent, en fonction du risque, de procéder dans un délai raisonnable à la vérification de l'identité des clients ayant été identifiés au moyen d'un document visé au paragraphe 4.4., alinéa 2 de la présente norme, au moyen d'un autre document probant visé aux paragraphes 4.3 ou 4.4., alinéa 1er de la présente norme.

10. Devoirs de vigilance à l'égard des relations d'affaires et opérations occasionnelles

10.1 Le professionnel précise par écrit les critères lui permettant et permettant le cas échéant à ses préposés de détecter les opérations atypiques auxquelles il est requis qu'ils attachent une attention particulière, et qui doivent faire l'objet du rapport écrit visé à l'article 14, § 2, de la loi.

L'examen des opérations et des faits visés à l'article 14, § 1er, alinéa 2, de la loi, inclut, notamment, celui de leur justification économique et de leur légitimité apparentes.

10.2. Le professionnel met en œuvre les moyens requis et établit les procédures appropriées, le cas échéant sous la responsabilité du responsable de l'application de la loi visé à l'article 18, al. 2 de la loi, permettant de procéder dans les plus brefs délais à l'analyse des rapports écrits visés à l'article 14, § 2, de la loi qui lui sont transmis conformément au paragraphe 10.1 de la présente norme, et permettant de déterminer s'il y a lieu de procéder à la communication de ces faits ou opérations à la Cellule de traitement des informations financières, conformément aux articles 26, 27 et 28 de la loi.

L'analyse du rapport écrit et la décision à laquelle elle a conduit par application des articles 26, 27 et 28 de la loi sont conservés conformément aux modalités définies à l'article 15, alinéa 2, de la loi.

10.3. Dès lors qu'un professionnel communique à la Cellule de Traitement des informations financières des faits constatés dans l'exercice de son activité professionnelle qu'il sait ou soupçonne être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme, conformément aux articles 26, 27 ou 28 de la loi, il soumet à une vigilance accrue ses relations d'affaires avec les personnes concernées par les informations ainsi communiquées.

Cette vigilance accrue doit être maintenue en vigueur pendant le temps nécessaire, en fonction des circonstances, pour conclure au caractère isolé de l'opération ayant éveillé les soupçons du professionnel ou pour identifier sans retard de nou-

velles opérations suspectes éventuelles effectuées par le client.

Dans ce cas, le professionnel soumet notamment à un examen particulier, conformément à l'article 14 de la loi, toute opération ou chaque fait susceptible de contribuer à la dissimulation de l'emplacement de fonds soupçonnés d'être d'origine illicite. Le cas échéant, le professionnel procède à une nouvelle communication d'information à la Cellule de traitement des informations financières conformément aux articles 26, 27 ou 28 de la loi.

11. Désignation et rôles du responsable de l'application de la loi

11.1. Le cabinet de révision au sein duquel au moins dix professionnels exercent une activité et/ou en détiennent une participation et/ou sont membres de l'organe de gestion doivent, en application de l'article 18, alinéa 2 de la loi, désigner un ou plusieurs responsables de l'application de la loi au sein du cabinet.

Pour les besoins de ce paragraphe, le professionnel est toute personne physique visée aux articles 3, 3° et 4° de la loi.

Si le professionnel ne répond pas à ces critères, il exerce lui-même le rôle de responsable de l'application de la loi.

11.2. Le professionnel qui n'atteint pas le seuil quantitatif énoncé au paragraphe précédent 11.1 de la présente norme peut désigner un ou plusieurs responsables de l'application de la loi.

Ce professionnel évalue périodiquement l'intérêt de désigner un ou plusieurs responsables de l'application de la loi, en tenant compte de la taille du cabinet de révision au sein de laquelle son activité est exercée.

11.3. Dans le cadre de la désignation de ce responsable, le professionnel doit s'assurer que cette personne dispose de la conscience professionnelle adéquate nécessaire pour exercer sa fonction avec intégrité.

Le ou les responsables désignés conformément au paragraphe 11.1. de la présente norme doivent disposer de la connaissance du cadre légal et réglementaire belge en matière de prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme. Ils doivent également disposer des pouvoirs et de la disponibilité qui sont nécessaires à l'exercice effectif et autonome de ces fonctions.

11.4. Le ou les responsables de l'application de la loi veillent, d'une manière générale, au respect par le professionnel de l'ensemble de ses obligations de prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, et, notamment, à la mise en place de l'organisation administrative et des procédures de contrôle interne requises en vertu de l'article 16 de la loi. Ils disposent du pouvoir de proposer à la direction effective du professionnel toutes mesures nécessaires ou utiles à cet effet, en ce compris la libération des moyens requis.

Ils organisent en particulier, et mettent en application sous leur responsabilité les procédures d'analyse des rapports écrits établis conformément à l'article 14, § 2, de la loi et de communication d'informations à la cellule de traitement des informations financières, conformément aux articles 26, 27 et 28 de la loi.

Ils veillent à la formation et à la sensibilisation du personnel conformément à l'article 17 de la loi et au titre 12 de la présente norme.

Ils sont en règle générale les personnes de contact privilégié des autorités de contrôle visées à l'article 39 de la loi et de la Cellule de traitement des informations financières pour toutes les questions relatives à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

11.5. Le ou les responsables de l'application de la loi établissent une fois par an au moins un rapport d'activité. Ce rapport doit notamment permettre d'évaluer l'organisation administrative, les contrôles internes mis en œuvre, la collaboration des services du professionnel à la prévention, la formation et sensibilisation visées au titre 12 de la présente norme et ainsi que

le traitement des rapports visés à l'article 14, § 2 de la loi.

Le professionnel tient les cinq derniers rapports annuels à la disposition des autorités compétentes et les lui communique sans délai à leur demande.

12. Formation et sensibilisation du personnel

12.1. L'obligation de formation et de sensibilisation à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme visée à l'article 17 de la loi concerne les membres du personnel des professionnels dont les tâches en relation avec les clients ou les opérations les exposent au risque d'être confrontés à des tentatives de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.

12.2. La formation, la sensibilisation et l'information régulière du personnel visent notamment:
- à acquérir les connaissances requises et développer l'esprit critique nécessaire pour détecter les opérations atypiques ou les faits atypiques;
- à acquérir la connaissance des procédures qui est nécessaire pour réagir adéquatement face à de telles opérations ou faits.

13. Supervision et contrôle

13.1. Aux fins de permettre aux autorités de contrôle de contrôler l'application de la loi et des dispositions de la présente norme, le professionnel est tenu:
- de satisfaire dans le délai requis et dans les formes convenues à toute demande de renseignement émanant de l'autorité de contrôle concernée ou de ses délégués;
- de satisfaire à toute demande visant à l'organisation d'un contrôle dans le cabinet du professionnel.

14. Entrée en vigueur et dispositions transitoires

14.1. La présente norme entre en vigueur dans les 10 jours de la parution au *Moniteur belge* de l'avis contenant l'approbation par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, de la présente norme approuvée par le conseil de l'Institut concerné et par le Conseil Supérieur des Professions Economiques.

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C - 2011/11141]

22 AVRIL 2011. — Avis concernant l'approbation de la norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, après avoir fait l'objet d'une consultation publique.

Cette norme détermine pour les réviseurs d'entreprises les modalités d'application des obligations prévues au chapitre II de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme.

Cette norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, adoptée le 4 février 2011 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions.

Bruxelles, le 22 avril 2011.

Le Ministre pour l'Entreprise,
V. VAN QUICKENBORNE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE, K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C - 2010/11141]

22 APRIL 2011. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfs-revisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 30 april 2007, werd een ontwerp van norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de Minister voor Economie, na het onderwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie.

Deze norm bepaalt de modaliteiten voor de bedrijfsrevisoren inzake de toepassing van de verplichtingen voorzien in hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

Deze norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 8 oktober 2010, werd goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister tot wiens bevoegdheid de Economie behoort.

Brussel, 22 april 2011.

De Minister voor Ondernemen,
V. VAN QUICKENBORNE

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

Historique du dossier

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

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

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

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

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

En ce qui concerne l'organisation de la consultation publique des réviseurs d'entreprises à propos du projet de passage aux normes ISA pour le contrôle légal des comptes en Belgique, le Conseil supérieur a proposé aux représentants du Conseil de l'IRE, dans son courrier du 6 février 2009 de s'inspirer du document de consultation publique élaboré, en octobre 2008, par par l'*Auditing Practices Board* (en abrégé, APB) britannique, dans le cadre de la consultation publique visant à passer des normes ISA aux normes ISA clarifiées. En effet, le document de consultation constitue, de l'avis du Conseil supérieur, un outil pédagogique fort utile et permettant aux destinataires de la consultation publique de prendre position en connaissance de cause.

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

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

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

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

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

Dans le cadre de sa réunion du 19 juin 2009, le Conseil supérieur a également souhaité entendre, Monsieur Jacques VANDERNOOT, réviseur d'entreprises, ayant été chargé par l'IRE de présenter, dans le cadre du forum du révisorat du 26 mai 2009, une comparaison entre le cadre normatif belge actuel et les normes ISA clarifiées. Cette présentation de nature technique a été suivie d'un échange de vues fructueux pour les membres du Conseil supérieur avec ce professionnel.

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

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

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

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

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

Approbation de la norme par le Conseil supérieur

Avant de procéder 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 (les courriers transmis par le Conseil supérieur à la CBFA le 21 octobre 2009 et le 17 novembre 2009 et avis rendu le 9 décembre 2009 par la CBFA) ;
- l'audition des représentants de l'IRE dans le cadre de la réunion du Conseil supérieur du 23 novembre 2009.

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

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

- cette décision ne risque-t-elle pas de conduire à une concentration encore accrue du secteur de l'audit externe en Belgique ?
- ce passage aux normes ISA ne risque-t-il pas d'alourdir considérablement les exigences en matière de contrôle de qualité, en particulier pour les contrôles des missions effectuées dans des plus petites entreprises, voire dans le secteur associatif ?

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

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

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

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

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

Un courrier a été transmis le 23 décembre 2009 au Ministre fédéral en charge de l'Economie, Monsieur Vincent Van Quickenborne, afin de lui notifier la décision d'approbation du projet de norme par le Conseil supérieur des Professions économiques en date du 15 décembre 2009. Ce courrier est joint en annexe 3 du présent rapport annuel.

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

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

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

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

Approbation par le Ministre fédéral en charge de l'Economie

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

La norme et l'avis d'approbation sont repris ci-après dans leur intégralité dans le présent rapport.

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

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

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

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

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

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

- caractère acceptable (ou non) des normes ISA élaborées par l'IAASB[1] et la nécessité de prévoir (ou non) la possibilité que la Commission européenne puisse modifier ces normes ;
- commentaires à formuler à propos de l'analyse « coûts/avantages » effectuée par l'Université allemande de Duisburg-Essen,

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

à propos du champ d'application (quel sort réserver à la norme ISQC 1) ainsi qu'à propos de la nécessité (ou non) d'une plus grande harmonisation des rapports d'audit au sein de l'Union européenne ;
- favorable (ou non) à l'adoption des normes ISA au niveau communautaire et, dans l'affirmative, la portée et le calendrier d'une telle adoption.

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

Dans le cadre des deux dernières réunions du « sub-group ISA » de l'EGAOB de l'année 2009 et de la réunion plénière de l'EGAOB, toutes trois tenues en novembre 2009, différents éléments ressortant des réponses reçues par la Commission européenne ont été évoqués bien qu'aucune synthèse n'était encore disponible à ce moment.

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

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

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

A ce jour, aucune décision de principe n'a encore été prise au niveau européen quant à une éventuelle décision d'imposer l'utilisation des normes ISA clarifiées pour les contrôles légaux

des comptes dans les différents Etats membres de l'Union européenne.

Le Conseil supérieur des Professions économiques continuera à suivre de près, durant l'année 2010, les évolutions de ce dossier au niveau européen eu égard à son rôle, en tant que composante du système belge en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, pour ce qui concerne les aspects normatifs applicables à la profession dans le cadre des contrôles légaux des comptes effectués en Belgique.

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

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

A ce jour, la Commission européenne n'a pas encore pris position dans ce dossier spécifique.

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

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

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

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

Norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique

Conformément aux dispositions légales reprises dans l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953, cette norme, approuvée par le Conseil de l'IRE le 10 novembre 2009, a fait l'objet d'une approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 15 décembre 2009 et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 1er avril 2010, composantes du système belge de supervision publique en charge des aspects normatifs.

Un avis concernant l'approbation de cette norme a été publié au Moniteur belge du 16 avril 2010. Cet avis a fait l'objet d'un erratum publié au Moniteur belge du 28 avril 2010 (3e édition).

Cette norme sort ses effets le jour de la publication de l'avis au Moniteur belge.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises,

Considérant qu'il s'impose de moderniser le cadre normatif d'exercice des missions révisorales ;

Considérant qu'il est d'intérêt général que les états financiers soient audités en Belgique – pays très ouvert aux échanges et aux investissements internationaux – conformément à des normes d'audit internationalement reconnues;

Considérant le souci des autorités européennes d'harmoniser l'exercice de la profession de contrôleur légal des comptes et de continuer à augmenter la qualité du contrôle des états financiers, souci qui s'est notamment traduit par l'adoption de la directive du 17 mai 2006 ;

Considérant que les *International Standards on Auditing* (ISA) et les *International Standards on Review Engagement* (normes ISRE), telles qu'adoptées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) à la date du 15 décembre 2008, répondent à ces exigences de constituer des normes d'audit internationalement reconnues et à jour; qu'elles sont d'ores et déjà obligatoires, avec ou sans adaptation nationale, dans de nombreux pays, y compris une majorité des Etats membres de l'Union européenne ; qu'elles favorisent la qualité de l'information financière en prévoyant l'application de procédures complémentaires d'audit ainsi qu'une meilleure documentation des travaux de l'auditeur ;

Considérant que les normes ISA sont d'ores et déjà appliquées pour l'audit de nombreuses entités, notamment des entités d'intérêt public ; qu'il est d'intérêt général de maintenir l'unicité de ce cadre normatif, au niveau de qualité le plus élevé possible ;

Considérant qu'en ce qui concerne à tout le moins l'audit des états financiers des entités d'intérêt public, l'urgence et l'intérêt général commandent de ne pas attendre que les normes ISA soient entièrement traduites en français et en néerlandais, ni que des propositions d'adaptation au contexte belge aient été définies sous forme normative ; que dans l'intervalle, les réviseurs d'entreprises pourront exercer leur jugement professionnel à cet égard;

Considérant que les normes ISA prévoient que leur application concrète soit adaptée aux caractéristiques de chaque entité soumise à audit, notamment leur taille (PME), leur complexité ou leur nature (associations) ;

Considérant que le réviseur d'entreprises adapte, s'il y a lieu, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour prendre en compte notamment : le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité, l'organisation interne et les modes de financement de l'entité, l'implication directe du dirigeant dans le contrôle interne de l'entité, le nombre restreint d'associés.

Considérant que le réviseur d'entreprises peut limiter la nature et l'étendue de ses contrôles de substance, en fonction notamment de l'environnement de contrôle de l'entité et du calendrier de son intervention si celui-ci lui permet de constater le dénouement des opérations enregistrées dans les comptes ;

Considérant que le réviseur d'entreprises constitue un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée et à la complexité de la mission ;

Considérant que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a prévu un plan d'accompagnement de mise en œuvre des normes ISA, notamment en termes de formation dont le programme de l'IRE intègre les normes ISA depuis 2004, d'accès à des logiciels d'audit adaptés, pour lesquels l'IRE a contacté des développeurs actifs sur le marché en vue d'informer les réviseurs d'entreprises des outils disponibles, et de publication d'avis

relatifs à l'application des normes ISA dans le contexte belge ;

Considérant qu'en ce qui concerne les dates d'entrée en vigueur fixées au point 4 de la présente norme, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises s'est rallié aux suggestions émises par divers représentants des utilisateurs des états financiers, et note que selon l'évaluation positive qui serait faite d'ici le 15 décembre 2011 des évolutions européennes et belges, lesdites dates pourront être avancées par le Ministre de l'Economie ;

Considérant que le réviseur d'entreprises peut également être amené à exercer des missions d'examen limité sur une situation financière intermédiaire, dans le cadre d'un contrôle légal des comptes, et qu'à ce titre les International Standards on Review Engagement (ISRE) permettent d'assurer la cohérence de la mission dans son ensemble ;

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adopté le 10 novembre 2009 la norme qui suit. Celle-ci a été approuvée le 15 décembre 2009 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 1er avril 2010 par le Ministre qui a l'économie dans ses attributions. Cette norme a fait l'objet d'une publication au *Moniteur belge* du 16 avril 2010.

1. Les réviseurs d'entreprises procèderont au contrôle de tous les états financiers (audit) et à l'examen limité d'informations financières conformément aux International Standards on Auditing (Normes ISA) et aux International Standards on Review Engagement (Normes ISRE) respectivement, telles qu'adoptées par l'International Auditing and Assurance Standards Board à la date du 15 décembre 2008 et dans la mesure où ces normes ont été traduites dans la langue nationale applicable, à savoir :

ISA 200	Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit
ISA 210	Accord sur les termes de la mission d'audit
ISA 220	Contrôle qualité d'un audit d'états financiers
ISA 230	Documentation d'audit
ISA 240	Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers
ISA 250	Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers
ISA 260	Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise
ISA 265	Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant gouvernement d'entreprise
ISA 300	Planification d'un audit d'états financiers
ISA 315	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement
ISA 320	Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit
ISA 330	Réponses de l'auditeur aux risques évalués
ISA 402	Facteurs à considérer pour l'audit lorsque l'entité fait appel à des services bureaux
ISA 450	Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit
ISA 500	Eléments probants
ISA 501	Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques
ISA 505	Confirmations externes
ISA 510	Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture
ISA 520	Procédures analytiques
ISA 530	Sondages en audit
ISA 540	Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant
ISA 550	Parties liées
ISA 560	Evénements postérieurs à la date de clôture
ISA 570	Continuité de l'exploitation
ISA 580	Déclarations écrites
ISA 600	Aspects particuliers – Audit d'états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)
ISA 610	Utilisation des travaux des auditeurs internes

ISA 620	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur
ISA 700	Fondement de l'opinion et rapport sur des états financiers
ISA 705	Modifications apportées à l'opinion dans le rapport de l'auditeur indépendant
ISA 706	Paragraphes d'observation et paragraphes descriptifs d'autres questions, ajoutés dans le rapport de l'auditeur indépendant
ISA 710	Données comparatives – Chiffres comparatifs et états financiers comparatifs
ISA 720	Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités
ISA 800	Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier
ISA 805	Aspects particuliers – Audits d'états financiers uniques et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier
ISA 810	Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés
ISRE 2400	Examen limité
ISRE 2410	Examen limité d'informations financières intermédiaires effectuées par l'auditeur indépendant de l'entité

2. Les normes et recommandations suivantes sont abrogées :

a. les normes de révision suivantes :
   - Normes générales de révision (à l'exception des missions qui n'entrent pas dans le champ d'application des normes ISA) ;
   - Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés ;
   - Normes « Déclarations de la direction ».

b. les recommandations de révision suivantes :
   - Recommandation « Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises » ;
   - Recommandation « Programme de contrôle » ;
   - Recommandation « Les documents de travail du réviseur d'entreprises » ;
   - Recommandation « Contrôle de qualité des travaux de révision » ;
   - Recommandation « Le risque de révision » ;
   - Recommandation « Effets du contrôle interne sur les travaux de révision » ;
   - Recommandation « Révision dans un environnement automatisé » ;
   - Recommandation « Objectifs du contrôle des comptes annuels » ;
   - Recommandation « Fraudes et actes illégaux » ;
   - Recommandation « Révision d'une société en difficulté » ;
   - Recommandation « Eléments probants externes » ;
   - Recommandation « Utilisation du travail d'un autre réviseur » ;
   - Recommandation « Utilisation du travail d'un service d'audit interne » ;
   - Recommandation « Utilisation des travaux d'un expert » ;
   - Recommandation « Contrôle de l'inventaire physique des stocks » ;
   - Recommandation « Examen analytique » ;
   - Recommandation « Les sondages dans la révision » ;
   - Recommandation « Contrôle des estimations comptables » ;
   - Recommandation « Contrôle des informations figurant dans l'annexe » ;
   - Recommandation « La mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire ».

3. Dans la mesure où l'adaptation au contexte belge des normes ISA ou de leurs modifications ultérieures ne fait pas l'objet de normes belges (norme complémentaire et/ou annexes explicatives aux normes ISA) au moment où ces normes ou ces modifications doivent être appliquées à l'audit d'états financiers, les réviseurs d'entreprises exerceront leur meilleur jugement professionnel en vue d'assurer cette adaptation.

4. La présente norme entre en vigueur :

a) en ce qui concerne les entités d'intérêt public, pour le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2012 ;

b) en ce qui concerne les autres entités, pour le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014.

5. En fonction de l'évaluation qui sera faite d'ici le 15 décembre 2011 des évolutions européennes et belges, le Ministre en charge de l'Economie peut modifier les dates fixées au point 4, en conservant un délai de deux au plus entre la date fixée au point 4.a) et celle fixée au point 4.b), sur avis conforme du Conseil supérieur des Professions économiques et sur avis de l'IRE. Dans la mesure où un Règlement européen prévoit l'application obligatoire des normes ISA uniquement pour le contrôle des états financiers d'entités d'intérêt public relatifs aux exercices comptables clôturés à partir d'une date antérieure à la date du 15 décembre 2012, la date du 15 décembre 2014, prévue au point 4 b), sera automatiquement avancée à une date correspondant à deux années suivant la date d'entrée en vigueur dudit Règlement européen.

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE, K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C – 2010/11180]

1 APRIL 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd door het koninklijk besluit van 30 april 2007, is een ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISA's in België ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de Minister bevoegd voor Economie, na het voorontwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie. Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 5 oktober 2009, is goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister die bevoegd is voor Economie.

Deze norm treedt in werking:

a) met betrekking tot de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang, voor alle boekjaren afgesloten door deze organisaties vanaf 15 december 2012;

b) met betrekking tot de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van andere entiteiten, voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014.

De huidige norm wordt onderworpen aan een evaluatie tegen 15 december 2011 in functie van de Europese en Belgische ontwikkelingen. Op basis van de evaluatie van deze Europese en Belgische ontwikkelingen kan de Minister die bevoegd is voor Economie op advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, beslissen om de datum van inwerkingtreding van de norm aan te passen, met het behoud van een termijn van maximum twee jaar tussen de datum van inwerkingtreding van de norm voor de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang en de datum van inwerkingtreding van de norm voor de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van andere entiteiten.

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C – 2010/11180]

1er AVRIL 2010. — Avis relatif à l'appro-bation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, après avoir fait l'objet d'une consultation publique. Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 5 octobre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions.

Cette norme entre en vigueur:

a) en ce qui concerne le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'entités d'intérêt public, pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2012;

b) en ce qui concerne le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'autres entités, pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir du 15 décembre 2014.

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

In het bijzonder kan de Minister bevoegd voor Economie beslissen dat deze norm niet in werking treedt met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2012 en met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van andere entiteiten voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014 indien hij vaststelt dat er nog geen norm werd aangenomen die de specifieke Belgische bepalingen inzake audit die niet opgenomen zijn in de ISA's herneemt en/of dat het begeleidingsplan in dit verband opgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren niet toegepast werd.

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren informeert op regelmatige basis de Minister bevoegd voor Economie en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van de stand van zaken van het begeleidingsplan.

Voor zover een Europese Verordening de verplichte toepassing van de ISA's enkel voorziet voor de controle van de financiële overzichten van organisaties van openbare belang met betrekking tot boekjaren afgesloten vóór 15 december 2012, zal de datum voorzien in punt b) automatisch worden vervroegd naar een datum die overeenstemt met twee jaar na de datum van de inwerkingtreding van de Europese Verordening.

Brussel, 1 april 2010.

De Minister voor Ondernemen
en Vereenvoudigen,
V. VAN QUICKENBORNE

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

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises informe régulièrement le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions et le Conseil Supérieur des Professions économiques de l'état d'avancement du programme d'accompagnement.

Si un Règlement européen prévoit l'application obligatoire des normes ISA pour le seul contrôle des états financiers d'entités d'intérêt public relatifs aux exercices comptables clôturés avant le 15 décembre 2012, la date prévue au point b) sera automatiquement avancée à une date correspondant à deux années suivant la date d'entrée en vigueur dudit Règlement européen.

Bruxelles, le 1er avril 2010.

Le Ministre de l'Entreprise
et de la Simplification,
V. VAN QUICKENBORNE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST ECONOMIE, K.M.O., MIDDENSTAND EN ENERGIE

[C – 2010/11195]

1 APRIL 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België - Erratum

In het *Belgisch Staatsblad* nr. 112 van 16 april 2010, bladzijde 21774, moet de volgende correctie worden aangebracht:

In het bericht van 1 april 2010 met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België, dient het begin van de tweede zin van de eerste alinea gelezen te worden als volgt: «Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 10 november 2009, (…)» in plaats van «Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 5 oktober 2009, (…)».

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, P.M.E., CLASSES MOYENNES ET ENERGIE

[C – 2010/11195]

1er AVRIL 2010. — Avis relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique - Erratum

Au *Moniteur belge* n° 112 du 16 avril 2010, page 21774, il y a lieu d'apporter la correction suivante:

Dans l'avis du 1er avril 2010 relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique, il convient de lire le début de la deuxième phrase du premier alinéa comme suit: «Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 10 novembre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, (…)» au lieu de «Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 5 octobre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, (…)».

2. Deuxième mission du Conseil supérieur

Examen a posteriori des éléments de doctrine développés par l'IRE

2.1. Développement de la doctrine par l'IRE

Le Conseil de l'IRE développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession (article 30, § 5 de la loi de 1953), sous la forme :

- d'avis
- de circulaires ou
- de communications.

Le rapport au Roi précédent l'arrêté royal précise clairement que *« le Conseil de l'Institut ne peut développer sa doctrine* ***que*** *par des avis, circulaires ou communications »*.

A la suite d'une observation formulée par le Conseil d'Etat, le rapport au Roi précédant l'arrêté royal précise également la portée et l'éventuel caractère contraignant des avis, circulaires et communications du Conseil de l'IRE :

- *« **les avis**, qui n'ont pas de caractère contraignant, reflètent la position du Conseil de l'Institut et permettent aux réviseurs d'entreprises notamment d'anticiper les positions que le Conseil adoptera à l'occasion de dossiers individuels » ;*
- *« **les circulaires** contiennent des aspects déontologiques généraux ne revêtant pas un caractère contraignant dans le chef des réviseurs d'entreprises »;*
- *« **les communications** sont de nature informative et ne revêtent pas de caractère contraignant ».*

2.2. Vérification a posteriori par le Conseil supérieur

Il ressort de l'article 30 de la loi de 1953 (§ 5) que :

- l'IRE transmet les avis, circulaires ou communications au Conseil supérieur ;
- le Conseil supérieur vérifie l'incompatibilité des avis, communications ou circulaires du Conseil de l'IRE avec d'autres dispositions.

  Si le Conseil supérieur constate une incompatibilité entre ces avis, circulaires ou communications et une loi, un arrêté, une norme ou une recommandation, celui-ci invite l'IRE à y remédier.

  Si l'IRE n'y donne pas suite dans le délai fixé par le Conseil supérieur, le Conseil supérieur procède à la publication de sa propre prise de position.

Il convient de relever qu'aucun délai n'est fixé par le cadre légal en matière de vérification *a posteriori* des différents avis, circulaires et communications transmis par le Conseil de l'IRE au Conseil supérieur.

2.3. Délai de transmission des éléments de doctrine

Il ressort du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 (commentaire par article) que *« la transmission des avis, communications ou circulaires au Conseil supérieur se fait en même temps que son envoi aux réviseurs d'entreprises »*.

En réponse à une question soulevée par le Conseil d'Etat, le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 précise que *« la « prise de position » du Conseil Supérieur des Professions économiques visée au nouvel article 30, § 5, al. 3, de la loi de 1953 concernant les avis, circulaires et communications, ne revêt de caractère contraignant, contrairement à la compétence d'approbation exercée par le Conseil supérieur en ce qui concerne les normes et recommandations »*.

2.4. Circulaires, avis et communications transmis par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en 2010

Durant l'année 2010, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a communiqué au Conseil supérieur les documents suivants qu'il a transmis à ses membres :

- **Circulaires**
  - Date de la lettre d'affirmation par rapport à la date du rapport du commissaire (16 septembre 2010)
  - Etablissement d'une liste des réseaux et les informations à fournir par les réviseurs d'entreprises membres d'un réseau (24 septembre 2010)

- **Avis**
  - Mission du commissaire au regard de l'arrêté royal du 10 août 2009 portant modification de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé (5 mars 2010) – Cet avis a été remplacé par celui d'un 29 octobre 2010.
  - Loi du 30 décembre 2009 portant des dispositions diverses en matière de Justice (II) – Nouveau régime des fusions et scissions des sociétés – Possibilité de ne pas établir un rapport d'échange – Rapport sur les apports en nature (10 juin 2010)
  - Cadre normatif actuel et futur de l'IRE (30 juillet 2010)
  - Mission du commissaire concernant le nouvel état XVIIIbis « Transactions avec des parties liées effectuées dans des conditions autres que celles du marché » de l'annexe aux comptes annuels (modification de l'avis du 5 mars 2010, 29 octobre 2010)

- **Communications**
  - Consultation de la Commission européenne relative à la publication « IFRS for SMEs » de l'IASB (15 janvier 2010)
  - Exercice de la fonction de commissaire dans les ONG agréées (22 janvier 2010)
  - Assemblée générale du 23 avril 2010 (15 février 2010)
  - Enquête de GfK Significant de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (24 février 2010)
  - Formation permanente – participation à l'assemblée générale – historique des activités de formation permanente en ligne (2 mars 2010)
  - Communications du commissaire au comité d'audit en vertu de l'article 526bis, § 5 et § 6, du Code des sociétés (8 mars 2010)
  - Politique du Conseil de l'IRE (12 mars 2010)
  - Durée de mandats (29 mars 2010)
  - Rapport annuel 2009 de l'IRE (30 mars 2010)
  - Assemblée générale ordinaire du 23 avril 2010 (31 mars 2010)
  - Consultation publique sur le projet de normes relatives au contrôle de qualité (19 avril 2010)
  - Consultation publique sur le projet de norme spécifique à la mission de collaboration au contrôle prudentiel (19 avril 2010)
  - Deux nouvelles rubriques sur le site internet de l'Institut : Normes ISA et Espace SME/SMP (20 avril 2010)
  - Projet de normes relatives au contrôle de qualité – délai prolongé jusqu'au 3 juin 2010 (21 mai 2010)
  - Introduction d'un nouveau volet dans le registre public pour les réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas ou ne peuvent pas exercer des missions révisorales à cause d'autres raisons légales que celles visées à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (14 juin 2010)
  - Loi du 6 avril 2010 sur le gouvernement d'entreprise dans les sociétés cotées (19 juillet 2010)
  - Déménagement des bureaux de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (18 août 2010)
  - Etude empirique du CSPE portant sur la structure du révisorat d'entreprises (1er octobre 2010)
  - Courrier aux réviseurs d'entreprises - Nouveau module extranet « Commissions et groupes de travail » de l'IRE (6 octobre 2010)
  - CCT du 1er juillet 2010 conclue au sein de la Commission paritaire pour les professions libérales (CP 336) (7 octobre 2010)
  - Consultation publique sur le projet de norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme (9 novembre 2010)
  - Prolongation de la période de consultation publique relative au projet de norme visant à lutter contre le blanchiment de capitaux (nouvelle dead-line : 20 janvier 2011) (17 décembre 2010)

- **Save the date & invitations**
  - Invitation aux sessions d'information de 31 mars et 1er avril 2010 organisées dans le cadre du salon Entreprendre (15 mars 2010)
  - *« Award for Best Belgian Sustainability Report 2010 »* (16 mars 2010)
  - Invitation à la session d'information « L'organisation du contrôle de qualité » organisée le lundi 14 juin 2010 (17 mai 2010)
  - Invitation à la formation en médiation civile et commerciale (27 juillet 2010)
  - Invitation à l'inauguration des locaux de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises le 24 septembre 2010 (9 septembre 2010)
  - Invitation à la remise du 12e *Award for Best Belgian Sustainability Report* du 9 novembre 2010 9 septembre 2010)
  - Save the date – Evénement « Commissions et groupes de travail » le 26 octobre 2010 (1er octobre 2010)
  - Annonce relative à la composition des commissions et groupes de travail – Décision du Conseil de l'IRE du 8 octobre 2010 (12 octobre 2010)
  - Save the date– Journée d'études organisée le 15 novembre 2010 par l'IRE, intitulée « Des outils pour une application concrète des normes ISA dans les PME » (18 octobre 2010)

*

* *

Sur une base périodique, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises communique, par ailleurs, la liste des circulaires, avis et communications qui ont été adoptés durant la période sous revue ainsi que celles qui auraient été retirées. Les courriers suivants ont été adressés au Conseil supérieur :

- Courrier du 27 mai 2010 relatif à la liste des avis, circulaires et communications publiés par l'IRE durant le 1er trimestre 2010.
- Courrier du 24 septembre 2010 relatif à la liste des avis, circulaires et communications publiés par l'IRE durant le 2ième trimestre 2010.
- Courrier du 12 octobre 2010 relatif à la liste des avis, circulaires et communications publiés par l'IRE durant le 3ième trimestre 2010.
- Courrier du 15 février 2011 relatif à la liste des avis, circulaires et communications publiés par l'IRE durant le 4ième trimestre 2010.

*

* *

Le § 5 de l'article 30 de la loi de 1953 (§ 5) précise que l'IRE transmet les avis, circulaires ou communications au Conseil supérieur et confie au Conseil supérieur la mission de vérifier la compatibilité des avis, communications ou circulaires du Conseil de l'IRE avec d'autres dispositions (que ce soit une mesure contenue dans une loi, un arrêté royal, une norme ou une recommandation de révision).

Si le Conseil supérieur constate une incompatibilité entre ces avis, circulaires ou communications et, celui-ci invite l'IRE à y remédier. Si l'IRE n'y donne pas suite dans le délai fixé par le Conseil supérieur, le Conseil supérieur procède à la publication de sa propre prise de position.

Dans le cadre d'une rencontre du 21 mai 2010 entre les membres du Conseil supérieur et les nouveaux Président et Vice-Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, les éléments suivants ont été communiqués :

- Le Conseil supérieur des Professions économiques a été amené à constater qu'en 2010 une communication adressée, en date du 23 février 2011, par le Conseil de l'IRE à ses membres n'a pas été transmise au Conseil supérieur, par voie électronique, en même temps que l'envoi aux réviseurs d'entreprises. Cette communication ne figurait par ailleurs pas dans la liste des circulaires, avis et communication relatifs au 1er trimestre 2010, transmise via le courrier daté du 27 mai 2010.
- Le Conseil supérieur a constaté un manque de régularité et un délai assez long nécessaire pour l'envoi des courriers périodiques reprenant la liste des circulaires, avis et communications (délai entre la fin du trimestre et la réception du courrier compris entre 1 ½ mois et 3 mois). En outre, des incohérences sont à constater entre les informations transmises par voie électronique et sous forme papier au terme du trimestre.

Dans le cadre de cet entretien, le Conseil supérieur a enjoint le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à se conformer à l'avenir aux dispositions légales et de transmettre les prises de position du Conseil dans le respect des dispositions légales.

C'est avec satisfaction que le Conseil supérieur a constaté qu'à partir de 2011, les circulaires, avis et communications font l'objet d'une numérotation en continu. Cette initiative devrait *a priori* permettre de vérifier plus aisément le caractère complet de l'information transmise au Conseil supérieur.

2.5. Examen a posteriori effectué par le Conseil supérieur durant l'année 2010

Il convient de rappeler qu'aucun délai n'est fixé par le cadre légal en matière de vérification posteriori des différent(e)s circulaires, avis et communications transmis(es) par le Conseil de l'IRE au Conseil supérieur.

En ce qui concerne sa mission d'examen *a posteriori* des circulaires, avis et communications adoptées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur s'est interrogé, en particulier, durant l'année 2010, quant à la manière de réagir à trois prises de position du Conseil de l'IRE :

- la communication du 22 janvier 2010 relative à l'exercice de la fonction de commissaire dans les ONG agréées ;
- la communication du 8 mars 2010 relative aux communications du commissaire au comité d'audit en vertu de l'article *526bis*, § 5 et § 6, du Code des sociétés ;
- l'avis du 5 mars 2010 relatif à la mission du commissaire au regard de l'arrêté royal du 10 août 2009 portant modification de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé.

Communication du 22 janvier 2010 relative à l'exercice de la fonction de commissaire dans les ONG agréées

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adressé le 22 janvier 2010 une communication à ses membres à propos de l'exercice de la fonction de commissaire dans les ONG de développement agréées.

Cette communication vise à remplacer le mémorandum sur la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre des arrêtés royaux relatifs à l'agrément et à la subsidiation des ONG, adopté en 1993 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (point 7 de la communication du 22 janvier 2010).

L'examen du texte de la communication permet de constater qu'il n'est fait aucune référence à un document normatif de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. En outre, tant la loi que les différents arrêtés d'exécution ne donnent aucune précision quant au type d'attestation à fournir par le réviseur d'entreprises chargé du contrôle d'une ONG.

Il ressort de cette communication que certaines attestations sont des attestations de type positive (attestation de l'image fidèle des comptes) alors que d'autres sont des examens limités.

L'analyse de la communication a conduit le Conseil supérieur à s'interroger sur la pertinence de l'adoption de ces mesures par le biais d'un document de cette nature. Ne serait-il pas plus adéquat d'intégrer ce type de disposition dans un document normatif contraignant, à l'instar des mesures applicables pour le contrôle des comptes des autres entreprises ?

Communication du 8 mars 2010 relative aux communications du commissaire au comité d'audit en vertu de l'article 526bis, § 5 et § 6, du Code des sociétés

Le Conseil de l'IRE a publié le 8 mars 2010 une communication relative aux communications du commissaire au comité d'audit en vertu de l'article 526*bis*, § 5 et § 6 du Code des sociétés.

Deux points de principe ont été soulevés par le Conseil supérieur :

- quant à la portée de cette communication – est-il acceptable que cette matière (et en particulier la portée d'un rapport du commissaire) soit traitée par le biais d'une simple communication ?
- quant à l'adoption d'une communication alors qu'il n'existe pas de norme professionnelle en la matière – est-il acceptable de renvoyer à des normes internationales d'audit dans l'état actuel du cadre légal, réglementaire ou normatif ?

Avis du 5 mars 2010 relatif à la mission du commissaire au regard de l'arrêté royal du 10 août 2009 portant modification de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adressé le 5 mars 2010 un avis relatif à la mission du commissaire au regard de l'arrêté royal du 10 août 2009 portant modification de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé.

Cet avis traite des mesures contenues dans la directive 2006/46/CE modifiant les directives européennes comptables, transposées en droit belge par l'arrêté royal du 10 août 2009, publié au *Moniteur belge* du 24 août 2009. Un avis a été rendu par la Commission des normes comptables en date du 13 janvier 2010 afin de clarifier le concept de « transactions significatives avec des parties liées, effectuées en dehors des conditions du marché ».

Il ressort de cet avis du 5 mars 2010 que, « en l'absence de critères légaux permettant d'inventorier les transactions avec les parties liées qui seraient conclues à des conditions autres que celles du marché », aucune information ne devrait être reprise dan l'annexe des comptes mais, dans un souci de transparence, l'ensemble des transactions avec des parties liées seraient publiées dans une annexe libre.

*

* *

Au terme de son analyse, le Conseil supérieur a décidé de prendre une double initiative :

- En ce qui concerne la communication du 22 janvier 2010 et celle du 8 mars 2010, un courrier a été adressé afin de planifier une rencontre avec les nouveaux Président et Vice-président du Conseil de l'IRE en date du 21 mai 2010 dont il ressort qu' *« en vue de la préparation de cette rencontre, les membres du Conseil supérieur ont demandé de bien vouloir informer* [les représentants du Conseil de l'IRE] *de leur souhait de s'entretenir* [...] *de la portée, d'une part, des normes et des recommandations et, d'autre part, des avis, circulaires et communications adoptées par le Conseil de l'IRE. Cette réflexion a été entamée voici quelques mois au sein du Conseil supérieur à l'aune de deux communications que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises nous a transmises, celle du 22 janvier 2010 relative aux missions de réviseurs dans les ONG et celle du 8 mars 2010 portant sur les communications du commissaire avec le comité d'audit ».*
- En ce qui concerne l'avis du 5 mars 2010, un courrier a été adressé, en date du 20 mai 2010, au Ministre fédéral en charge de l'Economie, M. Vincent Van Quickenborne, afin de le sensibiliser à cet avis relatif à la transposition en droit belge d'une directive européenne et à poser la question de savoir quelle attitude arrêter par rapport aux réviseurs d'entreprises qui n'attesteraient pas l'information contenue dans l'état XVIIIbis de l'annexe.

*

* *

Les membres du Conseil supérieur ont rencontré les représentants du Conseil supérieur en date du 21 mai 2010 et ont notamment évoqué la problématique de la hiérarchie des textes normatifs contraignants et non-contraignants et des interrogations soulevées par le Conseil supérieur à propos d'un certain nombre de communications dont le contenu semble aller au-delà de ce que l'on peut s'attendre pour ce type de document.

Il ressort de la réponse obtenue par le Conseil supérieur des représentants du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises que la classification des « normes » / « recommandations » / « circulaires » / « avis » / « communications » devrait effectivement être examinée.

De l'avis du Conseil supérieur, la problématique est plus vaste qu'il n'y paraît à première vue car le fait que certains éléments soient non-contraignants (comme par exemple le modèle d'un rapport d'audit) déforce très fortement le pouvoir en matière de contrôle de qualité des dossiers concernés.

Le Conseil supérieur accueille favorablement la proposition d'exainer la situation et demande au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

d'intégrer dans sa réflexion un certain nombre d'autres éléments, tels que :

- le statut du Vademecum (partie déontologie) et
- le statut du rapport annuel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (et notamment, en particulier, les prises de position de la commission juridique endossées par le Conseil).

Il est convenu que les représentants du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises reveniennent auprès des membres du Conseil supérieur dès que le point aura été éclairci au sein du Conseil de l'IRE.

*

* *

En ce qui concerne, l'avis du 5 mars 2010, le Conseil de l'IRE a adopté, en date du 29 octobre, un nouvel avis relatif à la mission du commissaire concernant le nouvel état XVIIIbis « Transactions avec des parties liées effectuées dans des conditions autres que celles du marché » de l'annexe aux comptes annuels, modifiant l'avis du 5 mars 2010.

En ce qui concerne les suites données à la rencontre des membres du Conseil supérieur avec les représentants du Conseil de l'IRE, le Conseil supérieur se félicite de la décision du Conseil de l'IRE de numéroter les différent(e)s circulaires, avis et communications et continuera à veiller à l'adoption de mesures normatives ou de doctrine par le biais des outils adéquats prévus par le législateur belge.

3. Etudes et analyses de l'environnement national

Dans le cadre des missions qui lui ont été confiées par le législateur, le Conseil supérieur des Professions économiques a jugé utile d'effectuer en 2010 de nouvelles études empiriques et analyses de l'environnement national des contrôleurs légaux des comptes.

Ces études couvrent différents aspects de la profession :

- étude empirique relative à la structure du monde de l'audit en Belgique, à l'instar de celle qui avait été publiée dans le rapport annuel 2009 du Conseil supérieur ;
- étude relative au taux de concentration des missions de contrôle légal des comptes au sein des entités d'intérêt public ;
- étude empirique relative à la reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers, à l'instar de celle publiée dans le rapport annuel 2009 du Conseil supérieur ;
- Analyse des interruptions de mandats de commissaire (démissions / révocations)

3.1. Structure du secteur de l'audit externe en Belgique

3.1.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude

- La quote-part des professionnels relevant des « Big four » ou plus largement des structures belges des sociétés internationales d'audit faisant partie du « Forum of firms » reste inchangée, exception faite de l'élargissement du « Forum of firms », en avril 2011, au réseau Kreston International.
- Cette stabilité apparente en termes de quote-part des professionnels ne signifie pas pour autant une stabilité dans la composition de chaque cabinet d'audit où de nombreux changements (départs/arrivées de réviseurs d'entreprises) sont constatés.
- En ce qui concerne les structures purement nationales, les structures composées de 2 et 3 réviseurs d'entreprises (personnes physiques) diminuent légèrement, contrairement aux structures de 4 réviseurs et à celles dont relèvent 5 à 9 réviseurs d'entreprises qui sont en augmentation. Par contre, les réviseurs non associés (travaillant seuls) diminuent de 25 unités, résultant cependant d'un nombre relativement élevé de mouvements (nouveaux réviseurs / réviseurs changeant de statut ou quittant la profession).
- Malgré la diminution du nombre de réviseurs d'entreprises travaillant seuls par rapport à l'année précédente, cette partie de la profession reste cependant encore significative dans la mesure où elle correspond à 12% des réviseurs d'entreprises « actifs ». Une étude plus précise quant à la typologie des réviseurs n'ayant pas opté pour une association de plusieurs réviseurs révèle qu'un certain nombre de réviseurs commencent encore actuellement leur première expérience professionnelle de manière isolée. Par ailleurs, la tranche d'âge majoritaire dans ce sous-groupe se situe entre 50 et 60 ans. Si on examine l'année de prestation de serment, toutes les périodes sont représentées. On constate cependant une dominante pour les années 1984-1988, période correspondant à la réforme du révisorat de 1985.
- En ce qui concerne la qualité de l'information communiquée par les réviseurs d'entreprises via le registre public, une amélioration quant à la mention des réseaux auxquels les professionnels relèvent a été constatée par rapport à l'année précédente. On relèvera cependant que 4 sociétés de révision complètent la rubrique « appartenance à un réseau » mais donnent une information trompeuse (que l'on peut classer en deux catégories : les réviseurs ayant changé de réseau mais n'ayant pas mis à jour le registre public et les réviseurs qui mentionnent ne pas faire partie d'un réseau alors qu'ils en font partie).
- Il convient par ailleurs de souligner que l'information contenue dans le registre public ne semble pas faire l'objet d'un contrôle systématique et contient de nombreux manquements (dont certains sont contraires à la loi). En effet, à l'aune de l'étude empirique, il a été constaté qu'en date du 30 avril 2011 :
  - 108 sociétés de révision n'ont pas complété la rubrique « propriétaires et actionnaires », soit 20% des sociétés reprises sur le registre public des réviseurs d'entreprises.
  - Les personnes de contact de 40 sociétés de révision (soit près de 8% des sociétés de révision inscrites sur le registre public) n'ont jamais vérifié l'information contenue sur le registre public depuis sa créa-

tion en 2008. En ce qui concerne les personnes physiques, ce nombre est moindre et s'élève à 10 personnes (sur les 926 inscrites sur le registre public).

- 15 sociétés de révision ne semblent pas avoir de réviseur d'entreprises actif (rubrique vide).
- 9 sociétés de révision n'ont pas complété la rubrique « membres de l'organe d'administration ou de direction ».
- 3 sociétés de révision ont compété la rubrique « membres de l'organe d'administration ou de direction » mais aucun ne possède le titre de réviseur d'entreprises.
- 1 société de révision (faisant partie du groupe « Forum of firms ») n'a pas complété la rubrique « adresse de chaque établissement en Belgique ».

On peut dès lors conclure de cette étude que la communication des réviseurs d'entreprises devrait être améliorée. Le registre public est une base de données créée par la loi devant permettre aux dirigeants d'entreprise appelés à désigner un contrôleur légal des comptes mais également à toute personne intéressée de disposer d'une information fiable à propos de chaque réviseur d'entreprises. Outre la responsabilité première dans le chef du réviseur d'entreprises, des mesures de contrôle systématiques doivent être mises en œuvre afin d'assurer aux tiers la sécurité juridique voulue.

Durant l'année 2012, le Conseil supérieur examinera dans quelle mesure et, le cas échéant, sous quelle forme il convient de donner suite à cette étude empirique.

3.1.2. La problématique de la concentration du secteur de l'audit externe au niveau européen

En 2007, la Direction générale du Marché intérieur et des services de la Commission européenne a chargé la société de Conseil Oxera d'une étude relative aux règles en matière de structure d'actionnariat des cabinets d'audit et de leurs conséquences en termes de concentration du marché de l'audit.

Cette société de conseil britannique a rendu, en octobre 2007, son rapport définitif sous le titre *« Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration »*.

Les principales conclusions tirées par les auteurs de cette étude peuvent être synthétisées comme suit :

- Le marché de l'audit pour les grandes sociétés cotées est dominé par les quatre plus grosses sociétés d'audit. Les petites sociétés d'audit pourraient être amenées à réaliser des investissements importants sur plusieurs années pour parvenir à se développer et à entrer sur le marché international de l'audit.
- L'analyse d'un modèle d'investissement développé pour évaluer de tels projets d'expansion indique qu'une société d'audit détenue par des investisseurs externes et non par des auditeurs peut prendre plus facilement la décision de se développer en vue d'entrer sur le marché des grands audits. Une des raisons en est que l'on peut estimer à 10% le surcoût de la levée de capitaux induits par les structures actuelles de propriété pour les sociétés d'audit.
- Les restrictions d'accès aux capitaux ne représentent néanmoins qu'un des obstacles potentiels à l'entrée sur le marché international. D'autres barrières peuvent bloquer le projet: la réputation, la nécessité d'une couverture internationale, les structures de gestion internationale, et le risque de responsabilité. L'incidence du risque de responsabilité sur le coût du capital peut être importante et entraîner un rationnement des capitaux.
- Il peut y avoir d'autres excellents motifs pour que les sociétés d'audit souhaitent conserver leur structure: par exemple, leur capital humain. D'un point de vue réglementaire, les structures de propriété existantes ont été justifiées par la nécessité de protéger l'indépendance des sociétés. L'analyse des processus de décision dans les grandes sociétés d'audit indique cependant qu'il est peu probable que les nouvelles structures de propriété nuisent dans la pratique à l'indépendance des auditeurs. Des mesures de sauvegarde appropriées pourraient permettre de traiter les conflits d'intérêts spécifiques.

En novembre 2008, la Commission européenne a lancé une consultation publique sur les structures de contrôle des cabinets d'audit et leurs conséquences pour le marché de l'audit, à la suite d'une étude indépendante effectuée par la société de conseil Oxera.

En juillet 2009, le Commissaire McCreevy a publié les résultats de cette consultation publique et évoquait l'importance d'ouvrir le marché de l'audit des entreprises internationales à davantage de prestataires, ou au moins de faire en sorte que la structure actuelle du marché ne se détériore pas davantage.

*

* *

En octobre 2010, les responsables de la Direction générale du marché intérieur et des services de la Commission européenne ont lancé une consultation publique au départ du livre vert, rédigé par leurs soins, intitulé *« Problématique en matière d'audit : les leçons de la crise »*. Ce livre vert aborde de nombreuses questions relatives à la profession de contrôleur légal des comptes, en compris la problématique de la concentration et de la structure du marché de l'audit, à propos de laquelle les questions suivantes étaient posées :

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

(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?

(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?

(30) Que devrait-on faire face à l'opinion dont bénéficient les «Big Four»?

(31) Êtes-vous d'accord avec l'idée que les plans d'urgence, notamment les testaments, pourraient jouer un rôle clé dans la gestion des risques systémiques et des risques de faillite des sociétés?

(32) Est-ce que les bénéfices du regroupement des grandes sociétés d'audit au cours de ces deux dernières décennies (internationalisation de l'offre, les synergies) sont toujours d'actualité? Dans quelles circonstances un retour en arrière pourrait-il être envisagé? »

La réaction transmise à la Commission européenne au nom des différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises figure ci-avant dans le présent rapport annuel et est évoquée ci-après sous le point 3.5.

Les études empiriques du Conseil supérieur, publiées dans son rapport annuel 2009, ont été particulièrement utiles pour étayer les propos relatifs à la situation dans le contexte belge dans le cadre de cette réaction à la consultation publique lancée par la commission européenne en octobre 2010.

En février 2011, la Commission européenne a publié une synthèse de 36 pages, intitulée *« Summary of responses – Green paper Audit policy : Lessons from the crisis »* et téléchargeable sur le site internet de la DG « Marché intérieur et Services »[1] des réactions qui lui ont été adressées dans la cadre de la consultation publique (voir en particulier le point 5 de la synthèse).

3.1.3. La problématique de la structuration du secteur du révisorat d'entreprises en Belgique

a) Origine

La Commission européenne a diffusé auprès des membres de l'EGAOB un document, en vue de sa réunion du 9 novembre 2009, intitulé « Key data and trends in audit markets ». Ce document (n'ayant pas de caractère public) a été porté, à la demande du Président, à l'ordre du jour de la réunion du Conseil supérieur du 23 novembre 2009. De l'avis des membres, ce document contenait des informations particulièrement intéressantes.

Dans le cadre de cet échange de vues, les membres du Conseil supérieur ont constaté qu'il importait de disposer d'une vue claire quant à la structure concrète du secteur du révisorat d'entreprises en Belgique et ont demandé au secrétariat scientifique de procéder à différentes études empiriques relative à la structure de ce secteur spécifique.

1 http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf.

De son côté, l'IRE a annoncé le 6 août 2009 qu'il avait décidé de procéder au listage des réseaux. Un courrier a été envoyé par le Conseil supérieur à l'IRE le 18 septembre 2009 afin de les féliciter de cette initiative et de leur demander de disposer de l'information collectée. Dans son courrier du 24 septembre 2009, le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a communiqué l'information dont il disposait à l'époque en précisant que le processus de listage des réseaux était en cours mais non encore finalisé. Le Conseil de l'IRE semble toujours occupé à l'établissement d'une liste de réseaux et a adressé une circulaire[2] à ses membres en la matière en date du 24 septembre 2010 décrivant un plan d'action en deux phases dont la seconde devrait être clôturée en date du 28 février 2011. En date de clôture de l'étude du Conseil supérieur, à savoir le 30 avril 2011, cette seconde phase ne semblait cependant pas encore finalisée au vu du contenu du registre public disponible pour les tiers.

Eu égard à l'importance qu'il convient d'accorder à cette problématique, le Conseil supérieur a estimé opportun d'effectuer la mise à jour de l'étude empirique publiée en la matière pour la première fois il y a un an.

C'est dans son rôle de composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises que le Conseil supérieur a été amené à effectuer une étude et ce exclusivement au départ d'informations disponibles à tout un chacun.

Cette étude relative à la structure du secteur du révisorat d'entreprises sera, en particulier, utile au Conseil supérieur dans le cadre de son rôle de représentant au sein de l'EGAOB pour la Belgique. L'étude effectuée de manière proactive en Belgique pourrait s'avérer utile à d'autres composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises (par exemple, pour la Chambre de renvoi de mise en état) mais sera utile au Conseil supérieur lui-même dans sa mission de coopération au niveau international de la supervision publique mise en place en Belgique.

2 Circulaire D.022/10 du 24 septembre 2010 relative à l'établissement d'une liste de réseaux et aux informations à fournir par les réviseurs d'entreprises membres d'un réseau, téléchargeable au départ du site internet de l'IRE.

b) Objet de l'étude

L'objet de l'étude effectuée par le Conseil supérieur est d'identifier quelle est la structure du secteur du révisorat d'entreprises en Belgique :

- les grands réseaux internationaux implantés en Belgique, à savoir ceux qui font partie du « Forum of firms » (en abrégé, FoF)
- les autres réseaux/structures internationaux(ales) présent(e)s en Belgique
- les réseaux/structures de nature purement nationale mis(es) en place en Belgique
- les professionnels ne relevant d'aucune structure, qu'elle soit nationale ou internationale.

Il convient d'attirer l'attention sur le fait que la structure du secteur du révisorat d'entreprises identifiée par le biais de cette étude ne permet en aucune manière d'identifier l'importance des cabinets de révision / structures au niveau national en termes d'honoraires. L'étude empirique effectuée par le Conseil supérieur vise à identifier quels réviseurs travaillent avec qui.

Cette étude a été initiée en 2010 et arrêtée en date du 30 avril 2011. Eu égard à la vitesse à laquelle les structures des cabinets changent, cette étude est publiée ci-après dans le rapport annuel 2010 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, au titre des activités du Conseil supérieur.

La date de césure retenue, à savoir le 30 avril, est motivée par le fait que l'assemblée générale annuelle de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises se tient dans le courant de ce mois et que dès lors, *a priori*, la fin du mois d'avril est le moment le plus propice pour disposer d'informations parfaitement mises à jour.

c) Méthodologie retenue

Aucune information de nature confidentielle n'a été utilisée pour effectuer cette étude de nature 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 déterminé (qu'il soit personne physique ou personne morale).

Les sources d'information utilisées sont celles mises à disposition par les professionnels eux-mêmes 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/structures internationaux(ales) et par les réviseurs d'entreprises (via leur site internet).

Le point de départ naturel pour la collecte d'informations 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 date du 30 avril 2011, 1.042 réviseurs d'entreprises – personnes physiques et 525 réviseurs d'entreprises – personnes morales étaient repris sur le registre public des réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur constate que, depuis juin 2010, le registre des personnes physiques est subdivisé en trois catégories, ventilées comme suit en date du 30 avril 2011 :

- les réviseurs d'entreprises qui peuvent effectuer des missions révisorales (926 reviseurs d'entreprises) ;
- les réviseurs d'entreprises qui sont temporairement empêchés d'effectuer des missions révisorales pour des raisons d'incompatibilité, telles que visées à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (110 réviseurs d'entreprises) ;
- les réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas exercer de missions révisorales ou qui ne peuvent pas exercer des missions révisorales pour d'autres raisons légales que celles énumérées dans l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (6 réviseurs d'entreprises).

La portée de cette troisième catégorie a été décrite par le Conseil de l'IRE dans une communication[3] du 14 juin 2010.

L'étude relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique effectuée par le Conseil supérieur a pour objectif de répartir ces 926 réviseurs d'entreprises – personnes physiques « actifs » et ces 525 réviseurs d'entreprises – personnes morales en cinq catégories :

- les 22 réseaux internationaux, membres du « Forum of firms »[4], qui sont présentes en Belgique ;
- les autres réseaux/structures internationaux(ales) présent(e)s en Belgique ;
- les réseaux/structures purement nationaux(ales) ayant une dénomination ;
- les structures purement nationales n'ayant pas de dénomination (autre que le nom du (des) reviseur(s) d'entreprises) ;
- les réviseurs d'entreprises travaillant seuls.

L'étude du Conseil supérieur ne vise en aucune manière à déterminer si une structure (qu'elle soit purement nationale ou qu'elle ait un lien avec une structure internationale) répond (ou non) à une quelconque définition de « réseau », qu'il soit intégré ou non.

Il a été supposé que les structures internationales faisant partie du « Forum of firms » sont à tout le moins des réseaux eu égard à la Constitution dudit « Forum of firms ».[5]

Pour ce qui concerne les réseaux internationaux, membres du « Forum of firms », qui sont présents en Belgique, le site internet du réseau international a été consulté afin de voir quels réviseurs d'entreprises belges font partie dudit réseau international. Ces informations ont ensuite été corroborées sur la base des informations fournies par les sociétés de révision ou par les réviseurs d'entreprises par le biais du registre public accessible au public.

En cas d'informations de nature différente, l'information publiée par la structure internationale au travers d'internet a été privilégiée eu égard aux multiples modifications observées et au faible taux de mise à jour du registre public des réviseurs d'entreprises constaté dans le cadre de l'étude précédente du Conseil supérieur en la matière[6].

3 Communication du Conseil de l'IRE du 14 juin 2010 relative à l'introduction d'un nouveau volet dans le registre public pour les réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas ou ne peuvent pas exercer des missions révisorales à cause d'autres raisons légales que celles visées à l'article 13, § 2, de la loi du 22 juillet 1953, téléchargeable au départ du site internet de l'IRE.

4 Voir à ce propos, le site internet www.forumoffirms.org et plus particulièrement le registre des membres en date du 13 avril 2011. Depuis cette date, une 22ième structure a rejoint le Forum of firms, à savoir Kreston International.

5 Voir à ce propos, le site internet www.forumoffirms.org et, plus particulièrement, la Constitution datant de 2007 dudit Forum of firms et ses annexes reprises sur le site internet.

6 Rapport annuel 2009 des différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs

Au sein de cette catégorie, les différentes sociétés de révision ont été classées selon l'ordre alphabétique du nom des réseaux internationaux, tels que repris dans la liste des membres du « Forum of firms » en date du 13 avril 2011.

Les sociétés belges de révision relevant de cette catégorie ont été classées en distinguant les sociétés dont relèvent plusieurs réviseurs d'entreprises des sociétés dites « unipersonnelles ». Ces dernières sont reprises en fin de liste et sont identifiables par l'espacement introduit dans la liste des sociétés de révision. Les personnes physiques relevant de ces différentes sociétés de révision ont quant à elles été classées selon l'ordre alphabétique (qu'ils aient ou non un pouvoir de signature).

Pour ce qui concerne les autres réseaux/structures internationaux(ales), le point de départ a été l'information communiquée par les réviseurs d'entreprises par le biais du registre public. Cette information a ensuite été corroborée par les informations reprises sur les sites internet de ces réseaux/structures internationaux(ales).

Les sites internet des réseaux/structures internationaux(ales) porté(e)s à notre connaissance auxquelles aucune référence n'est faite dans le registre public des réviseurs d'entreprises ont été consultés afin de voir s'il existe (ou non) des auditeurs externes, membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, mentionnés sur ces sites internet.

En cas d'informations de nature différente, l'information publiée par le(la) réseau/structure international(e) via internet a été privilégiée eu égard aux multiples modifications observées et au faible taux de mise à jour du registre public des réviseurs d'entreprises constaté dans le cadre de l'étude précédente du Conseil supérieur en la matière[7].

d'entreprises – partie consacrée au rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques en tant que composante du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises, sous le point 3.1.2. La problématique de la concentration du monde de l'audit en Belgique, sous le point g), page 125.

7 Rapport annuel 2009 des différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises – partie consacrée au rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques en tant que composante du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises, sous le point 3.1.2. La problématique de la concentration du monde de l'audit en Belgique, sous le point g), page 125.

Les différentes sociétés de révision ont été classées selon le nombre de réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant du (de la) réseau/structure international(e) concerné(e), en commençant par les plus nombreux.

Les sociétés belges de révision relevant de cette catégorie ont été classées en distinguant les sociétés dont relèvent plusieurs réviseurs d'entreprises des sociétés dites « unipersonnelles ». Ces dernières sont reprises en fin de liste et sont identifiables par l'espacement introduit dans la liste des sociétés de révision. Les personnes physiques relevant de ces différentes sociétés de révision ont quant à elles été classées selon l'ordre alphabétique (qu'ils aient ou non un pouvoir de signature).

***Pour ce qui concerne les structures nationales* (avec ou sans dénomination)**, sous forme de réseau (intégré ou non) ou sous forme de cabinets, le point de départ a été l'information communiquée par les réviseurs d'entreprises par le biais du registre public. Les sites internet de ces structures ont été consultés lorsqu'ils existaient.

Les différentes sociétés de révision ont été classées selon le nombre de réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant de la structure nationale concernée, en commençant par les plus nombreux.

Une distinction a été faite selon que le réseau / la structure utilise (ou non) une dénomination commune, autre que le nom du cabinet de révision. Celles-ci ont été classées en premier lieu et sont suivies des structures n'utilisant pas de dénomination commune autre que le nom des réviseurs d'entreprises « fondateurs ».

Dans cette dernière catégorie, une distinction a été faite selon qu'une mention dans la rubrique « réseau » apporte (ou non) une information complémentaire. En effet, lorsque tous les réviseurs d'entreprises-personnes physiques relevant de la structure font partie d'une seule et même société de révision, la mention dans les sociétés unipersonnelles d'un éventuel « réseau » peut être faite afin d'apporter toute la clarté voulue mais n'apporte pas vraiment d'information nouvelle complémentaire. Les petites structures dans lesquelles une mention n'apporte pas spécialement d'informations complémentaires ont été classées en fin de catégorie. Les autres ont été regroupées plus avant sous une sous-catégorie intitulée « structures

purement nationales sans dénomination ayant une structure « complexe » ».

Les sociétés belges de révision relevant de cette catégorie ont été classées, dans chaque sous-catégorie, en distinguant les sociétés dont relèvent plusieurs réviseurs d'entreprises des sociétés dites « unipersonnelles ». Ces dernières sont reprises en fin de liste et sont identifiables par l'espacement introduit dans la liste des sociétés de révision. Les personnes physiques relevant de ces différentes sociétés de révision ont quant à elles été classées selon l'ordre alphabétique.

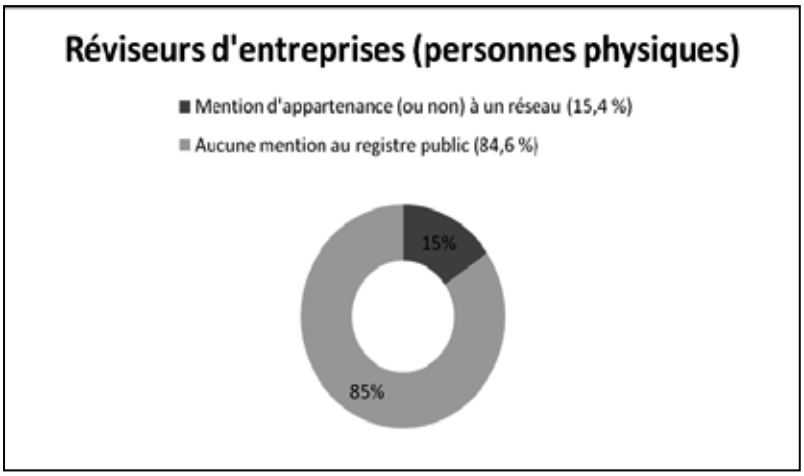
En ce qui concerne ces différentes petites structures, un regroupement a été effectué, pour chaque sous-catégorie, sur la base du nombre de réviseurs d'entreprises relevant de la structure (qu'ils aient ou non un pouvoir de signature).

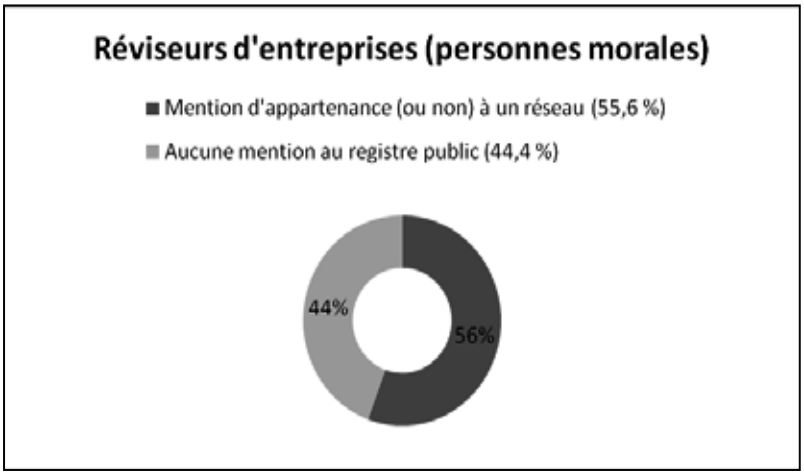
Les réviseurs d'entreprises travaillant seuls (ou n'ayant en tout cas pas déclaré travailler avec un confrère ou au sein d'un cabinet de révision autre qu'une société dite « unipersonnelle ») ont été regroupés en deux sous-catégories, selon qu'ils ont constitué (ou non) une société unipersonnelle.

*

* *

Eu égard au très faible pourcentage de réviseurs d'entreprises – personnes physiques ayant mentionné une éventuelle appartenance à un réseau (moins de 15,4% d'entre eux) et au manque de systématique dans les informations données par les réviseurs d'entreprises – personnes morales (55,6 % mais peu de cohérence dans l'information communiquée par les différentes personnes relevant d'un même réseau / d'une même structure), 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.





Il importe de souligner que si l'information reprise dans le registre public ne devait pas être correcte, les conclusions tirées dans le cadre de cette étude empirique pourraient être biaisées.

On relèvera utilement à ce propos que, sans préjudice des compétences confiées par le législateur au Procureur général en matière de registre public, il appartient à chaque réviseur d'entreprises, sous la responsabilité du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de mettre à jour l'information contenue dans le registre public, conformément aux dispositions contenues dans l'article 10 de la loi du 22 juillet 1953 et dans l'article 11 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public.

d) Corroboration des informations collectées et partant de la qualité des résultats de l'étude

Un contrôle logique a été effectué afin de s'assurer que chaque réviseur d'entreprises – personne physique et que chaque réviseur d'entreprises – personne morale soit repris dans le tableau en annexe à la présente étude.

Il ressort de ce test de validation que le travail a été effectué rigoureusement :

- En ce qui concerne les personnes morales, un seul réviseur d'entreprises a été compté à deux reprises dans la mesure où cette société de révision semble relever de structures internationales différentes.
- En ce qui concerne les personnes physiques, seuls deux réviseurs d'entreprises ont été comptés à deux reprises dans la mesure où ils sont actifs dans une société de révision semblant relever de structures internationales différentes.

Cette constatation n'est pas forcément source d'illégalité dans la mesure où certains réseaux / certaines structures internationaux(ales) ne prévoient pas d'exclusive en matière d'appartenance à leur réseau/structure.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a dès lors pu finaliser son étude et a transmis, pour information, ladite étude au Procureur général, au titre de composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises en charge du registre public des réviseurs d'entreprises.

e) Cadre légal et réglementaire décrivant l'information à reprendre dans le registre public

I.

Extrait de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

« Chapitre II

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

(...)

Article 10

§ 1er. Le Conseil tient à jour un registre public dans lequel sont enregistrés les réviseurs d'entreprises.

Les contrôleurs et entités d'audit de pays tiers enregistrés conformément à l'article 7, § 4 sont mentionnés en cette qualité dans le registre public de manière distincte.

§ 2. Les informations requises sont enregistrées sous forme électronique. Toute personne peut les consulter à tout moment sur le site internet de l'Institut.

§ 3. Chaque réviseur d'entreprises personne physique et chaque cabinet de révision est identifié dans le registre public par un numéro personnel.

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

§ 5. Les modalités relatives à l'actualisation et à l'accès au registre public sont déterminées par le Roi.

Article 11

§ 1er. Seules les personnes physiques ou entités inscrites au registre public peuvent porter le titre de réviseur d'entreprises.

Les contrôleurs et entités d'audit de pays tiers enregistrés conformément à l'article 7, § 4 ne portent pas le titre de réviseur d'entreprises.

§ 2. Le Conseil peut, aux conditions prévues par le règlement d'ordre intérieur, autoriser

le port du titre de réviseur d'entreprises honoraire par d'anciens réviseurs d'entreprises personnes physiques.

L'autorisation est retirée par le Conseil si les conditions mises à son octroi ne sont plus réunies. La décision de retrait est susceptible d'un recours devant la Commission d'appel et selon les modalités prévues à l'article 64, § 2.

§ 3. Les stagiaires peuvent porter le titre de réviseur d'entreprises stagiaire. Les stagiaires n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises, mais sont soumis à la surveillance et au pouvoir disciplinaire de l'Institut. »

II.

Extrait de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public

« Chapitre III

Du registre public

Section 1re

Des réviseurs d'entreprises personnes physiques

Article 9

§ 1er. Le registre public, prévu à l'article 10 de la loi, contient au minimum les informations suivantes en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises personnes physiques :

1° nom, domicile, groupe linguistique choisi, français ou néerlandais, année de la prestation de serment et numéro d'enregistrement;

2° s'il y a lieu, nom, adresse d'établissement, site internet et numéro d'enregistrement des cabinets de révision qui emploient le réviseur d'entreprises personne physique, ou avec lequel celui-ci est en relation en tant qu'associé ou autre;

3° tout autre enregistrement en tant que contrôleur légal des comptes auprès des autorités compétentes d'autres Etats membres de l'Union européenne et comme contrôleur dans des pays tiers, en ce compris le(s) nom(s) de l'autorité (des autorités) d'enregistrement et, s'il y a lieu, le(s) numéro(s) d'enregistrement.

§ 2. Les contrôleurs de pays tiers enregistrés conformément à l'article 7, § 4 de la loi, figurent clairement dans le registre en cette qualité et non comme réviseurs d'entreprises personnes physiques.

Section 2

Des cabinets de révision

Article 10

§ 1er Le registre public contient au moins les informations suivantes en ce qui concerne les cabinets de révision :

1° numéro d'enregistrement, année d'inscription, nom, adresse du siège social et numéro d'entreprise auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises;

2° forme juridique;

3° coordonnées de contact, premier interlocuteur à contacter et, le cas échéant, adresse du site internet;

4° adresse de chaque établissement en Belgique avec son numéro de l'unité d'établissement auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises;

5° nom et numéro d'enregistrement de tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques employés par le cabinet de révision ou en relation en tant qu'associés ou autre;

6° nom et adresse professionnelle de tous les propriétaires et actionnaires;

7° nom et adresse professionnelle de tous les membres de l'organe d'administration ou de direction;

8° le cas échéant, appartenance à un réseau et liste des noms et des adresses des cabinets membres de ce réseau et des entités affiliées ou indication de l'endroit où ces informations sont accessibles au public;

9° tout (tous) autre(s) enregistrement(s) comme cabinet d'audit auprès des autorités compétentes d'autres Etats membres et comme entité d'audit auprès de pays tiers, en ce compris le(s) nom(s) de(s) autorité(s) d'enregistrement et, s'il y a lieu, le(s) numéro(s) d'enregistrement.

§ 2. Les entités d'audit de pays tiers enregistrées conformément à l'article 7, §4 de la loi, figurent clairement dans le registre en cette qualité et non comme cabinets de révision.

Section 3

Dispositions communes

Article 11

§ 1er. Le registre public est tenu à jour, sous la responsabilité du Conseil, sous la forme d'une base de données accessible via un site internet, qui indique pour chaque réviseur d'entreprises la date de la dernière mise à jour.

§ 2. Les réviseurs d'entreprises doivent informer l'Institut aussitôt que possible de toute modification des données reprises dans le registre public. Le registre est actualisé aussitôt que possible après la notification. Ils doivent signer les données fournies. A partir du moment où existe la possibilité pour les réviseurs d'entreprises de fournir et d'actualiser les données par voie électronique, la signature peut être une signature électronique, dont le Conseil détermine les modalités.

§ 3. Le Conseil peut déterminer les modalités selon lesquelles le registre public peut, en tout ou en partie, être communiqué sous une forme imprimée à quiconque souhaite l'obtenir.

Article 12

La liste des stagiaires est tenue à jour, sous la responsabilité de la Commission du stage.

Article 13

Le Conseil peut décider que le site internet visé à l'article 11, § 1er peut contenir d'autres informations pouvant intéresser les tiers, et notamment une adresse électronique.

Article 14

§ 1er. L'Institut ouvre un dossier au nom des réviseurs d'entreprises. Le dossier comprend les documents transmis lors de la demande d'admission à la qualité de réviseur d'entreprises.

Le réviseur d'entreprises communique spontanément au Conseil les informations suivantes, qui sont versées audit dossier:

a) les actes et publications, qui prouvent le cas échéant les modifications apportées dans le registre public;
b) les procédures visées à l'article 41 de la loi;
c) la communication si oui ou non des prestations sont effectuées dans des entités d'intérêt public;
d) tout enregistrement auprès des autorités compétentes belges.

§ 2. Le dossier de toute personne physique inscrite au registre public mentionne: le numéro d'enregistrement, la date d'enregistrement, son nom, ses prénoms, son lieu et sa date de naissance, sa nationalité, son groupe linguistique choisi, français ou néerlandais.

§ 3. Le dossier de tout cabinet de révision inscrit au registre public mentionne: le numéro d'enregistrement, la date d'enregistrement, la dénomination sociale au moment de son enregistrement, la forme juridique au moment de son enregistrement, la date de constitution et le numéro d'entreprise auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises.

Outre les renseignements visés au § 1er, le dossier de tout cabinet de révision comporte:

1° ses statuts ou, le cas échéant, une convention équivalente;
2° la liste des entreprises affiliées du cabinet de révision;
3° le cas échéant, les confirmations concernant le respect de l'article 15 de la loi;
4° la liste des cabinets de révision, des cabinets d'audit et des entités d'audit de pays tiers dans lesquels le cabinet détient des actions ou parts.

§ 4. Le Conseil peut en outre demander aux réviseurs d'entreprises toutes autres données utiles à l'application de l'article 32 de la loi en vue de les ajouter au dossier, ou il peut leur demander de les communiquer d'initiative.

Article 15

Les réviseurs d'entreprises communiquent spontanément à l'Institut, dans le mois, toutes modifications intervenues dans les données visées aux articles 9, 10, 13 et 14.

En ce qui concerne les données visées à l'article 14, § 4, le devoir de mise à jour à charge des réviseurs d'entreprises ne porte que sur les données communiquées par les réviseurs d'entreprises à la demande du Conseil.

Le Conseil détermine les modalités selon lesquelles les réviseurs d'entreprises peuvent être autorisés, ou obligés, à actualiser eux-mêmes, par un accès à distance sécurisé, les bases de données de l'Institut.

En ce qui concerne les procédures visées à l'article 41 de la loi, l'obligation de communication porte sur l'introduction d'une procédure, ainsi que sur toutes les décisions qui sont prises dans le cadre de cette procédure par les juridictions ou autorités qui en sont saisies. »

III.

Extraits de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

« CHAPITRE V

Du Conseil

Article 16

Le Conseil peut déléguer, le cas échéant dans les conditions qu'il fixe, les tâches suivantes au Comité exécutif:

1° vérifier et établir si le candidat réviseur d'entreprises ou l'entité satisfait aux conditions prévues aux articles 5 à 7 de la loi, et, le cas échéant, l'admettre comme réviseur d'entreprises;

2° surveiller l'établissement et la mise à jour du registre public conformément aux règles établies par le présent règlement;

3° assurer que les informations requises enregistrées dans le registre public sont accessibles au public comme prévu à l'article 11 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public;

4° approuver les contrats d'assurance couvrant la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises;

5° interjeter appel contre une décision de la Commission de discipline ou introduire un pourvoi en cassation contre une décision de la Commission d'appel;

6° engager ou licencier le personnel de l'Institut et en fixer les rémunérations;

7° désigner le membre du Conseil ou l'ancien membre du Conseil chargé de représenter le Conseil en cas de perquisition au domicile d'un réviseur d'entreprises.

(…)

CHAPITRE VI

Des fonctions de président, de vice-président, de secrétaire et de trésorier

(…)

Article 28

Les secrétaires surveillent l'organisation et le fonctionnement du secrétariat, la tenue à jour du registre public et la conservation des archives. Ils sont chargés du secrétariat de l'assemblée générale. Ils préparent les assemblées générales et les réunions du Conseil, ainsi que les procès-verbaux correspondants.

(…)

CHAPITRE VIII

Des informations périodiques à fournir par les réviseurs d'entreprises

Article 31

§ 1er. Les réviseurs d'entreprises informent l'Institut des missions qu'ils accomplissent ou ont accomplies dans le cadre de leur activité professionnelle.

§ 2. Les réviseurs d'entreprises exerçant un ou plusieurs mandats de commissaire auprès d'entités d'intérêt public communiquent annuellement à l'Institut l'hyperlien vers la partie du site internet dans laquelle sont publiées les informations visées à l'article 15 de la loi.

§ 3. Le Conseil détermine la forme, le contenu détaillé et la périodicité des informations visées aux paragraphes 1 et 2.

§ 4. Les réviseurs d'entreprises personnes physiques dont l'activité s'exerce au travers d'un cabinet de révision, inscrit au registre public, sont dispensés des obligations prévues aux paragraphes précédents, lorsqu'ils ils exercent leur activité professionnelle dans leur totalité au sein de ce cabinet. »

f) Synthèse des résultats de cette étude en ce qui concerne la structure du secteur de l'audit externe en Belgique

Regroupement des réviseurs d'entreprises

Les résultats complets de l'étude effectuée par le Conseil supérieur sont repris en annexe à la présente étude.

Une synthèse de cette classification a également été effectuée et est reprise ci-après :

Réseaux internationaux, membres du « Forum of firms »	***Nombre de réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce réseau***
PricewaterhouseCoopers Int.	81 réviseurs d'entreprises
Ernst & Young Global Limited	76 réviseurs d'entreprises
Deloitte Touche Tohmatsu Int	70 réviseurs d'entreprises
KPMG Internat. Cooperative	70 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Big four »	*297 réviseurs d'entreprises*
BDO	55 réviseurs d'entreprises
RSM International Limited	32 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Moyen + »	*87 réviseurs d'entreprises*
IECnet	21 réviseurs d'entreprises
Mazars	18 réviseurs d'entreprises
PKF International Limited	18 réviseurs d'entreprises
Crowe Horwath International	17 réviseurs d'entreprises
Moore Stephens Internat Ltd	17 réviseurs d'entreprises
Grant Thornton Internat Ltd	13 réviseurs d'entreprises
HLB International	08 réviseurs d'entreprises
INPACT Audit Limited	07 réviseurs d'entreprises
JPA International	07 réviseurs d'entreprises
UHY International Limited	05 réviseurs d'entreprises
Russell Bedford International	04 réviseurs d'entreprises
JHI	02 réviseurs d'entreprises
Kreston International	02 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Moyen - »	*139 réviseurs d'entreprises*
Constantin Associates Network	Nouveau réseau international n'ayant pas de représentant en Belgique
SMS Latinoamérica	Pas de représentant en Belgique (réseau propre à l'Amérique latine)
Talal Abu Ghazaleh & Co. International (TAGI)	Pas de représentant en Belgique (réseau propre aux pays arabes)
Total	***524 réviseurs relevant de cabinets d'audit, membres du « Forum of firms »***

Autres réseaux internationaux/structures internationales, non membres du « Forum of firms »	*Nombre de réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce réseau/cette structure*
Nexia International	24 réviseurs d'entreprises
Eura audit International	13 réviseurs d'entreprises
Baker Tilly	12 réviseurs d'entreprises
INAA Group	08 réviseurs d'entreprises
Leading Edge Alliance	07 réviseurs d'entreprises
BKR	05 réviseurs d'entreprises
CPA Associates International	05 réviseurs d'entreprises
Morison International	05 réviseurs d'entreprises
DFK International	04 réviseurs d'entreprises
Polaris International	04 réviseurs d'entreprises
AGN International	04 réviseurs d'entreprises
ACF Group	03 réviseurs d'entreprises
Alliott Group	03 réviseurs d'entreprises
IAPA	03 réviseurs d'entreprises
MGI	02 réviseurs d'entreprises
Ecovis Global	01 réviseur d'entreprises
Fidunion	01 réviseur d'entreprises
Integra International	01 réviseur d'entreprises
	105 réviseurs relevant de cabinets d'audit membres de réseaux/structures internationaux(ales) (autres que ceux/celles qui sont membres du « Forum of firms »)

Structures purement nationales ayant une dénomination particulière	*Nombre de réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ces structures purement nationales*
BCPA	12 réviseurs d'entreprises
VRC Bedrijfsrevisoren	12 réviseurs d'entreprises
Triple A	09 réviseurs d'entreprises
BST	08 réviseurs d'entreprises
FCG-audit	06 réviseurs d'entreprises
BBDH-Bedrijfsrevisoren	05 réviseurs d'entreprises
BMA	05 réviseurs d'entreprises
Auditas Bedrijfsreivosren	04 réviseurs d'entreprises
CKP	03 réviseurs d'entreprises
DSD	03 réviseurs d'entreprises
MDA Bedrijfsrevisoren	03 réviseurs d'entreprises
VPC Réviseurs d'entreprises	03 réviseurs d'entreprises
DCB	02 réviseurs d'entreprises
DPO	02 réviseurs d'entreprises
THG	02 réviseurs d'entreprises
	79 réviseurs relevant de structures purement nationales ayant une dénomination particulière

Structures purement nationales n'employant pas de dénomination particulière	*Nombre de réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ces structures purement nationales*
3 cabinets de 5 réviseurs	15 réviseurs d'entreprises
2 cabinets de 4 réviseurs	08 réviseurs d'entreprises
8 cabinets de 3 réviseurs	24 réviseurs d'entreprises
30 cabinets de 2 réviseurs	60 réviseurs d'entreprises
1 cabinet de 1 réviseur	01 réviseur d'entreprises
	108 réviseurs relevant de structures purement nationales n'ayant pas de dénomination particulière

Réviseurs d'entreprises travaillant seuls	*Nombre de réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge travaillant seul(s)*
Société unipersonnelle	62 réviseurs d'entreprises
Pas de société	51 réviseurs d'entreprises
	113 réviseurs travaillant seuls

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

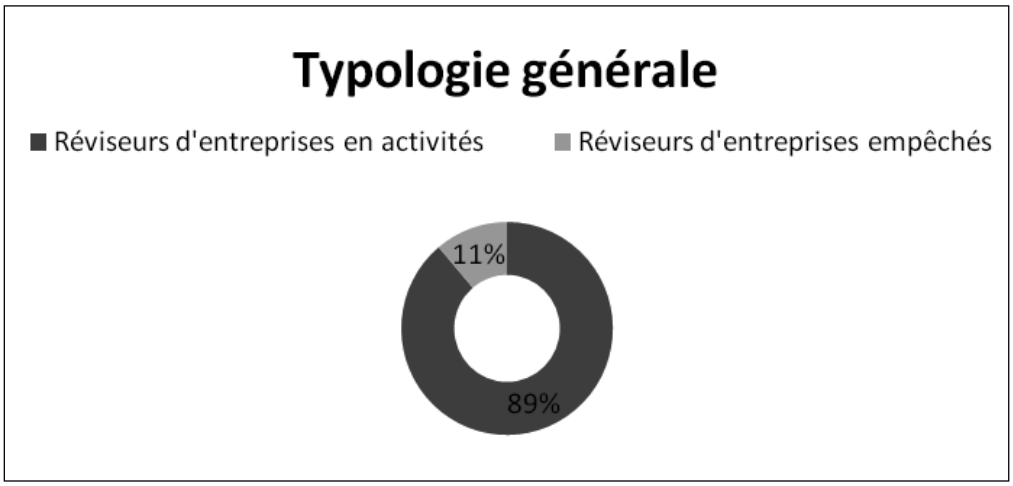
Sous-total « Big four »	297 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Moyen + »	087 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Moyen - »	139 réviseurs d'entreprises
Total	***524 réviseurs relevant de cabinets d'audit, membres du « Forum of firms »***
	105 réviseurs relevant de cabinets d'audit membres de réseaux/structures internationaux(ales) (autres que ceux/celles qui sont membres du « Forum of firms »)
	79 réviseurs relevant de structures purement nationales ayant une dénomination particulière
	108 réviseurs relevant de structures purement nationales n'ayant pas de dénomination particulière
	113 réviseurs travaillant seuls
Total	***928 réviseurs actifs***

Total du registre public	***926 réviseurs actifs***

Ecart de 2	Cet écart peut s'expliquer comme suit : • Graré Frank figure à deux reprises dans l'étude dans la mesure où tant le site internet de MGI que celui d'IAPA mentionnent ce réviseur d'entreprises comme contact au niveau national ; • Franceus Bart figure à deux reprises dans l'étude dans la mesure où tant le site internet de Polaris que celui d'Ecovis mentionnent ce réviseur d'entreprises comme contact au niveau national.

On relèvera utilement que cette double appartenance ne pose pas en soi problème pour autant que la «structure» (qu'il s'agisse ou non d'un réseau (intégré ou non)) internationale n'exige pas une exclusivité dans l'appartenance à sa structure.

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



Comparé à la situation l'an dernier, à la même date, on observe une augmentation de la proportion des réviseurs d'entreprises qui ne sont pas à considérer comme étant «actif».

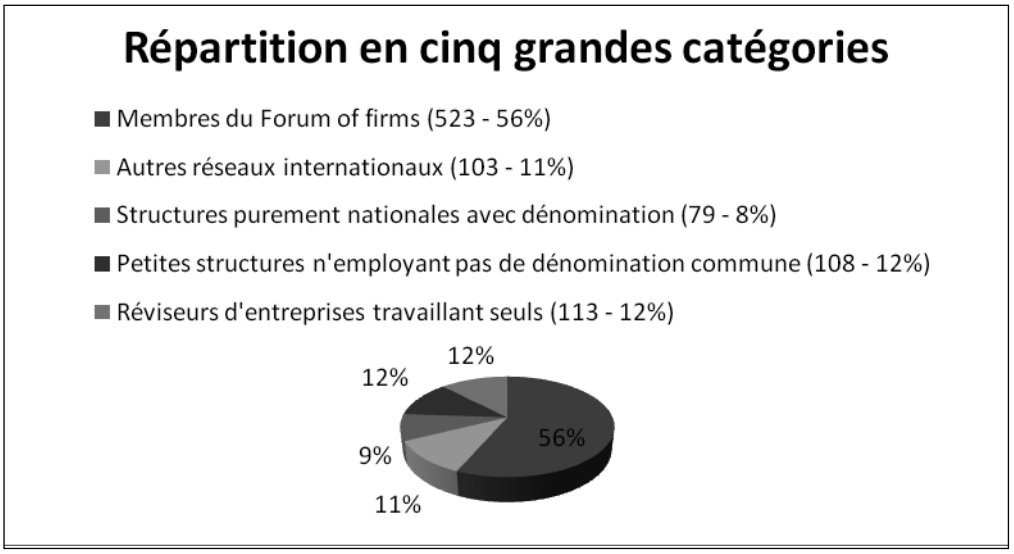
Pour rappel, depuis juin 2010, le registre des personnes physiques est subdivisé en trois catégories:

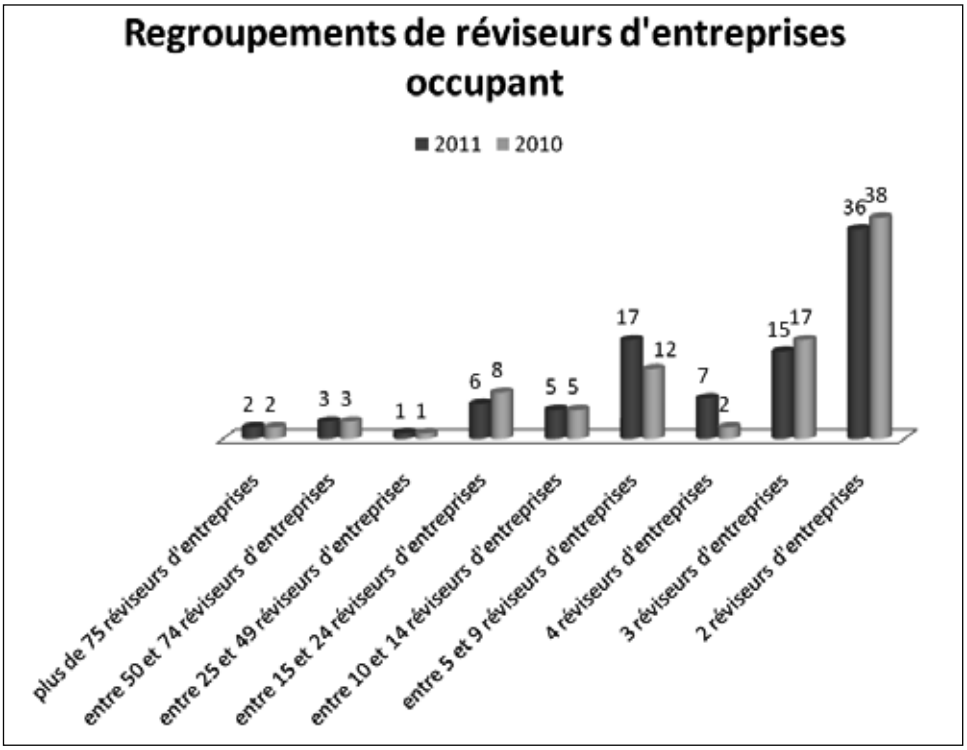
- les réviseurs d'entreprises qui peuvent effectuer des missions révisorales;
- les réviseurs d'entreprises qui sont temporairement empêchés d'effectuer des missions révisorales pour des raisons d'incompatibilité, telles que visées à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953;
- les réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas exercer de missions révisorales ou qui ne peuvent pas exercer des missions révisorales pour d'autres raisons légales que celles énumérées dans l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953.

A la fin du mois d'avril 2011, ces trois catégories se présentaient comme suit:

- réviseurs «actifs»: 926 personnes
- réviseurs «empêchés» au sens de l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953: 110 personnes
- réviseurs ne souhaitant pas exercer de missions révisorales: 6 personnes

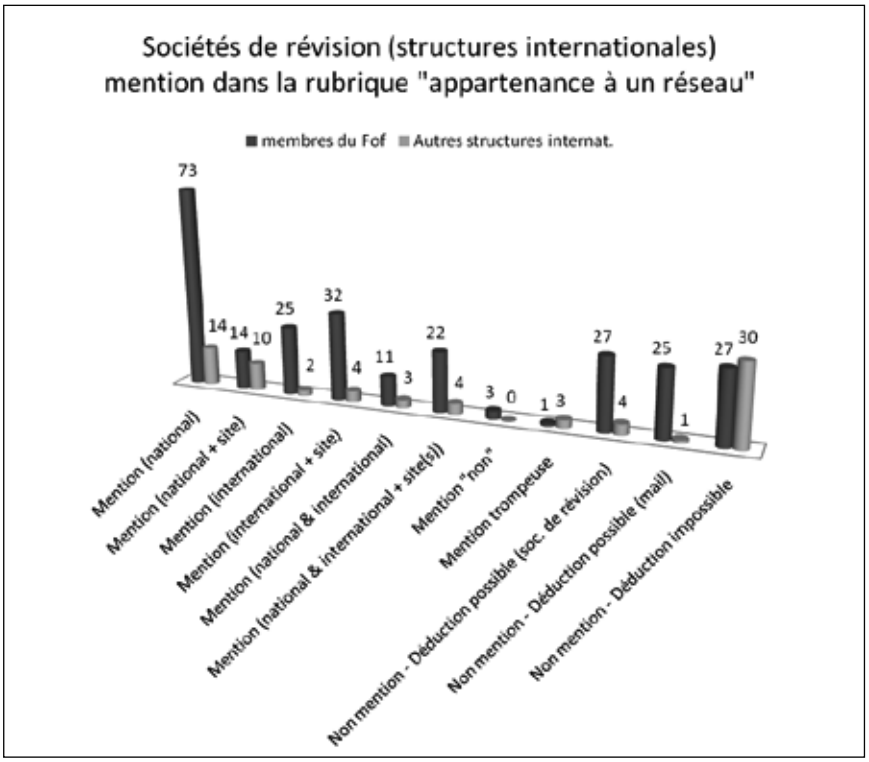
Parmi les réviseurs d'entreprises en activités, on peut relever les éléments suivants:



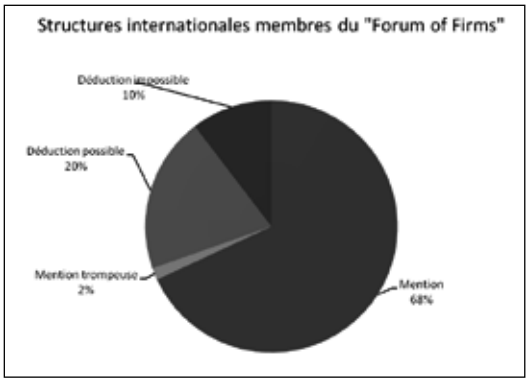


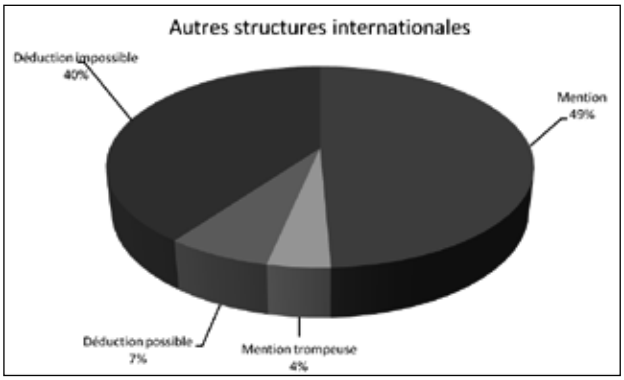
Informations fournies en termes d'appartenance à un réseau ou une structure

Si l'on considère les sociétés de révision relevant des catégories « réviseurs relevant de réseaux membres du « Forum of firms » » et « les réviseurs relevant d'autres réseaux/structures internationaux(ales) », on peut distinguer la nature de l'information qui est fournie dans le registre public permettant d'identifier ou de déduire l'appartenance à une structure quelconque comme suit :



On peut encore synthétiser davantage les résultats obtenus comme suit:

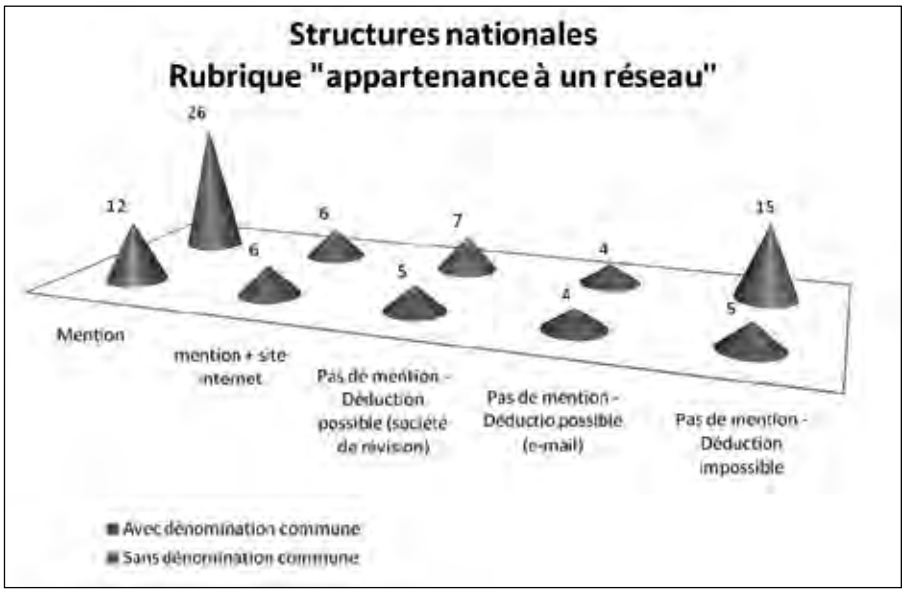




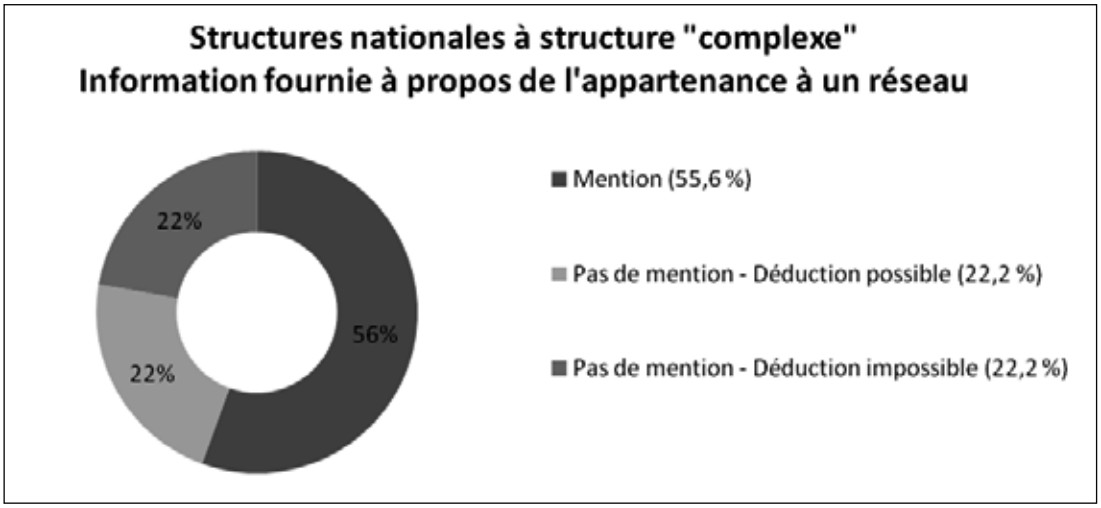
Cette différence de résultat peut en partie être expliquée par le fait que pour la seconde catégorie (structures internationales, autres que celles relevant du « Forum of firms »), l'utilisation de la dénomination internationale est moins fréquente. Les déductions par le biais de la société de révision ou de l'e-mail sont dès lors rendues plus difficiles.

Comparé à l'étude effectuée l'an dernier, à la même date, la quantité et la qualité des mentions s'est améliorée en particulier à la suite d'une « politique » standardisée mise en place par deux structures nationales relevant de réseaux internationaux membres du « Forum of firms » (Deloitte et Baker Tilly). Il en résulte une réduction de la quote-part des déductions possibles uniquement par la mention d'une société de révision ou de l'e-mail du professionnel et une augmentation des mentions dans la rubrique *ad hoc* du registre public des réviseurs d'entreprises. Ce phénomène est encore plus marqué au niveau des réviseurs d'entreprises personnes physiques pour lesquels les résultats de l'an dernier étaient très décevants (moins de 5% des réviseurs d'entreprises - personnes physiques faisaient mention d'une quelconque appartenance à une structure, qu'elle soit de nature purement nationale ou ayant des liens avec des structures d'ampleur internationale).

Si l'on considère ces structures purement nationales ayant une dénomination spécifique (autre que le nom des réviseurs d'entreprises) et les structures purement nationales sans dénomination ayant une structure « complexe » (à savoir les structures autres que celles dans lesquelles tous les réviseurs d'entreprises-personnes physiques relevant de la structure font partie d'une seule et même société de révision inscrite au registre public des réviseurs d'entreprises, on peut distinguer la nature de l'information qui est fournie dans le registre public permettant d'identifier ou de déduire l'appartenance à une structure quelconque comme suit:



On peut encore synthétiser davantage les résultats obtenus comme suit :



Informations reprises sur le registre public

Impossibilité de savoir quels réviseurs peuvent représenter un cabinet de révision

Le Conseil supérieur des Professions économiques constate au terme de son étude qu'il n'est pas possible, au départ du registre public des réviseurs d'entreprises, d'identifier quels sont les réviseurs d'entreprises qui ont un pouvoir de signature et partant peuvent engager le cabinet de révision pour lequel ils travaillent.

En effet, la rubrique du registre public des réviseurs d'entreprises – personnes morales, intitulée « Tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques employés par le cabinet de révision ou en relation en tant qu'associés (réviseurs d'entreprises personnes physiques qui apportent leur activité professionnelle au cabinet de révision) ou autres » ne permet pas de faire la différence entre les réviseurs d'entreprises qui ont un pouvoir de signature de ceux qui n'en ont pas.

Il ressort de la Communication du 14 juin 2010 que, d'après le Conseil de l'IRE, les réviseurs n'ayant pas de pouvoir de signature, devraient figurer dans la troisième catégorie créée en 2010 dans le registre public des réviseurs d'entreprises – personnes physiques, à savoir « les réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas exercer de missions révisorales ou qui ne peuvent pas exercer des missions révisorales pour d'autres raisons légales que celles énumérées dans l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 ».

Dans la mesure où cette catégorie du registre public des réviseurs d'entreprises, créée en juin 2010, ne comporte que 6 réviseurs d'entreprises à la fin du mois d'avril 2011, on peut en déduire que les réviseurs concernés n'ont pas appliqué la prescription (non contraignante, rappelons-le) contenue dans la communication du 14 juin 2010.

Le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait de disposer d'une mesure claire en la matière afin de permettre à tout un chacun de disposer de l'information voulue permettant d'assurer la sécurité juridique légitimement attendue.

En effet, à ce jour, seuls les statuts des cabinets de révision mentionnent les critères internes au cabinet pour déterminer quels réviseurs d'entreprises ont un pouvoir de signature. On relèvera, à ce propos, que ces statuts doivent être transmis à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises au moment de la demande d'enregistrement dudit cabinet sur le registre public des réviseurs d'entreprises.

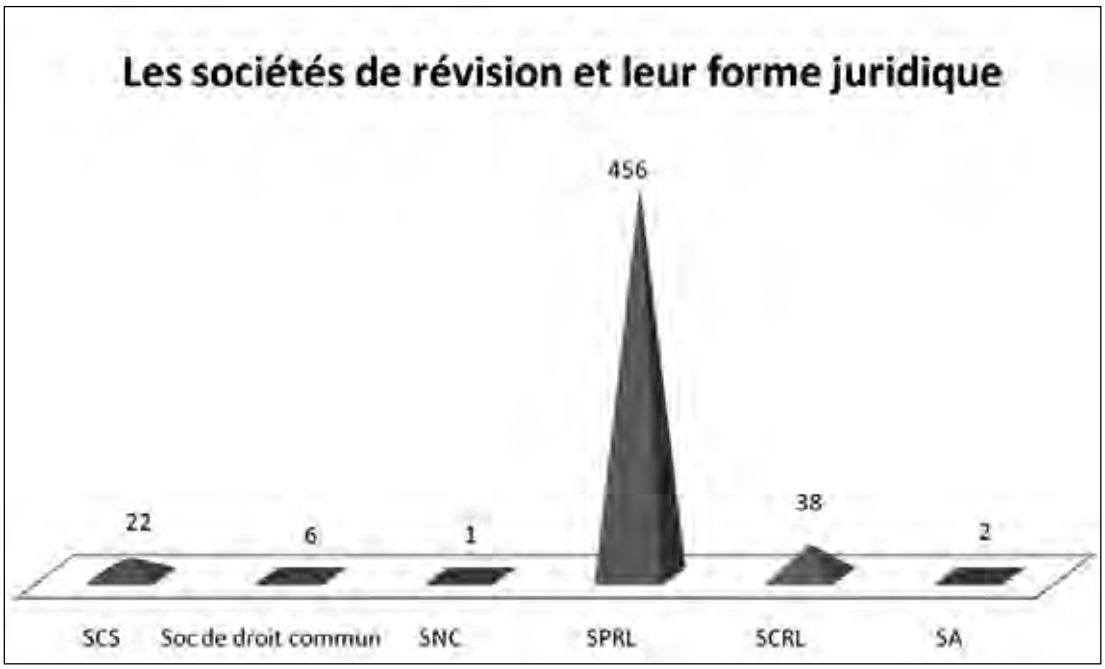
Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, qu'au moment de la désignation d'un réviseur d'entreprises au titre de contrôleur légal des comptes, les responsables de l'entreprise puissent disposer d'une information claire quant aux réviseurs qui peuvent réellement représenter une société de révision.

Informations reprises sur le registre public

Typologie des sociétés de révision reprises sur le registre public des réviseurs d'entreprises

A l'aune de l'étude empirique effectuée au départ du registre public, il convient de relever qu'une très large majorité de sociétés sont des sociétés à responsabilité limitée: 38 SCRL (dont 3 sont des sociétés unipersonnelles de réviseurs), 391 SPRL (dont 317 sont des sociétés unipersonnelles de réviseurs) et 2 SA. Quelques sociétés à responsabilité illimitée figurent également au registre public: 22 SCS (toutes des sociétés unipersonnelles de réviseurs), 1 SNC et 6 sociétés de droit commun.

Schématiquement, la typologie des sociétés de révision se présente comme suit:



On peut affiner cette information globale en distinguant les différentes catégories retenues ci-avant, même si l'utra-prédomminance des SPRL rend une quelconque analyse peu pertinente:

	SCRL	SNC	SPRL	SCS	SA	SdeDC	**Total**
Structures, membres du « Forum of firms »	21	0	217	20	1	1	**260**
Autres «structures» internationales (réseaux / associations)	10	0	59	1	1	3	**74**
Structures purement nationales avec dénomination	5	1	44	1	0	1	**52**
Petites structures nationales sans dénomination	2	0	71	0	0	1	**74**
Réviseurs travaillant seuls	0	0	65	0	0	0	**65**
Total	***38***	***1***	***456***	***22***	***2***	***6***	***525***

Informations reprises sur le registre public

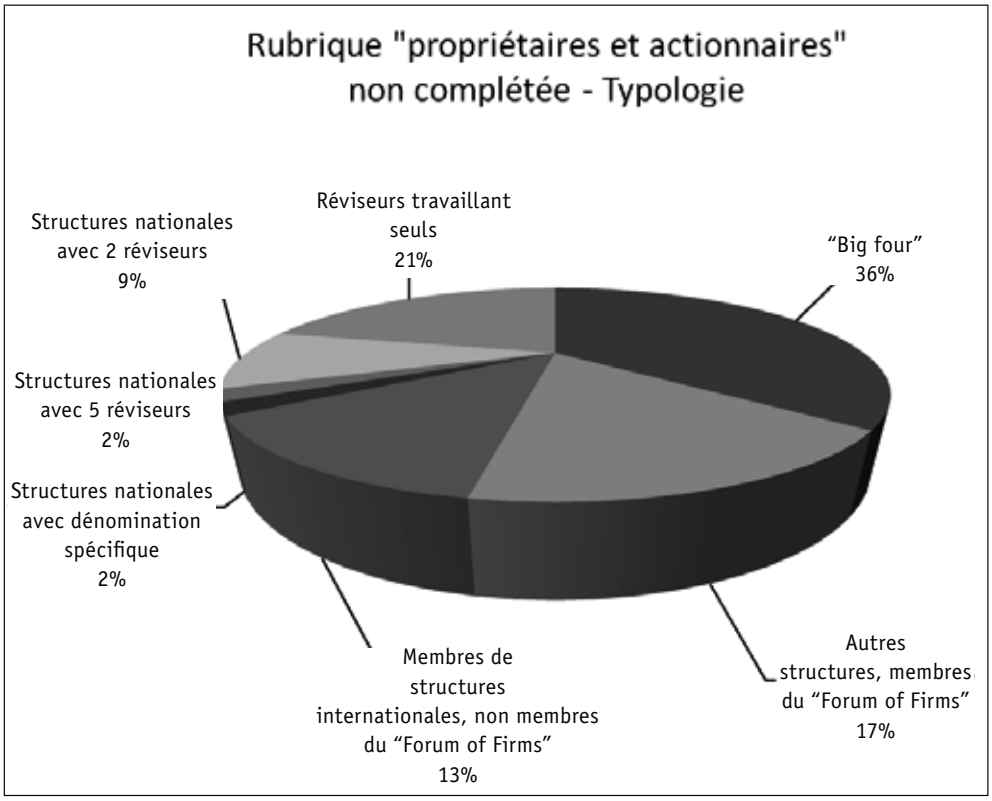
Typologie de la nationalité de l'actionnariat

Sur les 525 sociétés de révision, il est regrettable de constater que 108 (soit plus de 20%) ne mentionnent aucune information quant à l'actionnariat de leur société.

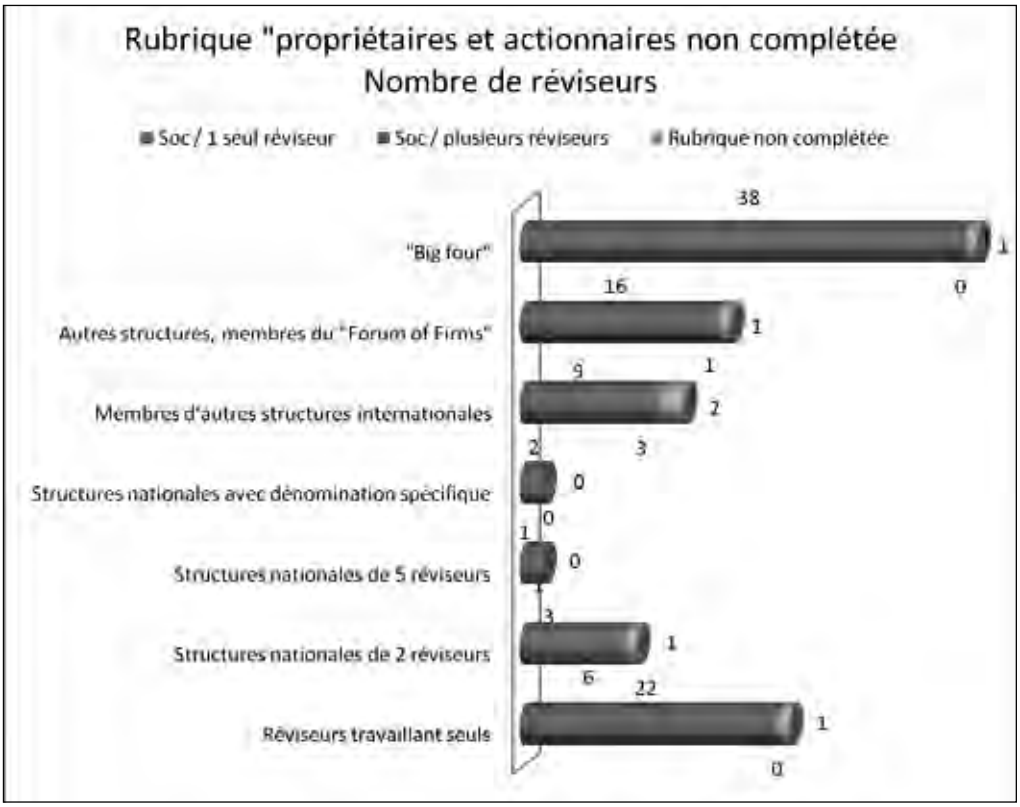
Pour l'essentiel, les actionnaires des sociétés de révision sont de nationalité belge. Parmi les sociétés de révision dont l'information est complétée, on relèvera :

- deux sociétés détenues à 100% par des actionnaires étrangers (France)
- cinq sociétés ont un actionnariat mixte
  - deux sociétés de révision ont un actionnaire originaire de Grande-Bretagne
  - trois ont un actionnariat originaire du Grand-Duché du Luxembourg.

L'analyse des 108 sociétés de révision n'ayant pas complété la rubrique « propriétaires et actionnaires » du registre public permet de relever la typologie suivante :



On observera par ailleurs que ces 108 peuvent être ventilées sur la base d'un autre critère, à savoir le nombre de réviseurs relevant du cabinet de révision n'ayant pas complété la rubrique « actionnaires et propriétaires » :



Informations reprises sur le registre public

Typologie de la nationalité des gestionnaires

Sur les 525 sociétés de révision, 9 ne mentionnent aucune information quant aux gestionnaires de leur société et trois sociétés ont des gestionnaires dont aucun n'a la qualité de réviseur d'entreprises. Les autres sociétés de révision ont des gestionnaires de nationalité belge (réviseurs d'entreprises ou non). Seules deux sociétés de révision ont délégué leur gestion en partie à des personnes résidant à l'étranger.

Informations reprises sur le registre public

Rubrique « réviseur d'entreprises » non complétée

On relèvera que 15 sociétés de révision sur les 525 (soit près de 3% des sociétés) ne semblent pas avoir de réviseur d'entreprises inscrit sur le registre public des réviseurs d'entreprises qui soit en mesure d'effectuer des missions de contrôle légal des comptes … la rubrique étant à tout le moins non complétée.

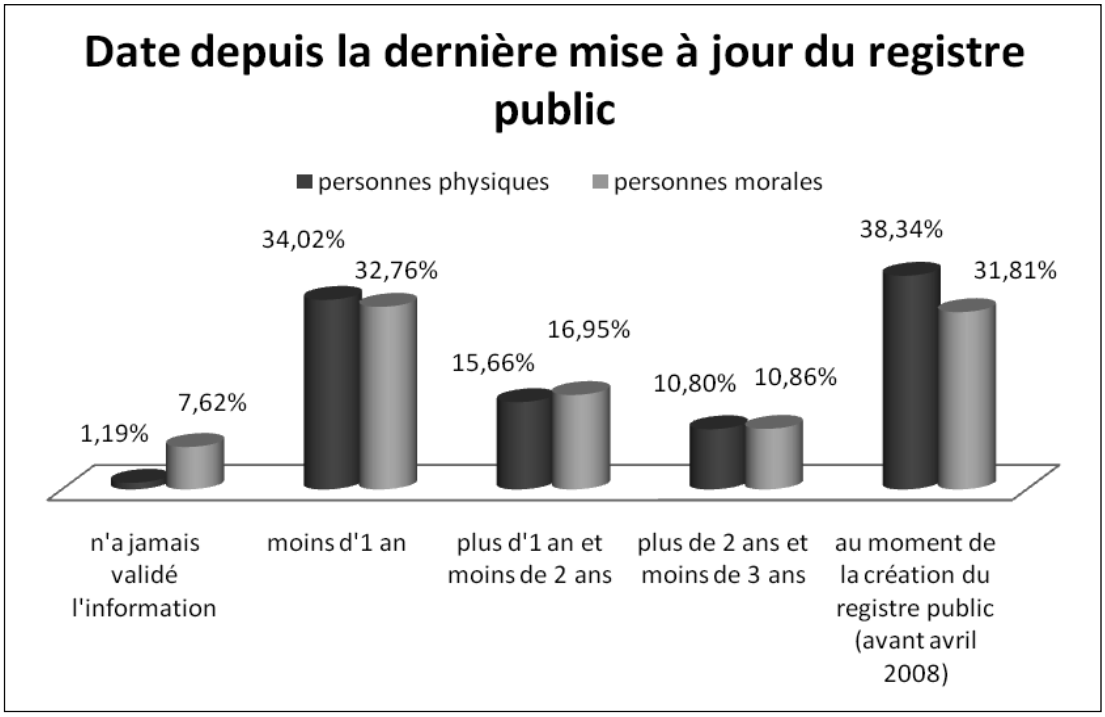
Informations reprises sur le registre public

Fréquence de mise à jour du registre public

A l'instar de ce qui avait été constaté l'an dernier, la fréquence de mise à jour dudit registre public n'est pas impressionnante, que ce soit pour les réviseurs d'entreprises – personnes physiques ou pour les réviseurs d'entreprises – personnes morales :

Dernière mise à jour	*Réviseurs d'entreprises - personnes physiques*	*Réviseurs d'entreprises - personnes morales*
Avant fin avril 2008	38,34 %	31,81 %
Mai 2008 – Avril 2009	10,80 %	10,86 %
Mai 2009 – Avril 2010	15,66 %	16,95 %
Mai 2010 – Avril 2011	34,02 %	32,76 %
Autres[1]	01,19 %	07,62 %
Total	100,00 %	100,00 %

De manière schématique, l'information peut être présentée comme suit :



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 38,34 % pour ce qui concerne les personnes physiques et ses 31,81 % 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 ».

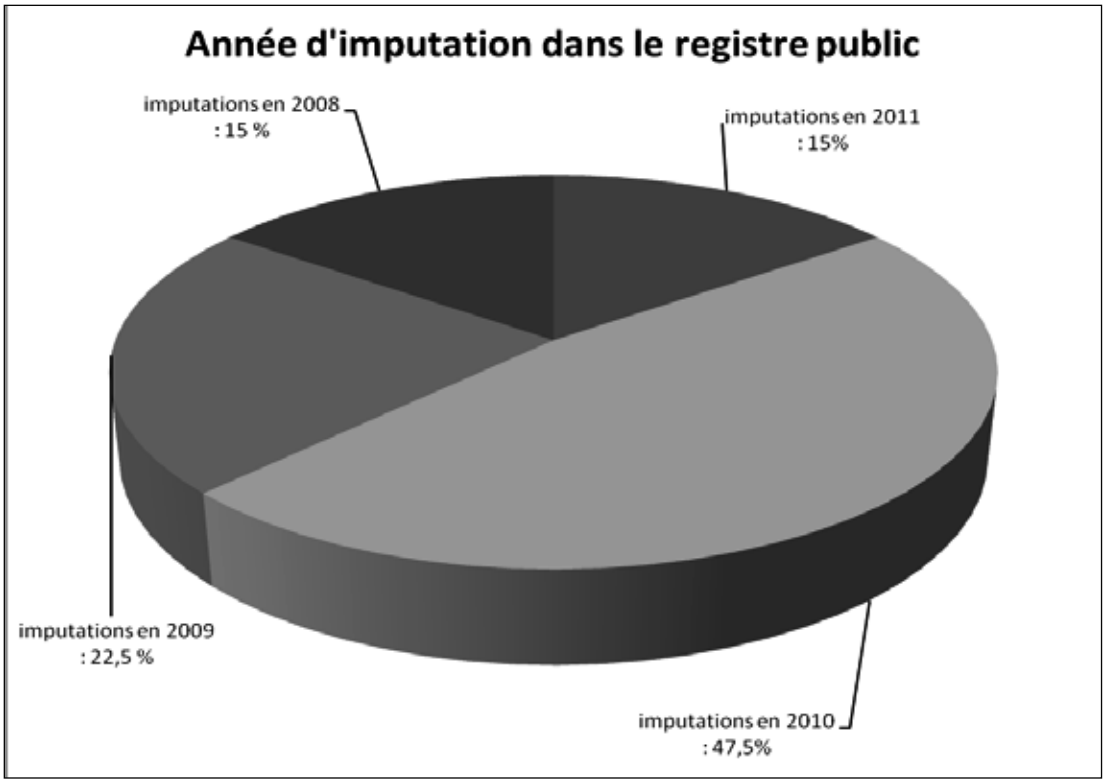
En examinant plus en détail les réviseurs d'entreprises n'ayant jamais validé l'information les concernant reprises sur le registre public, on relèvera que :

- les 10 réviseurs d'entreprises-personnes physiques n'ayant pas vérifié l'information les concernant :

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.

- ont prêté serment en 2010 (4 des 10) ou en 2011 (6 des 10) et ont dès lors été imputés cette année là dans le registre public ;
- cinq d'entre eux sont employés par les « Big four », deux par d'autres structures relevant du « Forum of firms » et un par une structure purement nationale. En ce qui concerne les deux autres, aucune information ne permet d'identifier leur situation. On en déduira qu'*a priori* ils travaillent seuls.

- les 40 réviseurs d'entreprises-personnes morales n'ayant pas vérifié l'information les concernant présentent un profil moins clair :
  - en ce qui concerne la date d'imputation dans le registre public, la répartition est moins tranchée :



  - en ce qui concerne l'appartenance à une éventuelle structure, 16 d'entre eux relèvent des « Big four », huit d'autres structures relevant du « Forum of firms », trois d'autres structures internationales et neuf d'une structure purement nationale. En ce qui concerne les quatre autres, aucune information ne permet d'identifier leur situation. On en déduira qu'*a priori* ils travaillent seuls.
  - En ce qui concerne le type de société, une toute grande majorité des sociétés de révision sont des sociétés dont relève un seul réviseur d'entreprises (38 sur 40). Plusieurs réviseurs d'entreprises relèvent d'une société concernée. En ce qui concerne la dernière société, le champ n'ayant pas été complété, il n'est pas possible d'identifier le type de société dans ce cas particulier.

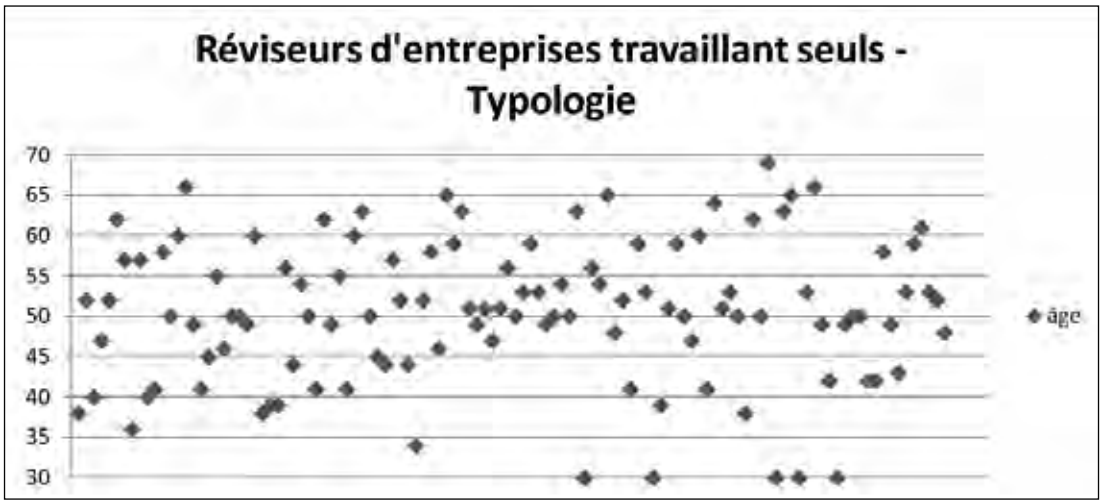
Informations reprises sur le registre public

Typologie des réviseurs travaillant seuls

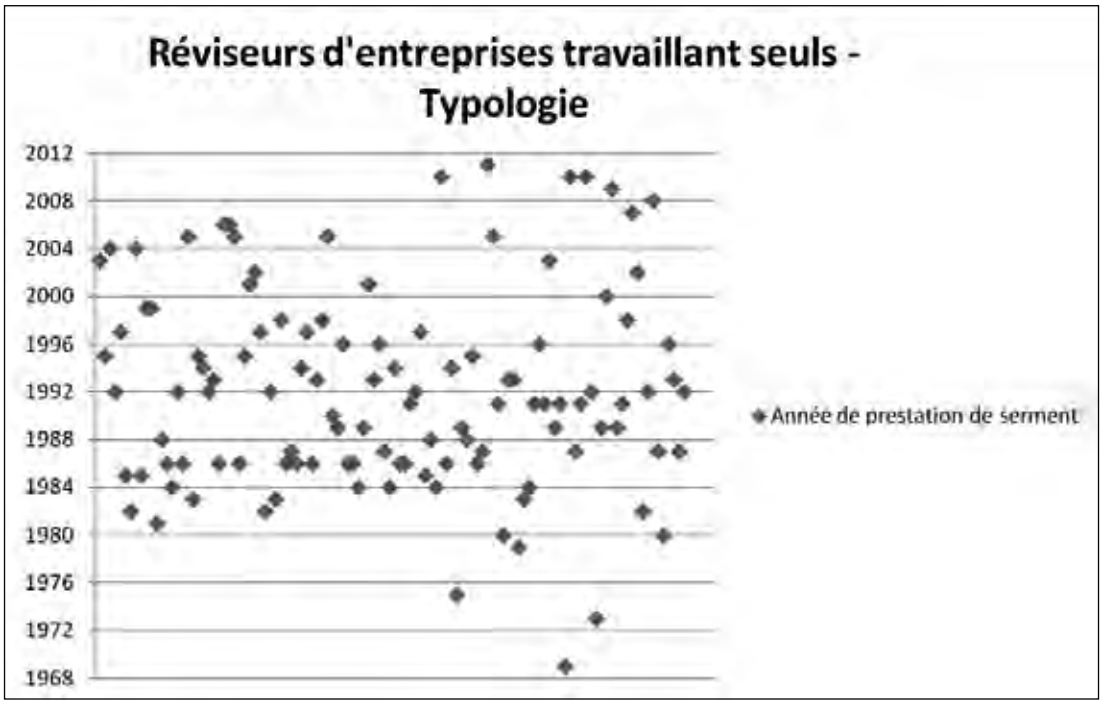
Dans le cadre de son étude arrêtée fin avril 2011, le Conseil supérieur a souhaité examiner de manière plus spécifique la population des réviseurs d'entreprises travaillant seuls afin de mieux cerner cette partie non négligeable de la profession (112 réviseurs d'entreprises, soit plus de 12% de la population totale).

Différentes constatations peuvent être relevées :

- Au départ de l'âge de ces réviseurs d'entreprises :



- Au départ de l'année de la prestation de serment



Il ressort de ces deux graphiques qu'aucune conclusion spécifique ne peut être tirée au départ de l'âge des réviseurs d'entreprises travaillant seuls eu égard à la répartition observée. Deux éléments peuvent cependant être relevés :

- la tranche 50-55 ans est la plus fréquente ;
- certains réviseurs d'entreprises très jeunes se lancent encore seuls dans la profession de réviseur d'entreprises.

La graphique reprenant l'année de la prestation de serment permet de mieux cerner le profil des réviseurs d'entreprises travaillant seuls dans la mesure où une toute grande tranche de ces professionnels a presté serment entre 1984 et 1988, soit la période suivant la réforme du révisorat de 1985. A nouveau, on constatera que certains réviseurs d'entreprises débutent leur carrière en travaillant seuls.

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

Structure du secteur de l'audit externe en Belgique

Disclaimer

Le Conseil supérieur des Professions économiques a effectué cette étude, en prenant toutes les mesures de précaution possibles, au départ d'informations publiques disponibles sur internet en date du 30 avril 2011 et, plus particulièrement, les informations mises à disposition par les structures internationales elles-mêmes (que ce soient des réseaux intégrés ou non), par les réviseurs d'entreprises via leurs sites internet ainsi que la version électronique du registre public des réviseurs d'entreprises belge.

L'étude du Conseil supérieur ne vise en aucune manière à déterminer si une structure (qu'elle soit purement nationale ou qu'elle ait un lien avec une structure internationale) répond (ou non) à une quelconque définition de « réseau », qu'il soit intégré ou non. Il a été supposé que les structures internationales faisant partie du « Forum of firms » sont à tout le moins des réseaux eu égard à la charte dudit « Forum of firms ».

Le Conseil supérieur ne peut cependant garantir que cette étude empirique, effectuée à des fins purement scientifiques, est exempte de toute erreur ou information manquante dans la mesure où elle est fondée exclusivement sur des informations mises à disposition sur internet par les professionnels et les organisations dont ils relèvent.

Le Conseil supérieur ne peut dès lors être tenu pour responsable pour un éventuel préjudice qui, d'une manière ou d'une autre, pourrait être causé par l'utilisation de cette information par quiconque.

Liste des 22 membres du « Forum of firms » en date du 30 avril 2011

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Nombre de réviseurs relevant de ces réseaux et agrément dans d'autres pays

Réseaux internationaux membres du « Forum of firms »	***Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce réseau***	***Autre enregistrement***
BDO	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA BDO Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (9 établissements)	***USA (PCAOB)***
	CVBA – SCRL BDO DFSA Réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	BVBA BDO OBV Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Blaton Bruno Bedrijfsrevisor	
	BVBA Catry & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA De Cooman J. & C°	
	SPRL DELVAUX Réviseur(s) d'entreprises	
	SPRL Jean-Guy Didier (2 établissements)	
	SPRL F. Fank & C°	
	BVBA H. Herijgers & C°	
	SPRL A. Jacquinet & C°	
	BVBA – SPRL Noëlle Lucas & C°	
	BVBA Gert Maris Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Molenaers	
	SPRL François Parent, Réviseur d'entreprises	
	SPRL M. Tefnin & C°	
	BVBA Marleen Theunis & C°	
	BVBA Maaike 'T JAMPENS Bedrijfsrevisor	
	BVBA Van Brussel & C°	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***55***
	ANNICK Luc, ANTONELLI Cédric, BLANCHE Philippe, BLATON Bruno, BRAET Chrissy, CARON Franky, CATRY Veerle, CLAES Gert, CLAEYS Bruno, COLSON Christophe, DAMSEAUX Eric, DE BRABANDER Koen, DE COOMAN Johan, DE LANGHE Tine, DELBEKE Michaël, DELVAUX Gérard, DELVAUX Pierre, DE POTTER Frederik, DIDIER Jean-Guy, DIDONE Evelyne, DUBOIS Bruno, FANK Félix, FRONVILLE Hugues, GRIGNARD Michel, HAY Barbara, HERIJGERS Hendrikus, HUBAIN Benoit, IDRISSI SERGHINI Abdellah, IGODT Kris, JAQUINET André, KEGELS Bert, KILESSE André, LENAERTS David, LUCAS Noëlle, MARIS Gert, MILIS Dominique, MOLENAERS Stefan, PARENT François, POUSEELE Bertin, POUSEELE Bruno, SANTENS Veerle, SASSEN Veerle, SERVAIS Jean-Louis, STREEL Alexandre, TEFNIN Michel, THEUNIS Marleen, THUYSBAERT Erik, 'T JAMPENS Maaike, TOUSSAINT Sonia, VAN BRUSSEL Lieven, VAN CAUTER Patrik, VENKEN Philippe, VERCAUTEREN Jan, VERVAECK Philip, WILMOTS Hans	
Constantin Associates Network	***Réseau international n'ayant pas de représentant en Belgique***	
Crowe Horwath International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Callens, Pirenne, Theunissen & C°, Bedrijfsrevisoren (7 établissements)	
	CVBA – SCRL Callens, Theunissen, Van Impe, Mertens & C°, Bedrijfsrevisoren (5 établissements)	
	Maatschap – Société de droit commun Callens, Theunissen, Wilmet & Partners	
	SPRL Pierre Bogaerts & C°	
	BVBA De Ceuster Ann Bedrijfsrevisor	
	BVBA Derycke, Catry & C°, bedrijfsrevisoren	
	SPRL J. Laurent, réviseur d'entreprises	
	BVBA Marc Maris – Bedrijfsrevisor (2 établissements)	
	BVBA Ken Snoeks Bedrijfsrevisor	
	BVBA Roger Tiest & C°	
	BVBA Van Brabant & C°	
	BVBA Kris Waterschoot Bedrijfsrevisor	
	SPRL F.A. Wilmet et Cie	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***17***
	ADINS Gunther, BEKKERS Ann, BOGAERTS Pierre, CALLENS Boudewijn, CALLENS Philip, CARIS Ludo, DE CEUSTER Ann, DERYCKE Martin, LAURENT Jean, LUSSON Nathalie, MARIS Marc, SNOEKS Ken, THEUNISSEN Baudouin, TIEST Roger, VAN BRABANT Jan, WATERSCHOOT Kris, WILMET Francis	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	CALLENS Boudewijn	***GD Lux (IRE)***
		Germany (IdW)
	CALLENS Philip	***GD Lux (IRE)***
	THEUNISSEN Baudouin	***GD Lux (IRE)***
		France (Ordre des EC)
Deloitte Touche Tohmatsu Ltd	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Deloitte Bedrijfsrevisoren (5 établissements)	***USA (PCAOB)***
	BVBA William Blomme	
	BVBA - SPRL Pierre-Hugues Bonnefoy-Cudraz Réviseur d'entreprises	
	SPRL Didier Boon	
	BVBA – SPRL Laurent Boxus Réviseur d'entreprises	
	BVBA Joël Brehmen	
	BVBA Dirk Cleymans	
	BVBA Kathleen De Brabander	
	BVBA Fabio De Clercq	
	BVBA – SPRL Yves Dehogne	
	BVBA Kurt Dehoorne	
	BVBA Ludo De Keulenaer (2 établissements)	
	BVBA Mario Dekeyser	

	BVBA Bernard De Meulemeester	
	SPRL Michel Denayer	
	BVBA – SPRL Patrick De Schutter	
	BVBA Gino Desmet	
	BVBA Bart Dewael	
	BVBA – SPRL Marie-Noëlle Godeau – Réviseur d'entreprises	
	BVBA Jurgen Kesselaers	
	BVBA Daniel Kroes	
	BVBA Philip Maeyaert	
	BVBA Rik Neckebroeck	
	BVBA – SPRL Eric Nys – Réviseur d'entreprises	
	BVBA Dominique Roux	
	BVBA Luc Van Coppenolle, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Gert Vanhees	
	BVBA Leo Van Steenberge	
	BVBA Dirk Van Vlaenderen	
	BVBA Frank Verhaegen	
	BVBA Geert Verstraeten	
	BVBA – SPRL Maurice Vrolix	
	SPRL Laurent Weerts	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***69***
	BERLAMONT Philippe, BERVOETS Raf, BLOMME William, BOGAERTS Cédric, BONNEFOY-CUDRAZ Pierre-Hugues, BOON Didier, BOXUS Laurent, BREHMEN Joël, BUYSE Isabelle, CLEYMANS Dirk, DE BRABANDER Kathleen, DE CLERCQ Fabio, DEHOGNE Yves, DEHOORNE Kurt, DE KEULENAER Ludo, DEKEYSER Mario, DELFORGE Julie, DEMEESTER Piet, DE MEULEMEESTER Bernard, DE MEULEMEESTER Luc, DENAYER Michel, DE SCHUTTER Patrick, DESMET Gino, DEWAEL Bart, FULTON James, GASTHUYS Dieter, GODEAU Marie-Noëlle, HAUSTERMANS Liesbet, HOUTHAEVE Nico, JANSSENS Tina, KESSELAERS Jurgen, KROES Daniel, LACHMAN Daphné, LASCHET Sonia, MAEYAERT Philip, MAGNIN Corine, MELCHIOR Natacha, NECKEBROECK Rik, NEIJENS Koen, NUYTS Ine, NYS Eric, PEETERS Cindy, RAMAKERS Natasja, RENDERS Dennis, REPRIELS An, ROBBERECHTS Sofie, RONSE Bérangère, ROUX Dominique, SCHOLLIERS Kathy, STEVENS Benoît, VAN COPPENOLLE Luc, VANDENABEELE Liesbet, VAN DE VELDE Guy, VANDEWEYER Ben, VAN HAVER An, VAN HAVERMAET Tom, VANHEES Gert, VAN LOOCKE Thierry, VANROBAEYS Charlotte, VAN STEENBERGE Leo, VAN VLAENDEREN Dirk, VERHAEGEN Frank J., VERSTRAETEN Geert, VLAMINCKX Dirk, VRANCKEN Stefan, VROLIX Maurice, WEERTS Laurent, WINDELEN Tom, ZAVARELLA Giovanni-Battista	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) relevant de GPO Partners, « an independant correspondant firm of Deloitte Touche Tohmatsu »	***01***
	ODENT Philippe	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	ODENT Philippe	***Burundi***
		RD Congo
Ernst & Young Global Limited	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Ernst & Young & Partners (3 établissements)	
	CVBA Ernst & Young Bedrijfsrevisoren (6 établissements)	
	BVBA - SPRL Anciaux & C°	
	SPRL Martine Blockx	
	BVBA Inge Boets	
	BVBA Robert Boons	
	BVBA Rudi Braes	
	BVBA L. Cornelis	
	BVBA Jan De Luyck	
	BVBA Philippe Desombere	
	BVBA – SPRL Vincent Etienne	
	BVBA Harry Everaerts Bedrijfsrevisor	
	SPRL Sylvie Goethals	

	BVBA – SPRL Golenvaux & C°	
	BVBA Marc Guns	
	BVBA Piet Hemschoote	
	BVBA Gust Herrewijn	
	BVBA Marleen Hoste, Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Hubert & C° - Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Jean-François Hubin & C°	
	BVBA Frank Lapeirre	
	BVBA Stefan Olivier	
	SPRL Ph. Pire & C°	
	BVBA Rottiers & C° Bedrijfsrevisor	
	BVBA Hans Salaets	
	BVBA Peter Telders	
	BVBA Daniel Van Cutsem	
	BVBA H. Van den Abeele & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Ronald Van Den Ecker	
	BVBA Pierre Vanderbeek	
	BVBA – SPRL Jacques Vandernoot & C°	
	BVBA Jozef Van De Weyer	
	BVBA Marnix Van Dooren & C°	
	BVBA Marc Van Hoecke & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA – SPRL Eric Van Hoof	
	BVBA M. Van Steenvoort	
	BVBA Sam Verfaillie	
	BVBA D. Vermaelen & C°	
	BVBA Christel Weymeersch	
	BVBA Danny Wuyts	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***76***
	ANCIAUX Pierre, BECKERS Christophe, BERNARD Didier, BILEM Romuald, BLOCKX Martine, BOELENS Francis, BOETS Inge, BOGAERT Ignace, BOGAERTS Nathalie, BOONS Robert, BRAES Rudi, BROUKMANS Marjolijn, CHRISTIAENS Johan, CORNELIS Lieve, DE LUYCK Jan, DEREYCKE Bruno, DESOMBERE Philippe, DE VREESE Olivier, EELEN Paul, ENGELEN Johan, ETIENNE Vincent, EVERAERTS Harry, FERKET Vicky, GOETHALS Sylvie, GOLENVAUX Eric, GUNS Marc, GUS Jaak, HEMSCHOOTE Piet, HERREWIJN Gust, HOSTE Marleen, HUBERT Alain, HUBIN Jean-François, JOSSE Claude, KEUPPENS Koen, KILIAN Patrick, KLAYKENS Joeri, KOSTER Anne, LAPEIRRE Frank, LENS Serge, LUX Patricia, MAES Eric, MESSAAOUI Nadia, MOREAU Marie-Laure, NEYENS Evy, OLIVIER Stefan, OSTYN Katrien, PAUWELS Willy, PIRE Philippe, PLOMTEUX-VEKEMANS Pierre, ROTTIERS Patrick, SALAETS Hans, SCHICKS Joëlle, SWEERT Birgit, TELDERS Peter, TURNA Ömer, VAN CUTSEM Daniel, VAN DEN ABEELE Herman, VAN DEN ECKER Ronald, VANDERBEEK Pierre, VANDERNOOT Jacques, VAN DE WEYER Jozef, VAN DOOREN Marnix, VAN GASSE Wim, VAN HOECKE Marc, VAN HOOF Eric, VAN REUSEL Stijn, VAN STEENVOORT Marc, VERGAERT Paul, VERHEYEN Nicole, VERMAELEN Danielle, VERVOORT David, WETS Bernard, WEVERS Han, WEYMEERSCH Christel, WILLIAUME Alain, WUYTS Daniel	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	GUNS Marc	***NL (NIVRA)***
	GUS Jaak	***NL (NIVRA)***
Grant Thornton International Ltd	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Grant Thornton, Lippens & Rabaey (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***13***
	DEBAENE John, DEFOER Marleen, DE PAEPE Christophe, DUCHAU Karina, GOSSUIN Sabine, LAVENS Ilse, LIPPENS Jan, MAES Ann, MANNEKENS Marleen, MEGANCK Bart, RABAEY Stefaan, STEYAERT Stéphanie, VAN KERREBROECK Sylvie	

HLB International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA – SCRL HLB Dodemont-Van Impe & C° (5 établissements)	
	SPRL Lerusse & C° (2 établissements)	
	SPRL Rosier & C°	
	BVBA P. Van Impe & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***08***
	DODEMONT Jean, LEPINE Gonzague, LERUSSE Pierre, MALMEDY Alain, ROSIER Stéphane, VAN IMPE Patrick, VAN MONTFORT Ludo, VAN PRAET Christian	
IECnet	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA – SPRL DGST & Partners - réviseurs d'entreprises – bedrijfsrevisoren (4 établissements)	
	BVBA – SPRL De Wolf, Ostyn, Caluwaerts, De Ridder & C° (3 établissements)	
	SPRL De Wolf, Gilson & C° Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren	
	BVBA – SPRL ACOFIN Réviseurs d'entreprises	
	BVBA Ballet & C°	
	BVBA Caluwaerts & C°, bedrijfsrevisoren	
	BVBA - SPRL Debaeke E. & C°	
	BVBA Luc De Puysseleyr & C°	
	SPRL Michaël De Ridder & C° - Reviseur d'entreprises	
	BVBA - SPRL John Devuyst & C°	
	SPRL Michel Hofman (2 établissements)	
	SPRL Cabinet Lecoq Michel, Reviseur d'entreprise	
	BVBA Mercken & C°	
	SPRL M Tape	
	BVBA Luk Ostyn	
	BVBA - SPRL Martine Piret réviseur d'entreprises	
	SPRL Ph Puissant & Cie	
	SPRL Pierre Sohet & C°	
	BVBA - SPRL Sopargest	
	BVBA STOKS LELIE & C°	
	BVBA – SPRL Régis Van Caillie – Réviseur d'Entreprises (2 établissements)	
	BVBA Ignace Vander Stichele & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***21***
	BALLET Carine, CALUWAERTS Freddy, CRISI Fabio, DEBAEKE Etienne, DEBROUX-LEDDET Marie-Chantal, DE PUYSSELEYR Luc, DE RIDDER Michaël, DEVUYST Johnny, DE WOLF Michel, GILSON Marc, HOFMAN Michel, LECOQ Michel, LELIE Etienne, MERCKEN Wery, NEUVILLE Brigitte, OSTYN Luk, PIRET Martine, PUISSANT Philippe, SOHET Pierre, VAN CAILLIE Régis, VANDER STICHELE Ignace	
INPACT Audit Limited	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA – SCRL PVMD Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'Entreprises (5 établissements)	
	BVBA Chaerels, Gistelinck & Partners (4 établissements)	
	BVBA Lieven Delva	
	BVBA Peeters V., Vincke, Mels & C°	
	SPRL Van Ingelgom C°, Réviseurs d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***07***
	BAERT Caroline, CHAERELS Alain, DELVA Lieven, GISTELINCK Vincent, MELS Patrick, MISSELYN Vincent, VAN INGELGOM Josiane	
JHI	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA A & F Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	
	BVBA De Buyser N. & C°	
	BVBA G. Van Hemelryck & C° Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	DE BUYSER Nadja, VAN HEMELRYCK Geert	

JPA International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Van Cauter - Saeys & C° (2 établissements)	
	BVBA J. Degryse Bedrijfsrevisor – Réviseur d'entreprises	
	BVBA I. Saeys Bedrijfsrevisor – Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***07***
	DEGRYSE Jan, DE KEYSER Chris, DE VIAENE Hilde, SAEYS Inge, SNAUWAERT Erik, VAN CAUTER Willem, VAN OOTEGEM Caroline	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	SNAUWAERT Erik	***GD Lux (IRE)***
	VAN CAUTER Willem	***GD Lux (IRE)***
KPMG International Cooperative	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA – SCRL KPMG Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (6 établissements)	
	BVBA – SPRL KPMG & Partners (2 établissements)	
	NV – SA KPMG Vias (2 établissements)	
	BVBA Pierre Berger	
	Comm. V Berger & C°	
	BVBA C. Bové, Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Brabants Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Dirk Brecx	
	Comm. V J. Briers	
	BVBA Erik Clinck & C°	
	BVBA Peter Coox	
	BVBA Serge Cosijns Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Filip De Bock	
	BVBA Els De Keukelaere Bedrijfsrevisor	
	SCS Michel Desaive, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Christophe Habets	
	BVBA Erik Helsen	
	BVBA Heyndrickx Wim	
	SCRL Hoste, Rousselle & Associés (2 établissements)	
	Comm. V G. Jackers Bedrijfsrevisor	
	BVBA J.M. Audit	
	Comm. V – SCS Michel Lange Réviseur d'entreprises	
	Comm. V – SCS Patricia Leleu	
	BVBA – SPRL Philippe Longerstaey, Réviseur d'entreprises-bedrijfsrevisor	
	Comm. V O. Macq	
	Comm. V Oeyen & C°	
	SCS Alexis Palm & Cie, Réviseur d'entreprises	
	Comm. V Luk Roelandt Bedrijfsrevisor	
	Comm. V - SCS Dominic Rousselle (2 établissements)	
	BVBA Ludo Ruysen & C°	
	CVBA – SCRL Salustro Reydel	
	Comm. V P. Simons	
	BVBA Robert Snijkers, bedrijfsrevisor	
	Comm. V K. Tanghe	
	BVBA Dirk Timmerman	
	BVBA Van Bourgognie & C° Bedrijfsrevisoren	
	Comm. V Luc Van Couter & C°	
	BVBA J. Vanderbruggen	
	BVBA H. Van Donink, bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Véronique Vandooren, Réviseur d'entreprises	
	Comm. V Henk Vandorpe, Bedrijfsrevisor	
	SCS Benoît Van Roost	
	BVBA Louis Vercammen	

	BVBA – SPRL Vercruysse, Delplace, Mortier & C° - DMV Réviseurs d'entreprises	
	Comm. V Verrijssen & C° Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Luc Vleck & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***70***
	BERGER Pierre P., BOMBAERTS Gilbert, BOONEN Mike, BRABANTS Sophie, BRECX Dirk, BRIERS Jos, BRIERS Nathalie, CARMANS Herwig, CLINCK Erik, COOX Peter, COSIJNS Serge, COX Raf, DE BACKER Anke, DE BOCK Filip, DECLERCQ Olivier, DE DECKER Kristina, DE KEUKELAERE Els, DEKEYSER Yann, DESAIVE Michel, DE SCHRIJVER Marijke, DE WILDE Tom, DURIEUX Thomas, FLAMEY Koenraad, HABETS Christophe, HELSEN Erik, HEYNDRICKX Wim, HOEBEECK Joachim, HUFKENS Isabelle, JACKERS Götwin, LANGE Michel, LELEU Patricia, LONGERSTAEY Philippe, LOUCKX Claude, MACQ Olivier, MANSVELT John-Gerald, MATHOT Filip, MERTENS Joris, OEYEN Luc, PALM Alexis, PAPS Eric, POEL Maarten, POLLET Vincent, ROELANDT Luk, ROUSSELLE Dominic, RUYSEN Ludo, RYMEN Rosy, SIMONS Elly, SIMONS Patrick, SNIJKERS Robert, SPILEERS Diane, STEYAERT Sara, TANGHE Karel, TIMMERMAN Dirk, VAN BOURGOGNIE Patrick, VANDERBRUGGEN Jozef, VAN DONINK Hendrik, VANDOOREN Véronique, VANDORPE Henk, VAN HULLEBUSCH Tim, VAN IMPE Herman Jan, VAN LINDEN Kristof, VAN ROOST Benoît, VAN STAAIJ Patouche, VAN VRECKOM Liesbeth, VERCAMMEN Lodewijk, VERMEERSCH Ellen, VERRIJSSEN Luc, VLECK Luc, VLOEBERGH Johan, WAGEMANS Pieter	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	***06***
	BERGER Pierre P.	***UK (ICAEW)***
	DESAIVE Michel	***Romania (CAFR & CECCAR)***
	LELEU Patricia	***USA (California)***
	POLLET Vincent (KPMG France)	***France (CRCC Douai)***
	SIMONS Patrick	***NL (NIVRA)***
	SNIJKERS Robert	***NL (NIVRA)***
Kreston International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA - SPRL Constantin Van Asbroeck	***USA (PCAOB)***
	BVBA Van Asbroeck	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***01***
	VAN ASBROECK René	
	Autres réviseurs d'entreprises (personnes physiques) relevant du réseau international	
	ABBATE Bruno (via Alter Audit – société luxembourgeoise)	***01***
Mazars	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA – SCRL Mazars Réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	
	BVBA – SPRL Philippe Gossart, Réviseur d'entreprises (2 établissements)	
	BVBA Chantal Joos, Bedrijfsrevisor / Réviseur d'entreprises (2 établissements)	
	BVBA Dirk Stragier	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***18***
	ACKE Lieven, COLLIE François, DE COCK Dieter, DECRUY Els, DE HARLEZ DE DEULIN Philippe, DOYEN Xavier, DUROISIN Annette, GOSSART Philippe, JOOS Chantal, LEBRUN Véronique, NUTTENS Anton, POLLARIS Benedicte, POTEL Guillaume, STRAGIER Dirk, VAN PASSEL Hugo, VERHAMME Thomas, VERMEERSCH Martine, WAGEMANS Frederik	
Moore Stephens International Limited	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Moore Stephens Verschelden, Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	
	SPRL Moore Stephens RSP, Réviseurs d'entreprises (2 établissements)	
	BVBA - SPRL Moore Stephens A S (2 établissements)	
	BVBA Emiel De Smedt, bedrijfsrevisor	
	CVBA - SCRL Dumortier & C°	
	SPRL Georges Finamore & C°	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***17***
	ALCOVER Pierre, BRIJS Carine, de MEY Filip, DE SMEDT Emiel, DUMONT Axel, DUMORTIER Jean-Marie, FINAMORE Georges, PIRLOT Philippe, RUTSAERT Wim, SEGERS Katleen, SWINNEN Francis, THUBRON Christopher, VAESEN Henri, VAN DER BIEST Wendy, VAN RYSSEGHEM Geert, VERSCHELDEN Frans, VERSCHELDEN Peter	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	ALCOVER Pierre	***GD Lux (IRE)***
	THUBRON Christopher	***UK (ICAEW)***
PKF International Limited	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA PKF Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	***USA (PCAOB)***
	BVBA Achiel Clybouw, André Clybouw & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Paul De Weerdt, Bedrijfsrevisor	
	BVBA G.L. Bedrijfsrevisor	
	BVBA Gunter Loits Bedrijfsrevisor	
	BVBA Luyten, Meynendonckx & Partners-Bedrijfsrevisoren (LMP)	
	BVBA Bart Meynendonckx	
	BVBA Karel Nijs Bedrijfsrevisor	
	BVBA Steven Pazen	
	BVBA Ria Verheyen	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***18***
	BEUNEN Dirk, BRANSON Joël, BREESCH Diane, CLYBOUW André, CLYBOUW Arnaud, DE JONGE Daniël, DELTOUR Luc, DE WEERDT Paul, JANSSENS Elie, LEFEBVRE Geert, LOITS Gunther, MEYNENDONCKX Bart, NIJS Karel, PAZEN Steven, VAN DEN BROECK Dirk, VANHEE Lucrèce, VERHEYEN Ria, WILLEMYNS Hilde	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	CLYBOUW André	***GD Lux (M Just)***
PricewaterhouseCoopers International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA PwC Bedrijfsrevisoren (4 établissements)	***USA (PCAOB)***
	SPRL PwC Audit Services (1 établissement)	
	BVBA Lieven Adams	
	BVBA Bernard Gabriëls	
	BVBA Marc Daelman	
	BVBA Karel De Baere	
	BVBA Koen Hens	
	BVBA Filip Lozie	
	SPRL Patrick Mortroux	
	BVBA Peter Opsomer	
	SPRL Robert Peirce	
	SPRL Patrice Schumesch	
	SPRL Romain Seffer	
	BVBA Joseph Steenwinckel	
	SPRL Jacques Tison	
	BVBA Peter Van den Eynde	
	BVBA Raf Vander Stichele	
	SPRL Raynald Vermoesen	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***81***
	ADAMS Lieven, ADORANTE Mélanie, ALMER Michaël, ATTOUT Emmanuèle, BARTHELEMY Philippe, BOCKAERT Jeroen, CAPPOEN Kurt, CATTOIR François, CAYTAN Johny, CEULEMANS Filip, CLEENEWERCK Ann, DAELMAN Marc, DAMS Eddy, DE BAERE Karel, DE LAET Jan, DE LOORE David, DEPRAETERE Pascal, DE SMET Didier, DEVRIEZE Dimitri, D'HONDT Peter, DOUMEN Mathy, DRIEGHE Filip, FOCANT Michaël, FOSSION Jean, GABRIELS Bernard, GOVAERT Tessa, GOYVAERTS Willy, HELSEN Griet, HENS Koen, HEYERICK Greet, JEANQUART Roland, JOOS Gregory, LOZIE Filip, MARICHAL Kurt, MATRICHE Didier, MATTELAER François, MERCKX Philip, MEULEMAN Tom, MOENS Ilse, MORTROUX Patrick, OPSOMER Herwig, OPSOMER Peter, PEIRCE Robert, PIROTTON Olivier, RASMONT Isabelle, RAVIJTS Johan, RENIER Ben, ROY Gaëtan, RYCKAERT Veronique, SCHEYVAERTS Thomas, SCHUMESCH Patrice, SEEUWS Emeric, SEFFER Romain, SMOLDERS Ann, STEENWINCKEL Joseph, THEIS Sonia, THYRION Vincent, TISON Jacques, TORBEYNS Kim, VAN ASSCHE Ilse, VAN BAEL Steven, VAN BAVEL Alexis, VANDENBORRE Bernard, VAN den EYNDE Peter, VANDENPLAS Yves, VANDER STICHELE Raf, VANDEWEERD Gisèle, VAN DYCK Sascha, VAN GOMPEL Bart, VAN GRIEKEN Sofie, VAN SANDE Petra, VANSTRAELEN Koen, VAN VARENBERGH Tom, VEESTRAETEN Kevin, VERMEIRE Kenneth, VERMOESEN Raynald, VERMUSSCHE Dirk, VETS Kurt, WALGRAVE Damien, WILLEMSE Tom, WINNE Lien	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	***03***
	BARTHELEMY Philippe	***GD Lux (IRE)***
	CATTOIR François	***GD Lux (IRE)***
	VERMOESEN Raynald	***GD Lux (IRE)***
RSM International Limited	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA – SCRL RSM InterAudit (5 établissements)	
	CVBA – SCRL RSM Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren (4 établissements)	
	CVBA - SCRL T.C.L.M. – Toelen, Cats (2 établissements)	
	CVBA - SCRL Toelen, Cats, Dupont, Koevoets Group	
	SPRL Joël Bouakicha, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Claes Didier	
	BVBA K. Coninx	
	SPRL B. de Grand Ry & C°	
	BVBA Annie De Wilde Bedrijfsrevisor	
	BVBA Kurt De Witte Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Thierry Dupont	
	BVBA P. Kindt Bedrijfsrevisor	
	BVBA J.P. Koevoets	
	SPRL Thierry Lejuste	
	BVBA – SPRL Luis Laperal – Réviseur d'entreprises	
	BVBA – SPRL Vinciane Maricq	
	BVBA – SPRL Jean-François Nobels	
	BVBA L. Toelen – Bedrijfsrevisor	
	SPRL Laurent Van Der Linden	
	BVBA Geert Van Leemput Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Pierre Warzee, Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***32***
	ARNAUD Céline, BOUAKICHA Joël, CATS Jean-François, CAZIN d'HONINCTHUN Régis, CLAES Didier, CONINX Kurt, de GRAND RY Bernard, DELACROIX Marie, DE WILDE Annie, DE WITTE Kurt, DUPONT Thierry, FISCHER Déborah, GERARD Pascal, GILLISJANS Willy, JANSSENS Gilbert, KINDT Patricia, KOEVOETS Jean-Paul, LAPERAL Luis, LECLERCQ Lionel, LEJUSTE Thierry, LELEUX Serge, MARICQ Vinciane, MORRIS Karine, NOBELS Jean-François, NOEL Mathieu, SAEY Catherine, SATIN Olivier, TOELEN Luc, VAN DER LINDEN Laurent, VAN LEEMPUT Gert, VAN LOON Kim, WARZEE Pierre	

Russell Bedford International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Wouters, Van Merode & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA E. Bauwelinck & C°	
	BVBA J. Van Merode & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Dirk Wouters	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***04***
	BAUWELINCK Erik, DE CLERCK Anja, VAN MERODE Joris, WOUTERS Dirk	
SMS Latinoamérica	***Pas de représentant en Belgique (réseau propre à l'Amérique latine)***	
Talal Abu Ghazaleh & Co. International (TAGI)	***Pas de représentant en Belgique (réseau propre aux pays arabes)***	
UHY International Limited	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
(CDP Partners)	BCBA – SPRL CDP Chantal Bollen & C°, Réviseurs d'entreprises	
	BVBA – SPRL CDP De Wulf & C° (2 établissements)	
	SPRL CDP Petit & C°	
	BVBA - SPRL Bollen & C°	
	BVBA – SPRL André François, Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***05***
	BOLLEN Chantal, DENIS Valérie, DE WULF Vincent, FRANCOIS André, PETIT Damien	

Autres réseaux/structures internationaux(les) implémenté(e)s en Belgique

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Nombre de réviseurs relevant de ces réseaux/structures et agrément dans d'autres pays

Autres réseaux/ structures internationaux(les)	***Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure***	***Autre enregistrement***
Nexia International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	• VGD International	
	CVBA – SCRL VGD Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d'entreprises (7 établissements)	
	BVBA Boes & C°, bedrijfsrevisoren	
	CVBA De Deken, Scheffer, Van Reusel & C°	
	BVBA Peter Bruggeman - Bedrijfsrevisor	
	BVBA Jean-Michel Dalle & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Maarten Lindemans, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bart Roose Bedrijfsrevisor	
	• VMB	
	CVBA VMB, Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	
	BVBA Alain Bolssens Bedrijfsrevisor	
	BVBA Luc Martens, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Tom Van Cleef, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Ingrid Vosch Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***24***
	• VGD International	***19***
	BEGHIN Paul, BOES Joseph-Michel, BOSSUYT Wim, BRUGGEMAN Peter, DALLE Jean-Michel, DELPORTE Griet, DE MEYER Philip, DEPREZ Nathalie, DERICK Jean, DE VOOGHT Guy, LELIE Jurgen, LINDEMANS Maarten, MOREELS Tony, ROOSE Bart, SCHEFFER Aimé, VANDEPUTTE Jo, VAN REUSEL Eric, WATERLOOS Bart, WAUTERS Marc	
	• VMB	***05***
	BOLSSENS Alain, ENGELEN Didier, MARTENS Luc, VAN CLEEF Tom, VOSCH Ingrid	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	• VGD International	
	WATERLOOS Bart	***Slovakia (UDVA)***
Eura Audit International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	• Euraaudit de Guellinck	
	CVBA – SCRL Euraaudit de Guellinck, Reviseurs d'entreprises	
	BVBA – SPRL Degeest, Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Michel Denis - Réviseur d'entreprises	
	BVBA François Degeest Bedrijfsrevisor	
	• Walkiers & C°	
	Maatschap Walkiers & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***13***
	• Euraaudit de Guellinck	***05***
	ARCELIN Georges, DEGEEST François, de GHELLINCK VAERNEWIJCK Dominique, de LOVINFOSSE Stéphane, DENIS Michel	
	• Walkiers & C°	***08***
	DAUWEN Bart, MARISSEN Marc, VAN BOSSTRAETEN Bruno, VANDENHOUTEN Eric, VAN EUPEN Koen, VAN MIEGHEM Johan, WALKIERS Emile, WILLEMS Dirk H.	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	de GHELLINCK VAERNEWIJCK Dominique	***GD Lux (IRE)***

Baker Tilly	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Baker Tilly Belgium Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Baker Tilly Dorthu, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Anne Dorthu, Réviseur d'entreprises	
	BVBA Luc. en Benedikt Joos - Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Jan Smits Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***12***
	AELBRECHT Jos, BEIRNAERT Dominik, COBERT Filip, DE BLANDER Christel, DORTHU Anne, DORTHU Joseph, MERTENS Els, MEYVAERT Steven, SMITS Jan, VAN DE WALLE Wim, WAETERLOOS Willem, WEYERS Peter	
INAA Group	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
(via REVYS Audit Alliance Group)	Maatschap – Société de droit commun REVYS Audit Alliance Group (6 établissements)	
	BVBA BB&B Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	SCRL C² Réviseurs & Associés (2 établissements)	
	BVBA Beernaert Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bloemen F & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA – SPRL Thibaut Charles de la Brousse	
	SPRL de Montpellier	
	BVBA – SPRL Charles de Streel	
	BVBA Jos Vanhees (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***08***
	BEERNAERT Ingeborg, BLOEMEN Frank, CHARLES DE LA BROUSSE Thibaut, de MONTPELLIER d'ANNEVOIE Charles-Marie, DE STREEL Charles-Henry, MAEYNINCKX Roger, MARCKX Nele, VANHEES Jozef	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	CHARLES DE LA BROUSSE Thibaut	***GD Lux (M Just)***
Leading Edge Alliance	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
(Via Vandelanotte)	CVBA Vandelanotte Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	BVBA Eddy Cober Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bedrijfsrevisor Bart Ghekiere	
	BVBA Francis Rysman Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Koen Vandelanotte bedrijfsrevisor	
	BCBA Nikolas Vandelanotte bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***07***
	BOEYE Jan, COBER Eddy, GHEKIERE Bart, RYSMAN Francis, VAN BELLEGHEM Sofie, VANDELANOTTE Koenraad-Hein, VANDELANOTTE Nikolas	
BKR International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
(via MVP)	NV Moens, Van Peteghem & C°	
	BVBA WF & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Beirens Stefaan Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bedrijfsrevisor Ann Van Vlaenderen	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***05***
	BEIRENS Stefaan, MOENS Jan, VAN DER SCHUEREN Veerle, VAN PETEGHEM Geert, VAN VLAENDEREN Ann	
CPA Associates International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
(via RM²)	BVBA – SPRL Renaud de Borman, Reviseur d'entreprises–Bedrijfsrevisor	
	SPRL Fernand Maillard & C° (2 établissements)	
	SPRL Christophe Remon & C°	
	BVBA – SPRL Alain Serckx, Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***05***
	de BORMAN Renaud, JOYE Claudine, MAILLARD Fernand, REMON Christophe, SERCKX Alain	

Morison International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Van Havermaet Groenweghe Bedrijfsrevisoren (VHG)	
	BVBA Didier Corthouts	
	BVBA Marcel Horemans	
	BVBA Rudi Zeelmaekers, bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***05***
	CORTHOUTS Didier, DE COSTER Johan, ERCKENS Axel, HOREMANS Marcel, ZEELMAEKERS Rudi	
DFK International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA – SCRL Foederer DFK Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	BVBA – SPRL Degrez DFK	
	BVBA Georges Vanbilsen, Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***04***
	CUPPENS Johan, DEGREZ Maurice, EMBRECHTS Frank, VANBILSEN Georges	
Polaris International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
(via DRT & Partners Accountants)	Maatschap – Société de droit commun Franceus Robrechts Lenaerts Kennof Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d'entreprises (5 établissements)	
	BVBA Monika Lenaerts Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Robrechts & Partners	
	BVBA CFD - Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Toon Kennof Bedrijfsrevisoren & C° (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***04***
	FRANCEUS Bart, KENNOF Toon, LENAERTS Monika, ROBRECHTS Peter	
AGN International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
(via Vyvey Steven)	BVBA Dolf De Backer Revisor	
	BVBA Ben Lanckman & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Vyvey & C° - Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	DE BACKER Adolf, LANCKMAN Ben, VYVEY Steven	
AGN International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
(via Groupe DSA (France))	BVBA – SPRL Linet & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***01***
	LINET Michel	
ACF Group	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL MKS & Partners, Réviseurs d'entreprises Liens (via ACF Group) entre Fiduciaire internationale, Fiduciaire de l'Ardenne, MKS & Partners Réviseurs d'entreprises et HMS Fiduciaire	
	SPRL A. Khonen & C°	
	SPRL Thissen, Kohnen, Simon & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	KOHNEN Alain, MOREAUX Stéphan, SIMON Laurent	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	KOHNEN Alain	***GD Lux (IRE)***
	MOREAUX Stéphan	***GD Lux (IRE)***
Alliott Group	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA VCLJ Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Eddy Loots, bedrijfsrevisor	
	BVBA Van Cakenberghe & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	JOOS Ronny, LOOTS Jean-Paul, VAN CAKENBERGHE Hendrik	

IAPA	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA A Audit (3 établissements)	
	BVBA Bedrijfsrevisor Graré & C°	
	BVBA Huygens & C°, bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	FIERENS Marc, GRARE Frank, HUYGENS Jan	
MGI	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	• MGI Audit	
	BVBA Bedrijfsrevisor Graré & C°	
	• SPRL O. de Bonhome	
	BVBA - SPRL O. de Bonhome	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	• MGI Audit	
	GRARÉ Frank	
	• SPRL O. de Bonhome	
	DE BONHOME Olivier	
Fidunion International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Sandrine BASTOGNE	
	BVBA – SPRL NUMIBEL Cabinet de réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisorenkantoor	
	BVBA – SPRL Paul Lurkin & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***01***
	BASTOGNE Sandrine	
Ecovis Global	***Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)***	***01***
	FRANCEUS Bart Lien avec Ecovis Acta Consult BVBA (personne morale, membre de l'IPCF) dont FRANCEUS Bart est une des deux personnes de contact	
Integra International	***Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)***	
(via Affiniti)	DE MEY Johan	***01***

Autres réseaux ou petites structures spécifiques à la Belgique

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Nombre de réviseurs relevant de ces réseaux ou de petites structures et agrément dans d'autres pays

Autres réseaux/ structures nationaux(les)	***Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure***	***Autre enregistrement***
BCPA	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	VOF Audit Decrad	
	BVBA Bedrijfsrevisoren De Mey & C°	
	BVBA Willy Doms Bedrijfsrevisor B.V.B.A.	
	BVBA – SPRL Frans Elpers & Partners Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Emmanuel Grawez – Réviseur d'entreprises	
	BVBA J.-B. Ronse De Craene & C°	
	BVBA Ronny Vanooteghem, Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***12***
	DE MEY Willy, DOMS Willy, ELPERS Frans, GEELEN Hubert, GRAWEZ Emmanuel, HAESAERT Daniel A.P, HAUSTRAETE Jozef, MARKO Joseph, RONSE DECRAENE Jean-Benoît, SCHEERS Jean, VAN CLEEMPUT Dirk, VANOOTEGHEM Ronny	
VRC Bedrijfsrevisoren	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Vander Donckt – Roobrouck – Christiaens Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	
	BVBA André Geeroms	
	BVBA Bart Roobrouck	
	Comm. V Frederik Vander Donckt Bedrijfsrevisor	
	BVBA Herwig Vander Donckt, Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***12***
	CHRISTIAENS Yves, DECOSTER Mireille, GEEROMS André, MOTTE Brigitte, PLANQUETTE Kristof, REYNAERT Karolien, ROOBROUCK Bart, STAELENS Annemie, VANDER DONCKT Frederik, VANDER DONCKT Hedwig, VANDOORNE Karen, VAN STEENBERGE Bart	
Triple A	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA – SPRL Vandaele & Partners (VDP Audit)	
	BVBA Burgelman, Van Den Abeele & C°	
	BVBA C. Rombaut, Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***09***
	BURGELMAN Alexandra, CLOCQUET Jacques, DE RUDDER Dominique, DIVERS Brigitte, ROMBAUT Carl, VANDAELE Jean-Pierre, VAN DEN ABEELE Luc, VAN DEN ABEELE Luc R., VANDERLINDEN Jean-Marie	
BST	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA – SPRL B.S.T. Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Frédéric Lepoutre, Réviseur d'entreprises	
	BVBA – SPRL Benoît Steinier, Réviseur d'entreprises	
	BVBA – SPRL Olivier Vertessen, Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***08***
	BOUMALEK Mohammed, DUMONT Vincent, GROESSENS Tony, LEPOUTRE Frédéric, SMETS Dirk, STEINIER Benoît, TYTGAT Pascale, VERTESSEN Olivier	
FCG-audit	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SCRL Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C° (2 établissements)	
	SPRL LF Binon	
	SPRL Henri Garny, Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***06***
	BINON Louis-François, CHAINIAUX Guy, CLUDTS Philippe, CREMER Guy, GARNY Henri, RONSMANS Olivier	

BBDH-Bedrijfsrevisoren	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Blommaert & C° Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bedrijfsrevisor Bart Bosman	
	BVBA Verheyden, Heyvaert & C°	
	BVBA Veerle Verdegem & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***05***
	BLOMMAERT Johnny, BOSMAN Bart, DELAHAYE Eric, HEYVAERT Geert, VERDEGEM Veerle	
BMA	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA - SPRL Buelens, Mathay, Matis & Associates	
	BVBA - SPRL Buelens Geneviève & C° - Réviseurs d'entreprises	
	SPRL E. Mathay & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***05***
	BUELENS Geneviève, CAMBRON Virginie, MATHAY Eric, MATIS Christiane, SPEGELAERE Hélène	
Auditas Bedrijfsrevisoren	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Auditas Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	BVBA W. Van den Keybus	
	BVBA Erik Van der Jeught	
	BVBA Vansteelant Sven, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Mieke Watteyne	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***04***
	VAN DEN KEYBUS Werner, VAN DER JEUGHT Erik, VANSTEELANT Sven, WATTEYNE Mieke	
CKP	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Cleppe, Keunen & Partners	
	Maatschap Vandewalle, Vermeeren & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	CLEPPE Jan, VANDEWALLE Peter, VERMEEREN Piet H.	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	VERMEEREN Piet H.	***NL (NIVRA)***
DSD	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA DSD Associates Audit & Advies	
	BVBA Jurgen De Raedemaeker	
	BVBA David De Schacht	
	BVBA Veerle Sablon	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	DE RAEDEMAEKER Jurgen, DE SCHACHT David, SABLON Veerle	
MDA Bedrijfsrevisoren	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Mertens, Dewaele, Achten & C° Bedrijfsrevisoren	
	CVBA Willy Mertens & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Dirk Achten & Partners, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA De Waele Frans Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	ACHTEN Dirk, DEWAELE Frans, MERTENS Willy	
VPC Réviseurs d'entreprises	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Vedrin, Prignon, Celen, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL CELEN Pascal, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Jean-Louis PRIGNON, réviseur d'entreprises (2 établissements)	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	CELEN Pascal, GARRAIS Grace, PRIGNON Jean-Louis	
DCB	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL DCB Collin & Desablens	
	SPRL Emmanuel Collin	
	SPRL Victor Collin	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	COLLIN Emmanuel, COLLIN Victor	
DPO	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA De Poortere, Pieters & C° Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	DE POORTERE Marc, DE POORTERE Ulrich	
THG	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SCRL K.R. & C° - Réviseurs d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	KNEIP Nathalie, REUCHAMPS Hélène	

Autres petites structures spécifiques à la Belgique sans dénomination (autre que le nom des réviseurs)

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Nombre de réviseurs relevant de ces réseaux ou de petites structures et agrément dans d'autres pays

Autres petites structures	*Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure*	*Autre enregistrement*

A. Petites structures à structure complexe

Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA De Roover & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Ann Willekens, Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***05***
	BOONEN Stefan, DE ROOVER Guy, SCHILTZ Dirk, SCHOUTEET André, WILLEKENS Ann	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA – SCRL Dumont-Bossaert, Waltniel & C° (2 établissements)	
	BVBA – SPRL Bossaert Moreau Saman & C°	
	BVBA – SPRL Moreau-Cambier	
	BVBA Alain De Quick	
	BVBA – SPRL Dumont-Bossaert & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***05***
	DE QUICK Alain, DUMONT-BOSSAERT Annik, MOREAU Paul, SAMAN Wendy, WALTNIEL Patrick	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Lelieur, Van Ryckeghem & C° (2 établissements)	
	BVBA Dujardin & C°	
	BVBA Guy De Backer & C°	
	BVBA Bedrijfsrevisorenkantoor Dujardin	
	BVBA Kris Messiaen	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***04***
	DUJARDIN Piet, LELIEUR Marlène, MESSIAEN Kris, VAN RYCKEGHEM Geert	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SCRL DDC, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Delbrouck, Camarata, Gilles et Associés – Réviseurs d'entreprises (2 établissements)	
	SCRL P.C. & C° Réviseurs d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	CAMMARATA Patrick, DELBROUCK Michel, GILLES Christelle	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Hault, Nicolet & C°, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Bertrand et Associés – Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Hault & C°	
	SPRL Jean Nicolet, Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	HAULT François, HAULT Philippe, NICOLET Jean	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA - SPRL Aelvoet & Partners	
	BVBA - SPRL TAYLOR & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	AELVOET Pascal, TAYLOR Peter	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Christine Coyette-Vanden Bosch, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Toubeau Thierry & C°, Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	TOUBEAU Thierry, VANDEN BOSCH Christine	

Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL De Maertelaere Jean-Jacques – Réviseur d'entreprises	
	SPRL Lafontaine, Detilleux & Cie, reviseurs d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	DE MAERTELAERE Jean-Jacques, LAFONTAINE Léon	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA J. Vande Moortel & C° Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques	***02***
	DE CLERCQ Bert, VANDE MOORTEL Johan	
Toutes petites structures	***Réviseur d'entreprises (personne physique)***	***01***
	DEDOUIT Jean-Jacques (par ailleurs, commissaire aux comptes, associé du cabinet Caillau, Dedouit et Associés – cabinet français indépendant ayant 7 associés)	

B. Petites structures à structure unique

Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Joiris, Rousseaux & C°, Réviseurs d'entreprises (2 établissements)	
	SPRL Jean-Marie Joiris Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***05***
	GONET Sébastien, HAEGEMAN Jean-Michel, JOIRIS Jean-Marie, PRUNEAU Alexis, ROUSSEAUX Bernard	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Leboutte, Mouhib & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***04***
	DUCHESNE Cathy, LEBOUTTE Denys, MOUHIB Jamal, RAHIER Samuel	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Bastogne & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	BASTOGNE Jacques, BOUTON Myriam, JOURDE Ronald	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA – SPRL Bernard Bigonville & C°	
	BVBA – SPRL Michel Delhove & C°	
	BVBA – SPRL Olivier Kerkhof & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	BIGONVILLE Bernard, DELHOVE Michel, KERKHOF Olivier	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	DELHOVE Michel	***GD Lux (IRE)***
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SCRL Fondu, Pyl, Stassin & C° (3 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	GIGOT Philippe, LENOIR Jacques, VANDESTEENE Philippe	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Roels, Criel & C°, Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	CRIEL Luc, DE COCK Marc, VOSSEN Filip	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Saintenoy, Comhaire & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	COMHAIRE Paul, COMHAIRE Thibault, DEMONCEAU David	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Theo Van Herck, Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***03***
	BOESMANS Philippe, JORENS Bart, VAN HERCK Theodoor	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Berckmoes, Langendries & Partners	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	BERCKMOES Renée, LANGENDRIES Johan	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Boulet, Bultot, Navaux & C° (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	BULTOT Serge, NAVAUX Albert	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Briers, Bekkers & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	BEKKERS Alfons, BRIERS Simon	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA BEDRIJFSREVISOREN BUYCK, GODEFROIDT & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	BUYCK Ignaas, GODEFROIDT Jacky	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Luc Callaert	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	CALLAERT Luc, JANSSENS Yves	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Contrôle Légal des Comptes & Consultance	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques	***02***
	EL FILALI Adil, STILMANT Chantal	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	Maatschap Degrande, Verschueren & C° - Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	BVBA G. Degrande & C° - Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Estella Verschueren & C° Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	DEGRANDE Guido, VERSCHUEREN Estella	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA De Mol, Meuldermans & Partners – Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Johan De Mol	
	BVBA Kris Meuldermans	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	DE MOL Johan, MEULDERMANS Kris	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Engelen & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	BECKERS Luc, LOENDERS Els	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Georges Everaert & Cie	
	SPRL Everaert, Frezin & Cie	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	EVERAERT Georges, FREZIN Olivier	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Faingnaert, Malisse & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	MALISSE Daniel, MEUREE Frédéric	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Foqué & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	FOQUE Ludo, TIMMERMANS Evy	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA – SPRL B. Guevar & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	GUEVAR Bertrand, LEHAR Christel	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	GUEVAR Bertrand	***France (CNCC)***

Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Heynen, Nyssen & Cie – Reviseurs d'entreprises (3 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	HEYNEN Fabien, NYSSEN Didier	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA – SCRL André Hoste & Associés	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	BODART-HOSTE Christine, HOSTE Anne	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Lambotte & Monsieur (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	LAMBOTTE Pascal, MONSIEUR Murielle	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Nielandt, Franken & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Guy Franken, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Nielandt & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	FRANKEN Guy, NIELANDT Wouter	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Piton & Cie, Réviseurs d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	PITON Jean-Claude, PITON Valérie	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Poulain, Blacaen & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	BALCAEN Steve, POULAIN José	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Luc RAVERT & C°	
	BVBA Kristien Stevens Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	RAVERT Luc, STEVENS Kristien	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Marc Schoofs & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	MARIEN Carina, SCHOOFS Marc	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Van Rie & C°, Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	TRUYENS Els, VAN RIE Frans	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Vanstreels, de Bom van Driessche & C°	
	BVBA Jan de Bom van Driessche	
	BVBA Jacques Van den Abeele, Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	DE BOM VAN DRIESSCHE Jan, VAN DEN ABEELE Jacques	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Boudewijn Van Ussel & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	VAN USSEL Boudewijn, WOUTERS Elke	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Van Wemmel - Kaekebeke – Bedrijfsrevisoren	
	BVBA A. Bauwens	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	BAUWENS Albert, VAN WEMMEL Joseph	
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL Vieira, Marchandisse et Associés	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	***02***
	MARCHANDISSE Yves, MENINA VIEIRA Manuel	

Réviseurs d'entreprises travaillant seuls

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Liste des réviseurs travaillant seuls et agrément dans d'autres pays

Réviseurs ayant une unipersonnelle		***Autre enregistrement***
	ALAERTS Andy BVBA Andy Alaerts, Bedrijfsrevisor	
	ANDRE Evelyne SPRL Evelyne André et Cie	
	BERIOT Philippe SPRL Philippe Beriot	
	BOGAERT Peter BVBA Peter Bogaert	
	BRANKAER Philippe SPRL Brankaer Ph. & Partners	
	BRION Michel BVBA - SPRL Michel Brion and co	
	CAMU Patrick BVBA Patrick Camu	***GD Lux (IRE)***
	CHALMAGNE François BVBA – SPRL François Chalmagne, Réviseur d'Entreprises	
	CLUKKERS Frédéric BVBA F. Clukkers, Bedrijfsrevisor	
	DE BIE Michel BVBA De Bie & C°	
	DE BOCK Gunter BVBA DE BOCK BEDRIJFSREVISOREN BVBA Gunter De Bock	
	DE BREMME Marc BVBA M. De Bremme & C°	
	DE DEYNE Elswinde BVBA Elswinde De Deyne	
	DELAUNAY Stephane BVBA Stephane Delaunay	***NL (NIVRA)***
	DE NEEF Willy BVBA De Neef & Partners, Bedrijfsrevisoren	
	DE NUL Roger BVBA De Nul & C°, Bedrijfsrevisor	
	DEREMINCE Jean-Marie SPRL Jean-Marie Deremince, reviseur d'entreprises	
	DEVAUX Benoît SPRL DEVAUX-Réviseur d'Entreprises	
	DEVOOGT Daniël BVBA D. De Voogt, bedrijfsrevisor	
	DUCHATEAU Geert BVBA Geert Duchateau & C°	
	ERALY Patrick BVBA - SPRL Patrick Eraly & C°	
	FRANCOIS Jozef BVBA Jo Francois Bedrijfsrevisor	
	HOSTEN Walter BVBA Walter Hosten, Bedrijfsrevisor	
	HURTEUX Dorothée SPRL Avisor	
	HUYBRECHTS Frank BVBA Bedrijfsrevisor Fank Huybrechts	
	JACKERS Jurgen BVBA Jackers Bedrijfsrevisor	
	JACQUES Marie-Luce JACQUES M.L. & Cie	

	KESTERMANS Dominique SPRL D. Kestermans, réviseur d'entreprises	
	KOSLOWSKI Georges BVBA Koslowski Bedrijfsrevisor (2 établissements)	
	LONHIENNE Alain SPRL Alain Lonhienne Réviseur d'entreprises	
	LUTEIJN Saskia BVBA Saskia Luteijn, Bedrijfsrevisor	
	LUYTEN Marc BVBA Marc Luyten Bedrijfsrevisor	
	MASSY Marc BVBA Bedrijfsrevisor M. Massy	
	MERLIN Yves-Marie BVBA – SPRL Yves Merlin	
	MICHIELS Stefan BVBA Stefan Michiels (2 établissements)	
	MISSANTE Christian BVBA – SPRL Christian Missante	
	MUSIALSKI Michel SPRL M. Musialski	
	NAESSENS Dirk BVBA Dirk Naessens (2 établissements)	
	NEVEUX Christian SPRL Christian Neveux et associés, Réviseurs d'entreprises	
	NICOLAIJ Ira BVBA Ira Nicolaij & Partners	
	NIJS Virgile BVBA Virgile Nijs	
	PARMENTIER Guy BVBA Parmentier Guy	
	PEREMANS Kristien BVBA Peremans & C°	
	PLETTINX Jo BVBA Jo Plettinx & C°	
	PRAET Daniël BVBA Danny Praet - Bedrijfsrevisor	
	PREUD'HOMMME André SPRL André Preud'Homme & C°	
	ROECKENS Guy BVBA Roeckens & C°	
	SOHET Luc SPRL Sohet & C°	
	STEYAERT Jacques BVBA Jacques Steyaert	
	TORFS Stefaan BVBA Torfs Stefaan	
	VAES Dominique BVBA D.A. Vaes & C° Bedrijfsrevisor	
	VANDELANOTTE Frank BVBA Frank Vandelanotte, Bedrijfsrevisor	
	VANDENBOSCH Bruno BVBA – SPRL Bruno Vandenbosch & C° réviseur d'entreprises	
	VAN DER VEKEN Eric BVBA Eric Van Der Veken & C°	
	VAN KERCKHOVE Paul BVBA Van Kerckhove & C°	
	VAN RYSSEGHEM Ann BVBA A. Van Ryssegheim Bedrijfsrevisoren	
	VAN VLAENDEREN Frans BVBA F. Van Vlaenderen, bedrijfsrevisor & C°	
	VENCKEN Hubert BVBA Hubert Vencken	

	VERSET Frédéric SPRL Frédéric Verset & C°	
	VERSTAPPEN Eli BVBA Eli Verstappen Bedrijfsrevisor	
	VOS Roland BVBA R. Vos & Partners, Bedrijfsrevisoren	
	WEBER Michel BVBA – SPRL Michel Weber, Réviseur d'entreprises (2 établissements)	

Réviseurs sans unipersonnelle		***Autre enregistrement***
	BACQ Joëlle	
	BLUARD Roland	
	BORN Alexander	
	BORRE Werner	
	BRANCART Martine	
	BROOS Roger	
	BUYSSE Martine	
	CHABERT Danny	
	DAERDEN Frédéric	
	DANVOYE Xavier	
	DE BRUYN Alexis	
	DEFLANDRE Olivier	
	DEJON Bénédicte	
	DE KLERCK Bruno	
	DE LILLE Johan	
	DEPLANCKE Mia	
	DEPOORTER Karel (lien avec Fiduciaire Van Goethem & Gekiere (IEC))	
	DEWACHTER Luc	
	HERMANS Dominique	
	HOF Gerard	
	HOYDONCKX Marc	***GD Lux (IRE)*** ***UK (AAPA)***
	INNEGRAEVE Peter	
	KESTELOOT Edouard	
	KOOPMAN Vincent	
	LEYNS Peter	
	LIPTON David	***UK (ICAEW)***
	MARBAIX Martine	
	MAS Jan	
	MATTART Cédric	
	MEYERS Robert	
	MOUY Daniel (expert-comptable français)	
	OTTEVAERE Sara	
	PARET Philippe	
	PIRENNE Joseph	
	QUIVY Danielle	
	ROUSERE Nicolas	
	SCHELPE Dieter	
	SPILLAERT Viviane	
	STAMMEN Luc	
	THIERI Jean-Marc	***GD Lux (IRE)***
	VAN DALE Vicky	
	VANDERHAEGEN Steven	
	VANDEURZEN Maria Helena	
	VAN GOOLEN Geert	
	VAN IMPE Ruben	
	VERBEURGT Thierry	

	VERBRUGGEN-DE WAELE Chantal	
	VINCENT Jean-Marie	
	WEEMAES Marc	
	WERA Michel	
	WOUTERS Benny	

Cas particuliers : personnes morales avec un réviseur d'entreprises qui n'est pas repris sur la liste des personnes physiques « actifs »

	BVBA Marc Torfs Réviseur d'entreprises empêché TORFS Marc	
	BVBA Jean Vanderhaegen Réviseur d'entreprises empêché VANDERHAEGEN Jean	
	SPRL Denebourg, Schools & Cie Unique réviseur pas sur le registre public SCHOOLS Roger	

Réviseurs d'entreprises temporairement empêchés

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Liste des réviseurs temporairement empêchés d'effectuer des mission révisorales pour des raisons d'incompatibilité telles que visées à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 et agrément dans d'autres pays

		Autre enregistrement
	ANTONIS Ilse	
	BAEYENS Tinne	
	BLOMME Hilde	
	BONNE Erik	
	BOUSIS François	
	COPPENS Rika	
	CORIA Emmanuel	
	CORSALE Claudia	
	CRETEN Godelieve	
	DAEMS Christoph	
	DE BACKER Guy	
	DE BLIECK Caroline	
	DEFOURT Benoît	
	DE GREEF Kim	
	DE LANDSHEER Jan Frank	
	DELANOYE Didier	
	DENAYER Yves	
	DE PAEPE Marcel	
	DE ROUCK Farah	***USA (Californie)***
	DERYNCK Chris	
	DE SCHREVEL Laurent	
	DEWAELE Karel	
	DE WINTER Leny	
	DIERENS Ingeborg	
	DIRIX Didier	
	DOCHEN Ghislain	
	DUMOULIN Francis	
	ERNST Christophe	
	FIVEZ Pol	
	FLO Wim	
	FRAITURE Emmanuel	
	FRAITURE Jean	
	FRANCOIS Luc	
	FRANCOIS Philippe	
	FRISQUE Hugues	
	FURER Samantha	
	GABRIEL Vincent	
	GIANGRECO Laura	
	GOYENS Bart	
	GULDENTOPS Michel	
	GUYSENS Tom	
	HAAG Michel	***GD Lux (IRE)***
	HANSON Jeanne	
	HAQUET Sabrina	
	HERALY Laurence	
	HERMANS Sigrid	
	HOEBRECHS Veerle	
	IDES Christophe	

	JOOS Benedikt	
	LAAJIMI Zoubeir	
	LAGET Lutgard	***GD Lux (IRE)***
	LAPERAL Anastasio	
	LEMMENS Winny	
	LEPOUR Wathelet	
	LEVERT Cédric	
	MAES Karl	
	MARIS David	
	MERTENS Lieve	
	MEUNIER Isabelle	
	MICHAUX Jean-Philippe	
	MOMMENS Patrick	
	MONCOUSIN Michel	
	MOORS Bruno	
	MORREEL Jan	***USA (New York)***
	MOTMANS Tom	
	NAENEN Martine	
	NAVEZ Jean-Noël	
	PELSSER Véronique	
	PIETERS Patrick	
	PINXTEREN Danny	
	PLAS Patricia	
	PLAS Thierry	
	PULINX Eric	
	RAS Davy	
	RIJMENANS Ive	
	SERHIR Hakim	
	SEVERS Katia	
	SMITS Brecht	
	STROECKX Filip	
	SWINNEN Nico	
	THIRION Jean-Philippe	
	T'JOLLYN Steven	
	TORFS Marc	
	TRINON Sophie	
	VALCKX Patrick	
	VAN den BRANDEN Erik	
	VANDEN BROECK Lieve	
	VANDENBUSSCHE Hendrik	
	VANDEN HAUTTE Eddy	
	VAN DEN STEEN Koenraad	
	VAN DER BORGHT Mark	
	VANDERHAEGEN Jean	
	VANDERHEYDEN Vera	
	VAN DE SYPE Lieven	
	VAN ELSACKER Luk	
	VAN GEET Hugo	
	VASTMANS Ingrid	
	VELGHE Mieke	***USA (Californie)***
	VERBIST Ludovic	
	VERCRUYSSE Marc	
	VERELLEN Geert	
	VERFAILLIE Samuel	
	VERHAEGHE Valérie	
	VERHEYDEN Jeroen	
	VERSCHUERE Willy	

	VESSIE Bénédicte	
	VYLS Koen	
	WIJNANTS Roland	
	WIRIX Patrik	
	WITTEMANS Hilde	

Réviseurs d'entreprises temporairement empêchés

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Liste des réviseurs temporairement empêchés d'effectuer des mission révisorales pour d'autres raisons légales que celles énumérées à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 et agrément dans d'autres pays

		Autre enregistrement
	BONTE Hein	
	DAEMS Katleen	
	DE COCQUEAU DES MOTTE Cédric	
	TIMMERMAN Els	
	VAN EETVELDE Fanny	
	VAN IMPE Kathleen	

3.2. Taux de concentration des mandats de contrôle des comptes dans les entités d'intérêt public en Belgique

3.2.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude

- Identification des réviseurs d'entreprises actifs dans les « entités d'intérêt public », critère non défini, d'une manière générale, en droit belge.
- Détermination des grandes tendances en matière de concentration des mandats de contrôle légal des comptes dans les entités d'intérêt public, tant d'une manière générale que pour certains sous-groupes considérés comme statistiquement représentatifs.
- La quote-part (en nombre de mandats) pour les cinq sous-groupes examinés dans l'étude des « Big four » se situe, selon les sous-groupes, entre 46 et 90 %, répartis entre les quatre ou trois des quatre « Big four ».
- La quote-part (en nombre de mandats) pour les cinq sous-groupes examinés dans l'étude des structures internationales, membres du « Forum of firms » (hors « Big four ») se situe, selon les sous-groupes, entre 2 et 37 % répartis entre un à six des représentants belges des cabinets internationaux, membres du « Forum of firms », hors « Big four ».
- La quote-part (en nombre de mandats) pour les cinq sous-groupes examinés dans l'étude des structures purement nationales se situe, selon les sous-groupes, entre 0 et 17 %.
- Ces résultats doivent cependant être nuancés dans la mesure où le calcul de quotes-parts sur la base du nombre de mandats ne tient en aucune manière compte de la taille des entreprises concernées. A titre d'exemple, toutes les entreprises du Bel 20 sont contrôlées par un des « Big four », les quotes-parts se répartissant entre 21% et 37% entre les quatre plus grands cabinets.
- Identification des collèges de commissaires chargés du contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et constatation de leur faible taux d'occurrence. Les règles en matière de rotation, qu'elles soient « internes » ou « externes », introduites en droit belge ne sont vraisemblablement pas étrangères à ce faible taux de collèges de commissaires. De même, l'impossibilité d'effectuer certaines missions par la structure dont relève le contrôleur légal des comptes, conformément aux dispositions légales et réglementaires belges, est un facteur explicatif probable.

3.2.2. Objet de l'étude

La problématique de la concentration du marché de l'audit est considérée comme importante par le Conseil supérieur des Professions économiques depuis bon nombre d'années. Au niveau européen, cette préoccupation est également au centre des discussions et en particulier la concentration du marché de l'audit dans les entités d'intérêt public. Il semblerait que, dans certains pays de l'Union européenne, la concentration serait telle qu'il ne serait même plus question des seuls « Big four » mais d'une concentration allant bien au-delà et tendrait vers deux leaders dans ce segment, voire un seul.

La question a été débattue au sein du Conseil supérieur quant à la situation effective en Belgique. Au terme de cet échange de vues, il a été demandé au secrétariat scientifique d'initier une étude visant à déterminer quelle est la situation en termes de concentration des missions de contrôle légal des comptes au sein des « entités d'intérêt public » belges.

3.2.3. Concept d'entité d'intérêt public

En Belgique, il n'existe pas de définition, dans le Code des sociétés, de ce que couvre le concept d'« entité d'intérêt public » (en abrégé, les EIP).

Différents éléments permettent cependant de délimiter les entreprises visées par ce concept :

A. La directive « audit » précise ce qu'il convient d'entendre par cette expression d'« entités d'intérêt public » (article 2, 13° de la directive « audit ») :

«Aux fins de la présente directive, on entend par (…) «entités d'intérêt public», les entités régies par le droit d'un Etat membre dont les ***valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé*** *d'un Etat membre au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14), de la directive 2004/39/CE, les établissements de crédit tels que définis à l'article 1er, point 1), de la directive 2000/12/CE du Parlement européen et du Conseil du 20 mars 2000 concernant l'accès à* ***l'activité des éta-***

blissements de crédit *et son exercice et les* ***entreprises d'assurance*** *au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 91/674/CEE.* ***Les Etats membres peuvent également désigner d'autres entités comme entités d'intérêt public****, par exemple celles qui sont significatives en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs employés».*

Par ailleurs, l'article 39 de la directive « audit » permet aux États membres d'exempter les entités d'intérêt public, qui n'ont pas émis de valeurs mobilières admises à la négociation sur un marché réglementé au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14), de la directive 2004/39/CE, et leur(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes ou cabinet(s) d'audit de l'une ou de plusieurs des exigences visées au chapitre X (articles 39 à 43) de la directive « audit ».

Mesures spécifiques aux contrôleurs légaux en charge du contrôle des états financiers d'entreprises considérées comme des entités d'intérêt public contenues dans la directive « audit »

- ***Indépendance et objectivité*** - L'article 22 de la directive « audit » ayant trait à l'indépendance et à l'objectivité des contrôleurs légaux des comptes au sein de l'Union européenne prévoit notamment la mise en place par les contrôleurs légaux des comptes de procédures de sauvegarde visant à atténuer les risques tels que l'autorévision, l'intérêt personnel, la représentation, la familiarité, la confiance ou l'intimidation.

  En outre, il ressort de cet article de la directive « audit » que « lorsqu'il s'agit de contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public, et lorsque cela s'avère nécessaire pour sauvegarder l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ne puisse procéder à un audit s'il y a autorévision ou intérêt personnel ».

- ***Périodicité du contrôle de qualité*** - L'article 29 de la directive « audit » impose à tous les Etats membres de veiller à ce que tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit soient soumis à un système d'assurance qualité remplissant différentes conditions, dont le fait que l'examen de qualité doit avoir lieu au moins tous les six ans. ***Cet examen de qualité doit être effectué au moins tous les trois ans auprès des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public (article 43 de la directive « audit »).***

- ***Rapport de transparence annuel*** – La directive « audit » est particulièrement novatrice quant à l'information que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit doivent publier par l'intermédiaire de leur site internet dans la mesure où les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public sont tenus de publier sur leur site internet, dans les trois mois suivant la fin de chaque exercice financier, un rapport de transparence annuel contenant au moins les informations requises par l'article 40 de la directive.

- ***Interactions entre les comités d'audit et le contrôleur légal des comptes*** – Dans le cas particulier du contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public, la directive « audit » (article 42, § 1er) prévoit notamment que chaque Etat membre est tenu de veiller à ce que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit qui pratique le contrôle légal des comptes :

  a) confirme chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à l'entité d'intérêt public contrôlée;

  b) communique chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à l'entité contrôlée; et

  c) examine avec le comité d'audit les risques pesant sur l'indépendance du contrôleur légal ou du cabinet d'audit et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques, tel qu'indiqué par le contrôleur légal ou le cabinet d'audit, conformément à l'article 22, paragraphe 3.

- ***Rotation « interne »*** – En ce qui concerne la rotation des contrôleurs légaux dans les entités d'intérêt public, l'article 42 de la directive « audit » prévoit que chaque Etat m embre devra veiller à ce que l'associé/les associés principal/principaux chargé(s) d'effectuer le contrôle légal des comptes

soi(en)t remplacé(s) dans sa/leur mission de contrôle légal des comptes au plus tard sept ans à partir de la date de sa/leur nomination et ne soi(en)t autorisé(s) à participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période minimale de deux ans.

- ***Période de viduité*** – Une période dite «de viduité» pour les contrôleurs légaux des comptes ou l'associé principal chargé d'effectuer le contrôle légal des comptes dans une entité d'intérêt public qui déciderait de quitter la profession est également prévue dans la directive européenne en matière de contrôle légal des comptes. En effet, le contrôleur légal des comptes ou l'associé principal chargé d'effectuer le contrôle légal des comptes qui effectue le contrôle au nom d'un cabinet d'audit n'est pas autorisé à occuper un poste de gestion important au sein de l'entité contrôlée avant qu'une période de deux ans au moins se soit écoulée depuis qu'il a quitté ses fonctions de contrôleur légal des comptes ou d'associé principal (article 42, § 3 de la directive «audit»).

Mesures spécifiques aux entreprises considérées comme des entités d'intérêt public

Deux éléments ayant trait aux interactions entre l'entreprise contrôlée (le mandataire) et l'auditeur externe en charge du contrôle légal des comptes (le mandant) ont été réglementés dans le cadre de la directive «audit»:

- les interactions entre les comités d'audit et le contrôleur légal des comptes, d'une part, et
- les informations à communiquer, tant par l'entreprise concernée que par son commissaire en cas d'interruption de mandat.

Le premier est spécifique aux entreprises considérées comme des entités d'intérêt public alors que le second est d'application dans toutes les entreprises, qu'elles soient ou non des entités d'intérêt public.

En ce qui concerne les interactions entre les comités d'audit et le contrôleur légal des comptes, le principe de base énoncé dans l'article 41 de la directive «audit» est que chaque entité d'intérêt public doit être dotée d'un comité d'audit (sauf dérogation prévue par le directive «audit»).

Les Etats membres déterminent si les comités d'audit doivent être composés de membres non exécutifs de l'organe d'administration et/ou de membres de l'organe de surveillance de l'entité contrôlée et/ou de membres nommés par l'assemblée générale des actionnaires de l'entité contrôlée.

Au moins un membre du comité d'audit doit être indépendant et compétent en matière de comptabilité et/ou d'audit.

Il ressort de l'article 41, § 2 de la directive «audit» que le comité d'audit 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, de l'audit interne le cas échéant, et de la gestion des risques de l'entité soumise au contrôle légal de ses comptes;

c) suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés;

d) examen et suivi de l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à l'entité soumise au contrôle légal de ses comptes.

La proposition de l'organe d'administration ou de l'organe de contrôle des entités d'intérêt public relative à la nomination du contrôleur légal ou du cabinet d'audit est fondée sur une recommandation du comité d'audit.

Le contrôleur légal ou le cabinet d'audit est tenu de faire rapport au comité d'audit sur les aspects essentiels touchant au contrôle, en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

B. La loi du 22 juillet 1953 définit toutefois, pour ce qui concerne cette loi, le concept d'entité d'intérêt public à l'article 2, 7° comme suit: *«entité d'intérêt public: les sociétés cotées au sens de l'article 4 du Code des sociétés, les établissements de crédit au sens de l'article 1er de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de*

crédit et les entreprises d'assurances au sens de l'article 2 de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances ».

Cette loi est d'application pour les missions de contrôle légal des comptes effectuées par les réviseurs d'entreprises (en ce compris dans des entités d'intérêt public). Cette définition d'entité d'intérêt public ne peut cependant pas être généralisée et rendue applicable aux entreprises elles-mêmes dans la mesure où le Code des sociétés ne contient pas une définition en la matière.

C. Les principes de base visant à renforcer les mesures *relatives aux interactions entre les comités d'audit et le contrôleur légal des comptes* reprises dans la directive « audit » sont repris dans l'article 41 de la directive « audit » et ne concerne que les entités d'intérêt public.

Ces dispositions ont été transposées en droit belge au travers de la loi[1] du 17 décembre 2008.

En ce qui concerne le champ d'application, on relèvera que le législateur belge n'a pas introduit le concept d'« entités d'intérêt public » dans le Code des sociétés mais qu'il a décidé d'appliquer les mesures contenues dans la directive « audit » en matière de comités d'audit aux catégories suivantes d'entreprises :

- les établissements de crédit au sens de la loi du 22 mars 1993 ;
- les entreprises d'assurances au sens de la loi du 9 juillet 1975 ;
- les entreprises d'investissement au sens de la loi du 6 avril 1995 ;
- les sociétés de gestion d'organismes de placement collectif au sens de la loi du 20 juillet 2004 ;
- les sociétés cotées au sens de l'article 4 du Code des sociétés.

Parmi ces différentes catégories d'entreprises, le législateur a exempté celles qui pouvaient l'être conformément aux mesures dérogatoires prévues par l'article 41 de la directive « audit ».

D. Les contraintes corrélées au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public ont également été introduites au niveau régional en Belgique, avant les élections régionales de mai 2009, par le Gouvernement wallon qui a adopté deux décrets :

- le décret[2] du 30 avril 2009 relatif aux missions de contrôle des réviseurs au sein des organismes d'intérêt public, des intercommunales et des sociétés de logement de service public et au renforcement de la transparence dans l'attribution des marchés publics de réviseurs par un pouvoir adjudicateur wallon et modifiant certaines dispositions du décret du 12 février 2004 relatif aux commissaires du Gouvernement, du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation et du Code wallon du Logement et
- le décret[3] du 30 avril 2009 modifiant certaines dispositions du décret du 12 février 2004 relatif aux commissaires du Gouvernement pour les matières réglées en vertu de l'article 138 de la Constitution et relatif aux missions de contrôle des réviseurs au sein des organismes d'intérêt public ainsi qu'au renforcement de la transparence dans l'attribution des marchés publics de réviseurs par un pouvoir adjudicateur wallon.

Ces deux décrets datés du 30 avril 2009 ont trait à l'exercice de missions de contrôle légal des comptes de certaines catégories d'entreprises situées en Région wallonne :

- les organismes d'intérêt public[4]
- les intercommunales et
- les sociétés de logement de service public.

Le Chapitre Ier du décret publié dans le *Moniteur belge* du 26 mai 2009 a été à nouveau publié dans le *Moniteur belge* du 27 mai 2009. La seule modification à relever –mais non sans importance– entre les deux versions du texte est l'ajout du renvoi à l'article 138 de la Constitution (réglant une matière visée à l'article 128 de la Constitution) dans le titre du Décret du 12 février 2004.

1 Loi du 17 décembre 2008 instaurant notamment un Comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières, *Moniteur belge* du 29 décembre 2008 (3ième édition). Cette loi a été modifiée par la loi du 9 février 2009, publiée au *Moniteur belge* du 25 février 2009.

2 *Moniteur belge* du 26 mai 2009.

3 *Moniteur belge* du 27 mai 2009.

4 Il importe de bien différencier les « organismes d'intérêt public » visés par le présent décret des « entités d'intérêt public » évoquées ci-avant. Les « organismes d'intérêt public » sont les organismes présentant un intérêt public au sens social du terme par opposition aux « entités d'intérêt public » qui correspondent à l'intérêt public au sens financier du terme.

Les décrets wallons ont fait usage de la mesure contenue dans l'article 39 de la directive « audit » permettant aux États membres d'exempter les entités d'intérêt public, qui n'ont pas émis de valeurs mobilières admises à la négociation sur un marché réglementé au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14), de la directive 2004/39/CE, et leur(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes ou cabinet(s) d'audit de l'une ou de plusieurs des exigences visées au chapitre X (articles 39 à 43) de la directive « audit ».

Les exigences suivantes ont été imposées aux trois catégories d'entreprises visées par les deux décrets wallons :

- **Cadastre des mandats** - Un registre public est tenu au niveau de la Région wallonne reprenant tout mandat de contrôle légal des comptes d'une valeur égale ou supérieure à 22.000 euros hors TVA, passé entre un réviseur d'entreprises et les pouvoirs adjudicateurs wallons, financé ou contrôlé majoritairement par la Région, les communes ou les provinces, et dont l'objet est une mission décrétale de contrôle des comptes d'un organisme d'intérêt public, d'une intercommunale ou d'une société de logement de service public situés en Région wallonne. Ce registre est appelé le « cadastre des marchés publics - Réviseurs ».

  Ce cadastre fait l'objet d'une publicité dans la mesure où il est publié sur le site internet de la Région wallonne[5].

  En outre, le Gouvernement wallon doit transmettre au Parlement wallon un rapport relatif à ce cadastre pour le 1er septembre au plus tard de l'année qui suit celle à laquelle il se rapporte, en indiquant l'objet du marché public, son montant, le pouvoir adjudicateur concerné et son attributaire.

- **Rotation « externe »** – Le (ou les) réviseur(s) à nommer dans ces entités est(sont) choisi(s) parmi les membres, personnes physiques, personnes morales ou entités quelle que soit leur forme juridique, de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, *« pour une durée maximale de trois ans, renouvelable une seule fois de façon successive au niveau d'un même cabinet ou d'un même réseau »*.

  Il s'agit là d'une rotation « externe » pure et simple, contrairement à l'approche retenue au niveau fédéral qui a privilégié la rotation « interne » et permettant dès lors de se limiter, si la société confiant le mandat de contrôle des comptes le souhaite, la rotation au seul associé principal en charge de la mission tout en gardant le même cabinet de révision ou une société de révision relevant du même réseau.

- **Rapport de transparence** – Il ressort notamment de ces deux décrets que tout réviseur qui souhaite soumissionner pour un mandat de contrôle des comptes d'organismes d'intérêt public, d'intercommunales et de sociétés de logement de service public situés en région wallonne doit également transmettre au moment de sa candidature un rapport de transparence.

  Ces rapports de transparence font l'objet d'une publicité dans la mesure où ils sont publiés sur le site internet de la Région wallonne[6].

E. Norme soumise au Conseil supérieur pour approbation durant l'année 2010 ayant trait à la mission de collaboration au contrôle prudentiel

Environ 250 entreprises, couvrant les catégories suivantes, sont visées par la norme qui a été soumise au Conseil supérieur pour approbation dans le courant de l'année 2010 :

5 Voir à ce propos la page suivante du site internet de la Région wallonne : http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transpa rences.html.

6 Voir à ce propos la page suivante du site internet de la Région wallonne : http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html.

- Etablissements de crédit de droit belge
- Sociétés de bourse de droit belge
- Sociétés de gestion d'OPC de droit belge
- Organismes de liquidation et assimilés
- Succursales des établissements de crédit EEE
- Succursales des sociétés de bourse EEE
- Succursales des sociétés de gestion OPC EEE
- Succursales des établissements de crédit non EEE
- Succursales des sociétés de bourse non EEE
- Succursales des sociétés de gestion OPC non EEE
- Compagnies financières belges
- Compagnies financières mixtes de droit belge
- Entreprises d'assurances de droit belge
- Entreprises de réassurances de droit belge
- Succursales des entreprises d'assurances non EEE
- Succursales des entreprisse de réassurances non EEE
- Entreprises d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances
- Entreprises de réassurances faisant partie d'un groupe de réassurances

Le champ d'application de la norme soumise pour approbation par le Conseil de l'IRE portant sur la collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel ne correspond pas à l'ensemble des entités d'intérêt public au sens de la directive « audit ».

En effet, à tout le moins, trois grandes catégories de sociétés non visées par la norme soumise pour approbation pourraient faire partie des entités d'intérêt public :
- les sociétés cotées (qui ne font pas l'objet d'un contrôle prudentiel) ;
- les organismes de placement collectif (en abrégé, OPC) soumis au contrôle semi-prudentiel ;
- les institutions de retraite professionnelle (en abrégé, IRP) soumises au contrôle semi-prudentiel.

Ces trois grandes catégories d'EIP regroupent plus de 550 sociétés, ventilées comme suit :
- un peu plus de 150 sociétés cotées ;
- un peu plus de 150 organismes de placement collectif ;
- un peu moins de 250 institutions de retraite professionnelle.

3.2.4. Champ d'application de l'étude du Conseil supérieur

Au vu du cadre légal et réglementaire actuel en Belgique, il a été opté pour une définition minimale d'entités d'intérêt public en retenant les trois grandes catégories définies au niveau européen : sociétés cotées, établissements de crédit et entreprises d'assurances. Ces deux dernières catégories ont été prises sous l'angle le plus large en étendant ces deux catégories d'entreprises aux sociétés soumises au contrôle prudentiel en droit belge (entités soumises à la norme soumise au Conseil supérieur pour approbation durant l'année 2010 ayant trait à la mission de collaboration au contrôle prudentiel).

La situation de près de 400 entreprises a donc été examinée dans le cadre de l'étude regroupant les catégories suivantes :

- Sociétés de droit belge dont les actions sont cotées sur Euronext Bruxelles
- Etablissements de crédit de droit belge
- Sociétés de bourse de droit belge
- Sociétés de gestion d'OPC de droit belge
- Organismes de liquidation et assimilés
- Succursales des établissements de crédit EEE
- Succursales des sociétés de bourse EEE
- Succursales des sociétés de gestion OPC EEE
- Succursales des établissements de crédit non EEE
- Succursales des sociétés de bourse non EEE
- Succursales des sociétés de gestion OPC non EEE
- Compagnies financières belges
- Compagnies financières mixtes de droit belge
- Entreprises d'assurances de droit belge
- Entreprises de réassurances de droit belge
- Succursales des entreprises d'assurances non EEE
- Succursales des entreprisse de réassurances non EEE
- Entreprises d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances
- Entreprises de réassurances faisant partie d'un groupe de réassurances

3.2.5. Méthodologie retenue

Après avoir déterminé le champ d'application de l'étude du Conseil supérieur, les informations relatives au(x) contrôleur(s) légal(aux) des comptes désignés par les entreprises concernées ont été collectées au départ des brochures annuelles pu-

bliées par ces sociétés et mises à disposition sur les sites internet[7] de ces sociétés.

A défaut, l'information a été collectée au départ du site internet de la Banque-Carrefour des Entreprises.

En cas de défaut de publication dans les annexes du *Moniteur belge* de la nomination du (des) contrôleur(s) légal(ux) des comptes, l'information a été collectée au sein des informations transmises par les entreprises à la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique dans le cadre des obligations en matière de dépôt des comptes annuels (qu'ils soient consolidés ou non).

La date de clôture de l'étude retenue est le 30 juin 2010 afin de permettre la prise en considération des comptes annuels relatifs à l'exercice 2009 dans la mesure où l'assemblée générale des actionnaires doit déjà avoir été organisée pour cette date. Les entreprises ne clôturant pas leurs comptes en fin d'année civile ont été intégrées dans l'étude en prenant comme référence de dernier exercice clôturé en date du 30 juin 2010.

Le cadastre des mandats de contrôle légal des comptes effectués les organismes d'intérêt public, les intercommunales et les sociétés de logement de service public situés en Région wallonne n'étant pas encore complètement disponible en date du 30 juin 2010, ceux-ci n'ont pas pu être intégré dans l'étude du Conseil supérieur.

3.2.6. Analyse des résultats de l'étude du Conseil supérieur

D'une manière générale, une toute grande majorité des mandats de contrôles légaux des comptes dans les entités publiques sont confiés à un seul cabinet d'audit. En effet, un collège de commissaire est désigné dans quelques 3,4% des sociétés constituant le champ d'application de l'étude du Conseil supérieur.

Dans les 96,6% autres sociétés, le mandat est confié le plus souvent à une société de révision, représentée par un seul réviseur d'entreprises. On relèvera cependant que, dans 48 entreprises (soit plus de 10% des sociétés), le mandat est confié à un cabinet de révision, représenté par deux réviseurs d'entreprises. Enfin, dans près de 8% des entreprises, le mandat est confié à un réviseur d'entreprises – personne physique, qui appartient (ou non) à une structure plus vaste.

Ces taux se répartissent différemment d'une catégorie d'entreprise à l'autre et se présentent comme suit:

	Catégories de sociétés visées par l'étude empirique	*Nb*	*Collège*	*1 Com 2 repr*	*1 Com 1 Repr*	*IP*
(1)	Sociétés cotées	153	7	15	127	7
(2)	Etablissements de crédit de droit belge	47	3	4	36	4
(3)	Sociétés de bourse de droit belge	23	1		14	8
(4)	Sociétés de gestion d'OPC de droit belge	7		2	5	
(5)	Organismes de liquidation et assimilés	2		1	1	
(6)	Succursales des établissements de crédit EEE	50		3	47	
	Succursales des sociétés de bourse EEE	2				
	Succursales des sociétés de gestion OPC EEE	3				
(7)	Succursales des établissements de crédit non EEE	9		1	8	
	Succursales des sociétés de bourse non EEE					
	Succursales des sociétés de gestion OPC non EEE					
(8)	Compagnies financières belges	6	1	3	2	
(9)	Compagnies financières mixtes de droit belge	3			3	
(10)	Entreprises d'assurances de droit belge	95	2	19	62	12
(11)	Entreprises de réassurances de droit belge	1			1	
	Total	401	14	48	303	31

Légende
Nb: nombre d'entreprises correspondant à cette catégorie
Collège: nombre d'entreprises de chaque catégorie ayant désigné un collège de commissaires (2)
1 Com/2 repr: nombre d'entreprises de chaque catégorie ayant désigné un commissaire (société d'audit), représentée par deux représentants (réviseur d'entreprises personne physique)
1 Com / 1 repr: nombre d'entreprises de chaque catégorie ayant désigné un commissaire (société d'audit), représentée par un représentant (réviseur d'entreprises personne physique)
IP: nombre d'entreprises de chaque catégorie ayant désigné un commissaire (réviseur d'entreprises personne physique) travaillant (ou non) pour un cabinet d'audit

	Succursales n'ayant pas de commissaire, réviseur d'entreprises inscrit sur le registre public belge – non prises en compte dans l'étude du Conseil supérieur

7 Liste des sociétés soumises au contrôle prudentiel et liste des réviseurs d'entreprises agréés en charge du contrôle des comptes de ces entreprises soumises au contrôle prudentiel, toutes deux accessibles au départ de la page suivante: http://www.nbb.be/pub/cp/domains.htm?l=fr.

Page «relations investisseurs» des sites internet des sociétés cotées accessible grâce aux liens existant au départ de la page suivante: http://www.fsma.be/fr/Supervision/fm/gv/info/CompanyLinks.aspx.

L'annexe 1 à la présente étude permet d'identifier les contrôleurs légaux nommés dans les différentes entreprises faisant partie du champ d'application de l'étude du Conseil supérieur.

*

* *

Ces résultats globaux peuvent bien évidemment être affinés. Cinq sous-groupes de taille suffisante afin de pouvoir tirer des conclusions significatives ont été identifiés :

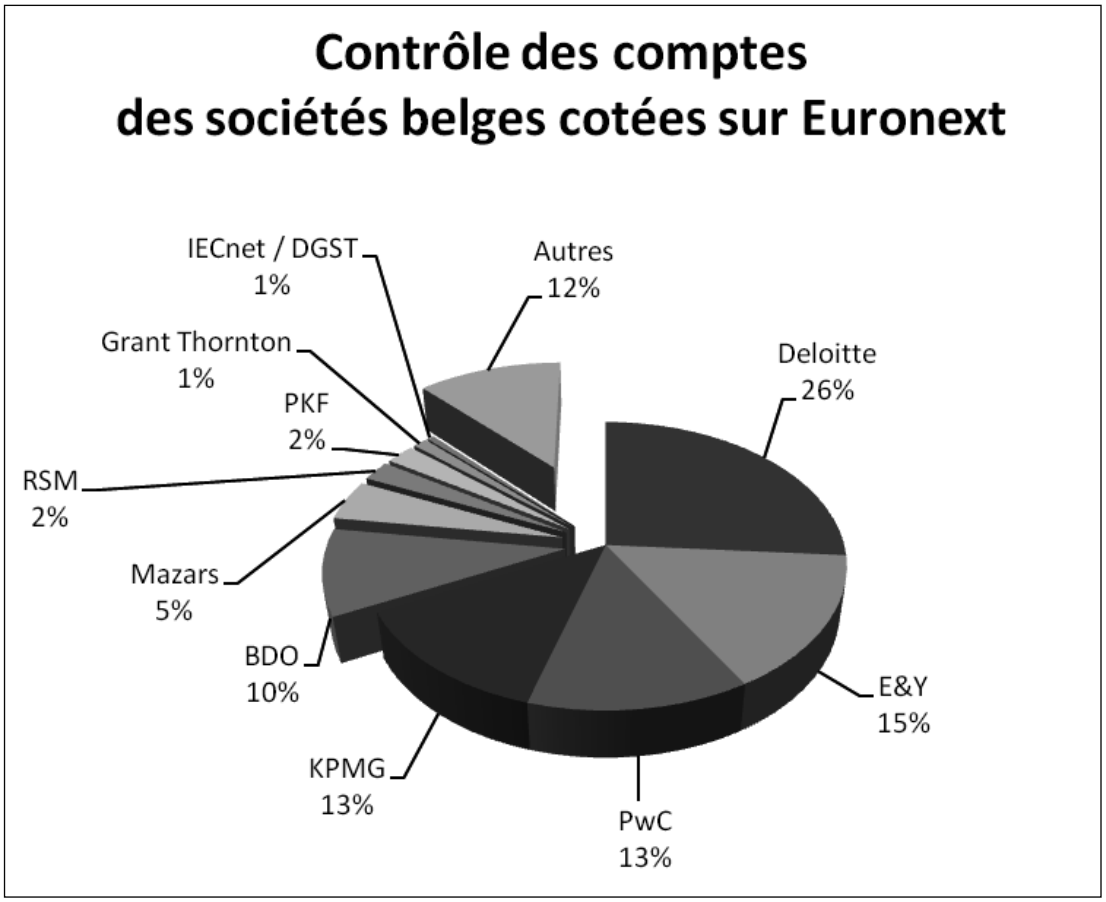
- les sociétés belges dont les actions sont cotées sur Euronext Bruxelles ;
- les établissements de crédit belges ;
- les entreprises d'assurances belges ;
- les sociétés de bourse belges ;
- les succursales belges des établissements de crédits relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen.

Ces cinq sous-groupes sont examinés ci-après afin de dégager les lignes directrices en termes de taux de concentration des mandats de contrôle des comptes auprès de certains cabinets de révision.

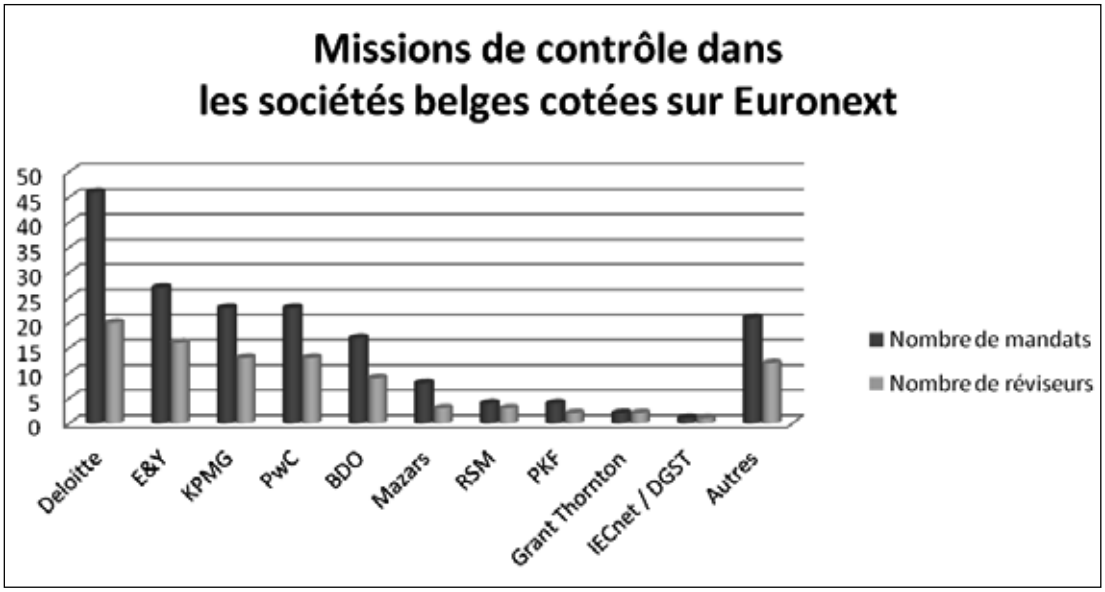
A. Contrôle des comptes des sociétés belges dont les actions sont cotées sur Euronext Bruxelles

Une toute large majorité des mandats sont confiés aux membres des « Big four » (121 cas sur 176, répartis entre les 4 « Big four »), 35 cas aux autres cabinets belges relevant de structures internationales membres du « Forum of firms » (autres que les « Big four ») – (répartis entre 6 autres cabinets de révision relevant de structures internationales), 4 cas à d'autres cabinets belges relevant d'autres structures internationales non-membres du « Forum of firms » et 17 cas à des structures purement nationales (soit 12%).

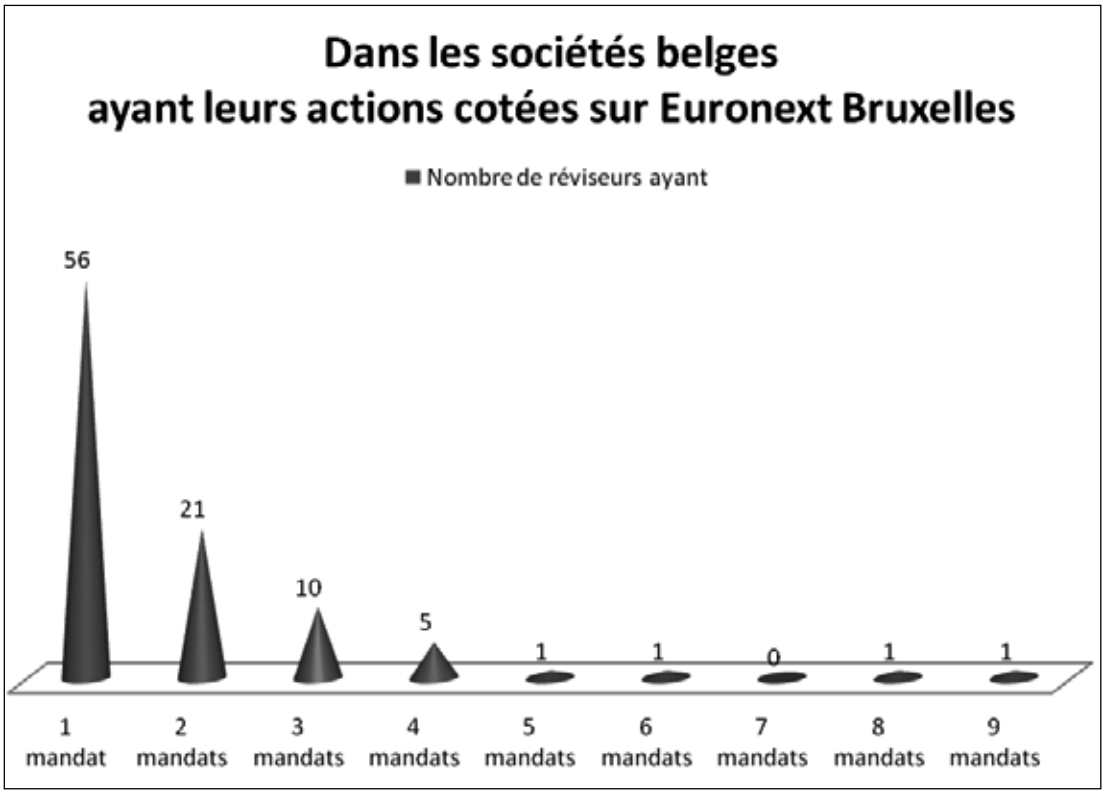
Les résultats peuvent être présentés sous forme graphique comme suit :



Par ailleurs, l'examen du nombre de réviseurs d'entreprises au sein d'une même structure effectuant des missions de contrôle dans des sociétés belges dont les actions sont cotées sur Euronext Bruxelles se présente comme suit :



Il en ressort une faible concentration, en moyenne deux mandats de commissariat aux comptes par réviseur d'entreprises ayant de telles missions.



Il convient cependant de relever que les écarts peuvent être significatifs : même s'il est vrai que la plupart des réviseurs n'ont qu'un seul mandat dans cette catégorie de sociétés (dans 56 cas), d'autres réviseurs ont jusqu'à 9 mandats de contrôle des comptes dans cette catégorie de sociétés. Le réviseur ayant 5 mandats, le réviseur ayant 6 mandats et le réviseur ayant 8 mandats relèvent des « Big four » (répartis entre deux de ces « Big four »). Le réviseur ayant un mandat dans 9 sociétés cotées sur Euronext Bruxelles relève quant à lui d'une structure purement nationale.

Force est cependant de constater que le nombre de mandats n'est pas forcément significatif en soi dans la mesure où certains mandats sont plus complexes que d'autres. Une analyse au départ des honoraires facturés par l'auditeur externe pourrait s'avérer intéressante en la matière.

L'examen des cas de collèges de commissaires faisant intervenir des réviseurs d'entreprises se présentent comme suit :

- 2 cas de collège entre deux cabinets membres des « Big four » ;
- 1 cas de collège entre deux cabinets non membres des « Big four » mais tous deux membres du « Forum of firms » ;
- 1 cas de collège entre un cabinet membre des « Big four » et un commissaire aux comptes français portant également le titre de réviseur d'entreprises ;
- 3 cas correspondent à une passation de mandat (personne sur le point de quitter la profession ayant dans le passé eu des mandats *intuitu personae*) entre personnes travaillant pour la même structure internationale (un des « Big four »).

*

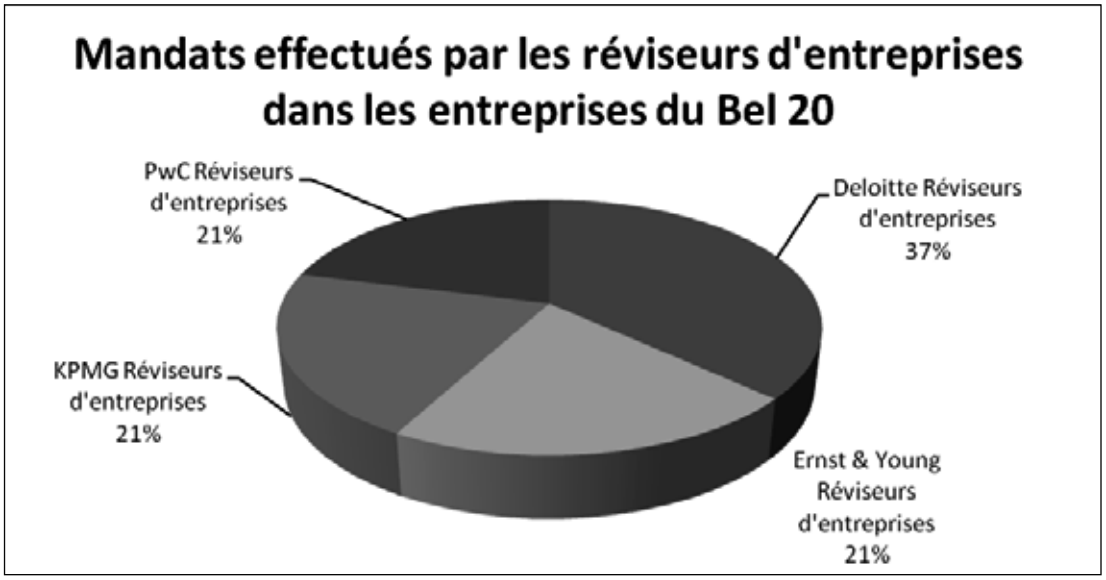
* *

Un autre angle d'examen est l'examen d'un sous-groupe des entreprises faisant partie des entreprises belges ayant leurs actions cotées sur Euronext Bruxelles en isolant les entreprises faisant partie du Bel 20.

Exclusion faite de GDF-Suez (société française cotées à Euronext Bruxelles), les 19 sociétés faisant partie du Bel 20 sont auditées par un réviseur d'entreprises relevant des « Big four ».

L'examen de l'annexe 1 ci-après permet de déterminer la quote-part (en nombre de mandats) de chacun de ces quatre cabinets.

La répartition se présente comme suit :



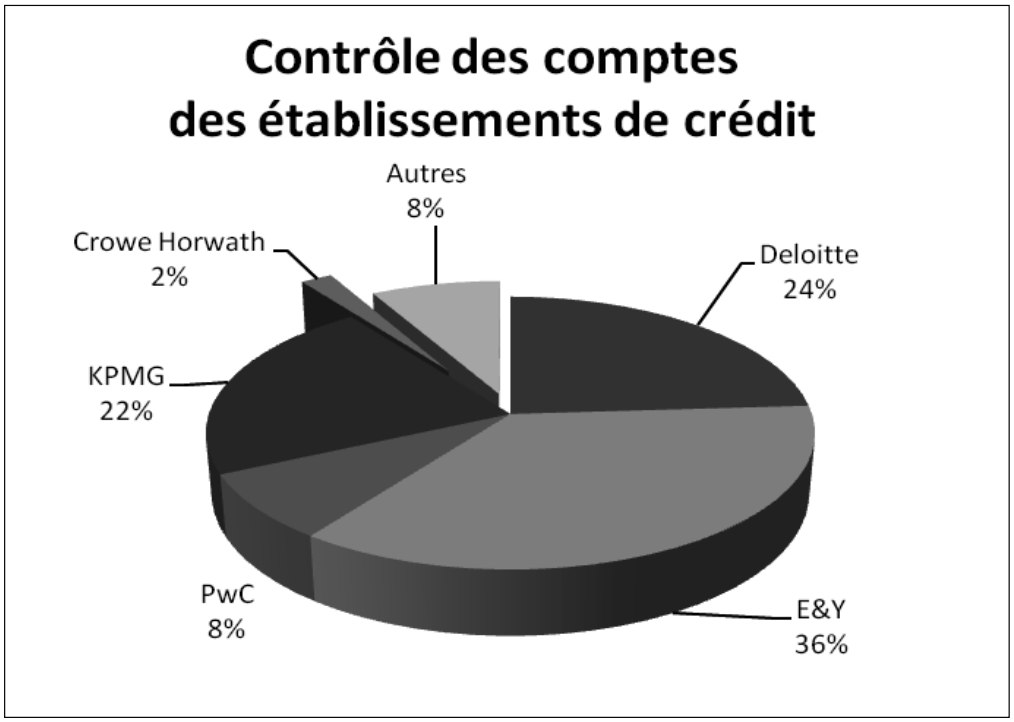
Par ailleurs, on relèvera qu'aucune de ces 19 sociétés faisant partie du Bel 20 n'est contrôlée par un collège de commissaire, que 9 sont auditées par un cabinet représenté par deux personnes et que 10 sociétés sont auditées par un cabinet représenté par une seule personne.

Les règles en matière de « rotation » applicables à cette catégorie de sociétés ne sont vraisemblablement pas étrangères au faible nombre de collège de commissaires dans ces 19 sociétés (*a priori* les plus significatives sur le marché belge d'Euronext).

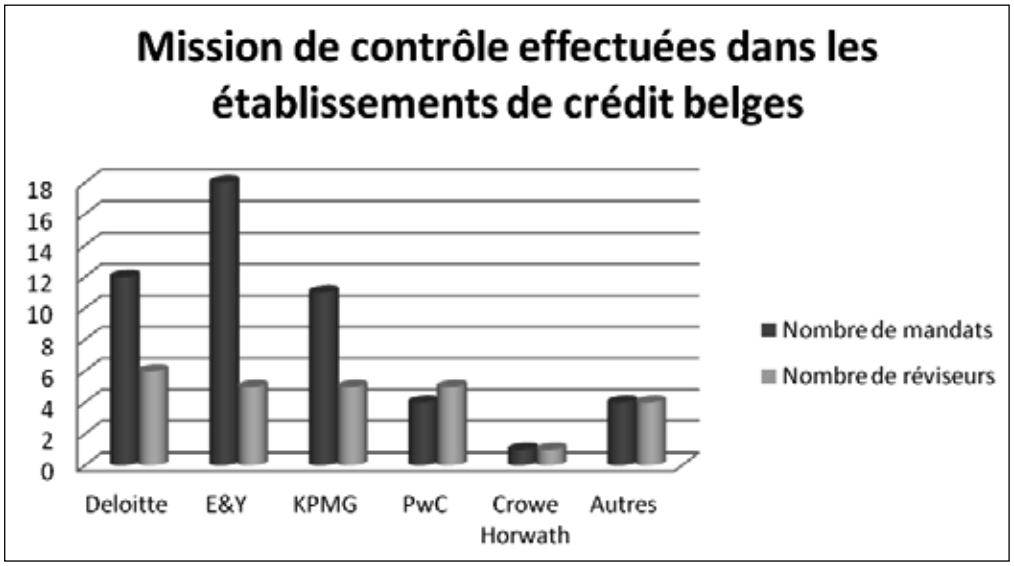
B. Contrôle des comptes des établissements de crédit belges

Seuls 10% des établissements de crédit ne sont pas contrôlés par un des quatre grands cabinets internationaux. En ce qui concerne les 90 % des mandats, on ne constate pas une concentration particulièrement intense auprès d'un des quatre « Big four ». La structure ayant la plus grande quote-part est Ernst & Young qui détient 36% des mandats.

Les résultats peuvent être présentés sous forme graphique comme suit :



Par ailleurs, l'examen du nombre de réviseurs d'entreprises au sein d'une même structure effectuant des missions de contrôle dans des établissements de crédit se présente comme suit :

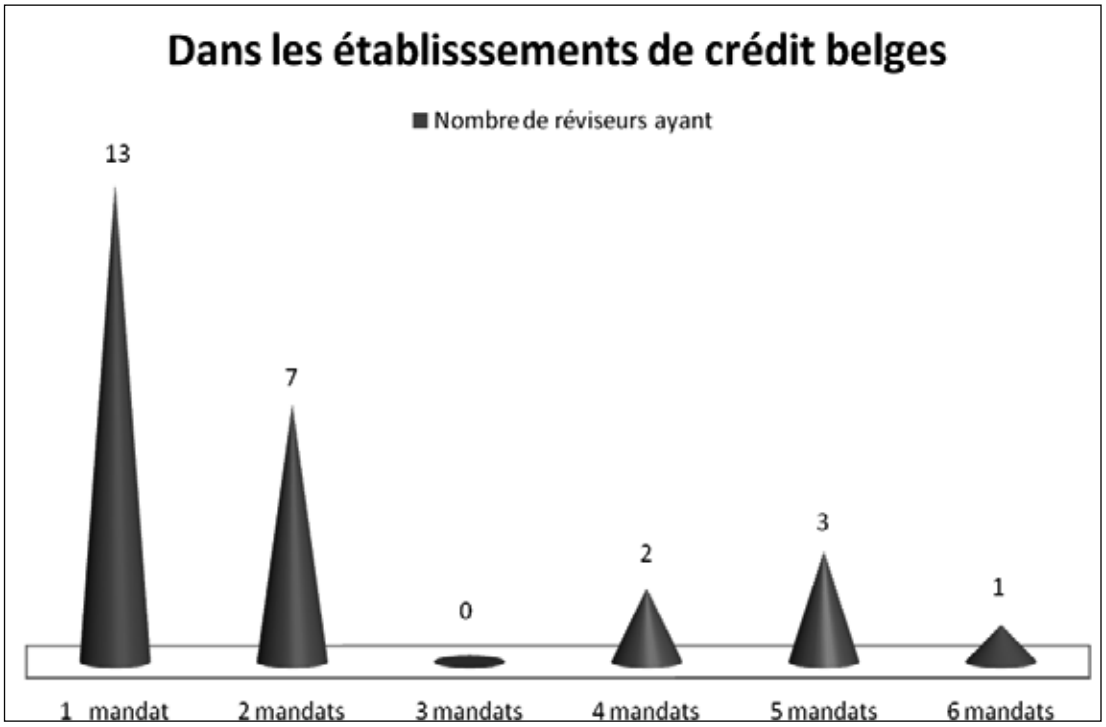


On peut constater que la concentration des quotes-parts dans le secteur des établissements de crédit est plus marquée que dans le secteur des sociétés belges cotées sur Euronext Bruxelles.

Ceci n'est guère surprenant eu égard à la technicité et au caractère très spécifique de certains contrôles à effectuer dans ce secteur d'activités.

Il convient cependant de relever que les écarts peuvent être significatifs : même s'il est vrai que la plupart des réviseurs n'ont qu'un seul mandat dans cette catégorie de sociétés (dans 13 cas), d'autres réviseurs ont jusqu'à 6 mandats de contrôle des comptes dans cette catégorie de sociétés. Le réviseur ayant 6 mandats, les trois réviseurs ayant 5 mandats et les deux réviseurs ayant 4 mandats relèvent des « Big four » (répartis entre trois de ces « Big four » mais avec une dominante assez marquée dans un des trois « Big four » concernés).

Le nombre de mandats n'est cependant pas forcément significatif en soi dans la mesure où certains mandats sont plus complexes que d'autres. Une analyse au départ des honoraires facturés par l'auditeur externe pourrait s'avérer intéressante en la matière.

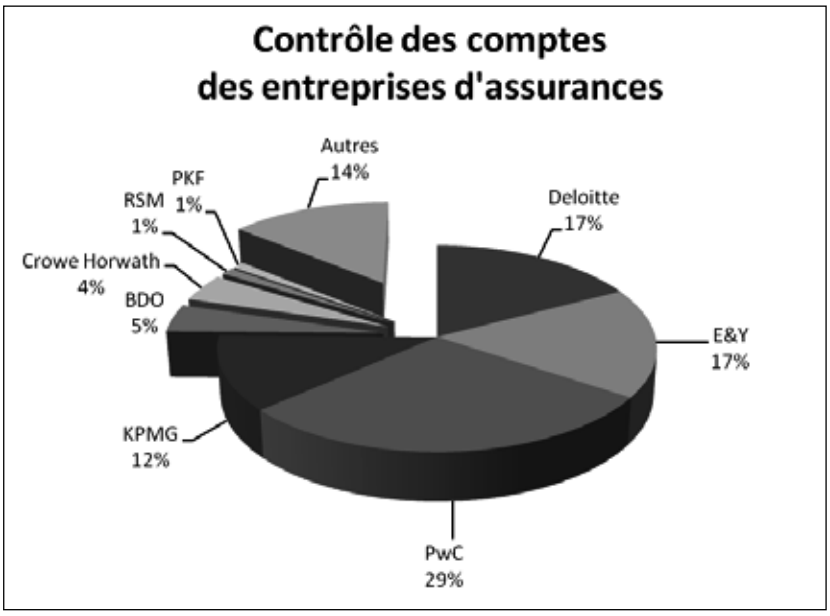


Par ailleurs, on relèvera que seuls 3 établissements de crédit sont contrôlés par un collège de commissaires, tous 3 consistant en un collège de 2 réviseurs (deux sociétés d'audit, chacune représentée par un (deux des trois cas) ou deux (un des trois cas) réviseurs d'entreprises personnes physiques), membres des « Big four », que 4 sont auditées par un cabinet de révision représenté par deux personnes, que 36 sociétés sont auditées par un cabinet représenté par un seul réviseur d'entreprises personne physique et que 4 sont audités par un réviseur d'entreprises nommé *intuitu personae* en tant que personne physique (qu'il relève ou non d'une structure plus large).

C. Contrôle des entreprises d'assurances belges

Un quart des entreprises d'assurances ne sont pas contrôlées par un des quatre grands cabinets internationaux. En ce qui concerne les 75 % des mandats confiés aux quatre grands cabinets internationaux (les « Big four »), on ne constate pas une concentration particulièrement intense auprès d'un des quatre « big four ». La structure ayant la plus grande quote-part est PricewaterhouseCoopers qui détient 29% des mandats.

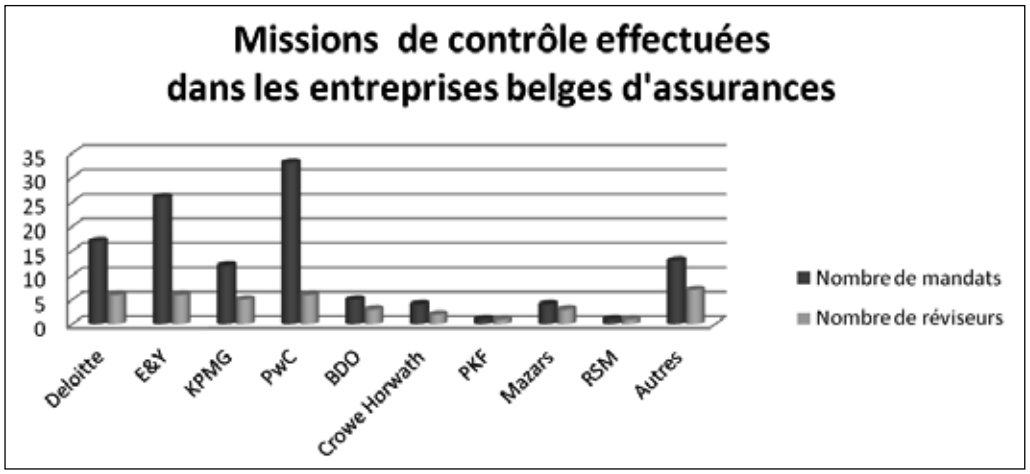
Les résultats peuvent être présentés sous forme graphique comme suit :



Comparé au secteur des établissements de crédit, le contrôle des entreprises d'assurances se répartit sur un nombre vraiment plus large de cabinets de révision appartenant à des structures internationales membres du « Forum of firms » : outre les 4 grands cabinets (les « Big four »), 4 autres structures internationales membres du « Forum of firms » effectuent des missions de contrôle dans ce secteur d'activités. En termes de nombre de sociétés, cela correspond à 11% des entreprises d'assurances belges.

En outre, la quote-part des « autres » cabinets de révision est plus importante que dans le secteur des établissements de crédit avec un nombre d'entreprises d'assurances correspondant à 14% des entreprises relevant de ce secteur.

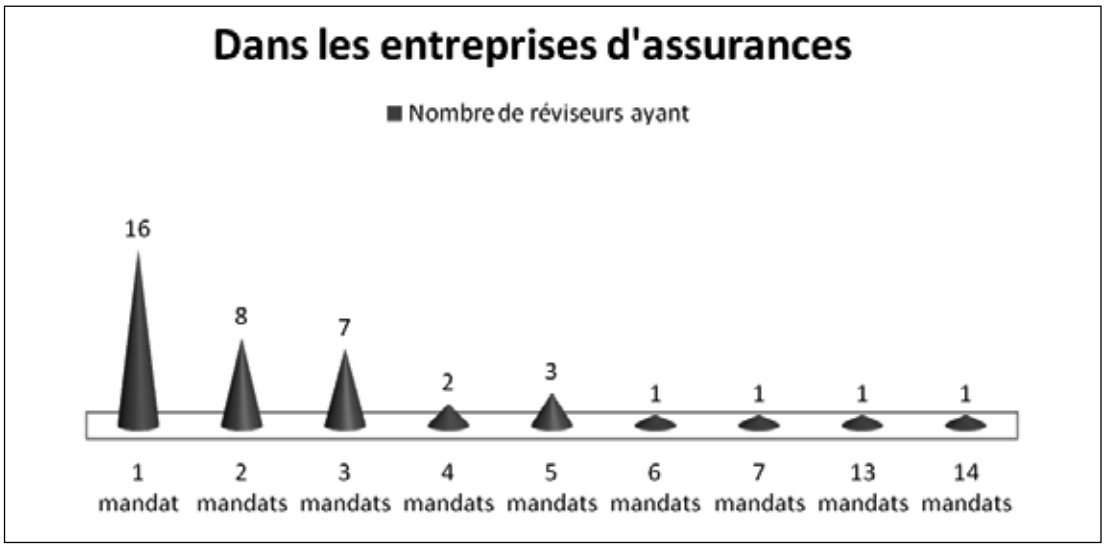
Par ailleurs, l'examen du nombre de réviseurs d'entreprises au sein d'une même structure effectuant des missions de contrôle dans les entreprises d'assurances se présente comme suit :



C'est dans le secteur des entreprises d'assurances que la concentration du marché (en termes de nombre de mandats par réviseur) est la plus marquée. Le cas de la société PwC est particulièrement parlant avec ses 6 réviseurs d'entreprises effectuant 33 mandats dans ce secteur d'activités.

A nouveau, la technicité et le caractère très spécifique de certains contrôles à effectuer dans ce secteur d'activités peut conduire à une spécialisation de certains cabinets/réviseurs dans ce type de missions de contrôle.

Il convient cependant de relever que les écarts peuvent être significatifs : même s'il est vrai que la plupart des réviseurs n'ont qu'un seul mandat dans cette catégorie de sociétés (dans 16 cas), d'autres réviseurs ont jusqu'à 14 mandats de contrôle des comptes dans cette catégorie de sociétés. Le réviseur ayant 14 mandats, le réviseur ayant 13 mandats relèvent tous deux des « Big four » (répartis entre deux de ces « Big four »). Les réviseurs d'entreprises relevant de la catégorie « autres » effectuent au maximum 3 mandats de contrôle légal des comptes dans ce secteur d'activités.



A nouveau, il convient d'attirer l'attention sur le fait que le nombre de mandats n'est cependant pas forcément significatif en soi dans la mesure où certains mandats sont plus complexes que d'autres. Une analyse au départ des honoraires facturés par l'auditeur externe pourrait s'avérer intéressante en la matière.

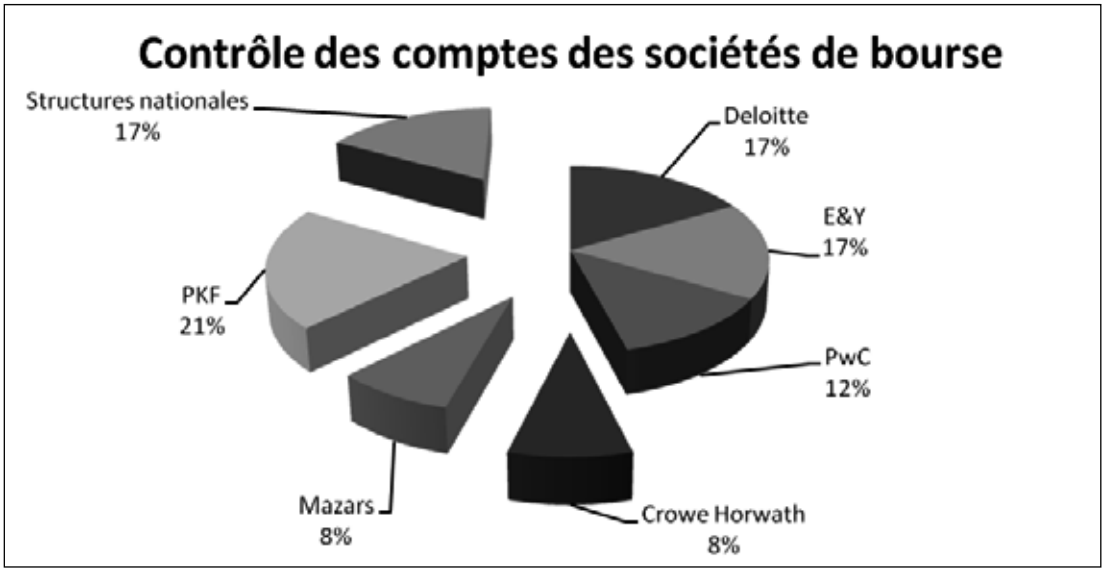
Par ailleurs, on relèvera que seules 2 entreprises d'assurances sont contrôlées par un collège de commissaires, tous deux consistant en un collège de 2 réviseurs (l'un composé d'une société d'audit (relevant des « Big four », représentée par un réviseurs d'entreprises personne physique) et d'un réviseur personne physique relevant d'une petite structure nationale nommé dans un mandat *intuitu personae*, l'autre composé de deux réviseurs d'entreprises personnes physiques nommées dans un mandat *intuitu personae*).

Les autres entreprises d'assurances sont contrôlées dans une très grande majorité par un cabinet de révision représenté par un seul réviseur d'entreprises personne physique (62 entreprises d'assurances). Pour le reste, 19 entreprises d'assurances ont contrôlées dans une un cabinet de révision représenté par deux réviseurs d'entreprises personne physique et 12 entreprises d'assurances sont auditées par un réviseur d'entreprises nommé intuitu personae en tant que personne physique (qu'il relève ou non d'une structure plus large).

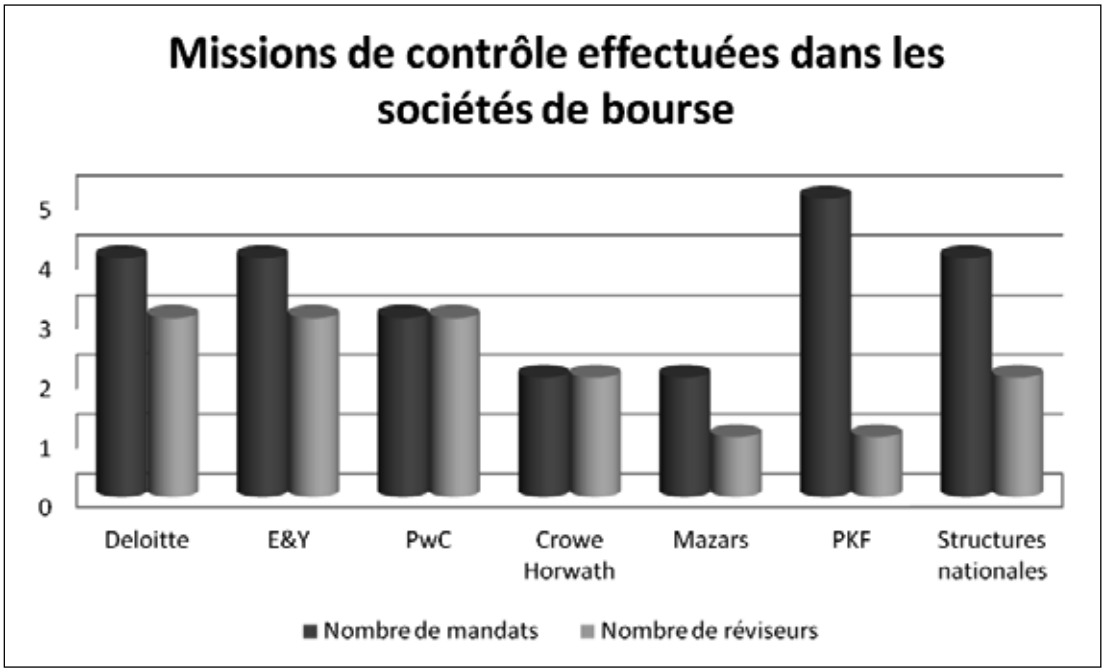
D. Contrôle des sociétés de bourse belges

Le secteur des sociétés de bourse est un des secteurs faisant partie des entités d'intérêt public (au sens de la présente étude) connaissant une moindre concentration. En effet, en se basant sur le critère du nombre de sociétés, on constate que 46% des sociétés de bourses sont contrôlées par les « Big four ». Ces 46% des mandats de contrôle des sociétés de bourse se répartissent entre trois des quatre « Big four ». 37% des sociétés de bourse sont quant à elles contrôlées par des cabinets de révision relevant de structures internationales membres du « Forum of firms » (autres que les « Big four »). Un de ces cabinets de révision possède à lui seul 21% des mandats de contrôle des sociétés de bourse. Les 17% restant sont des sociétés de bourse contrôlées par d'autres cabinets de révision relevant de structures purement nationales.

Les résultats peuvent être présentés sous forme graphique comme suit :

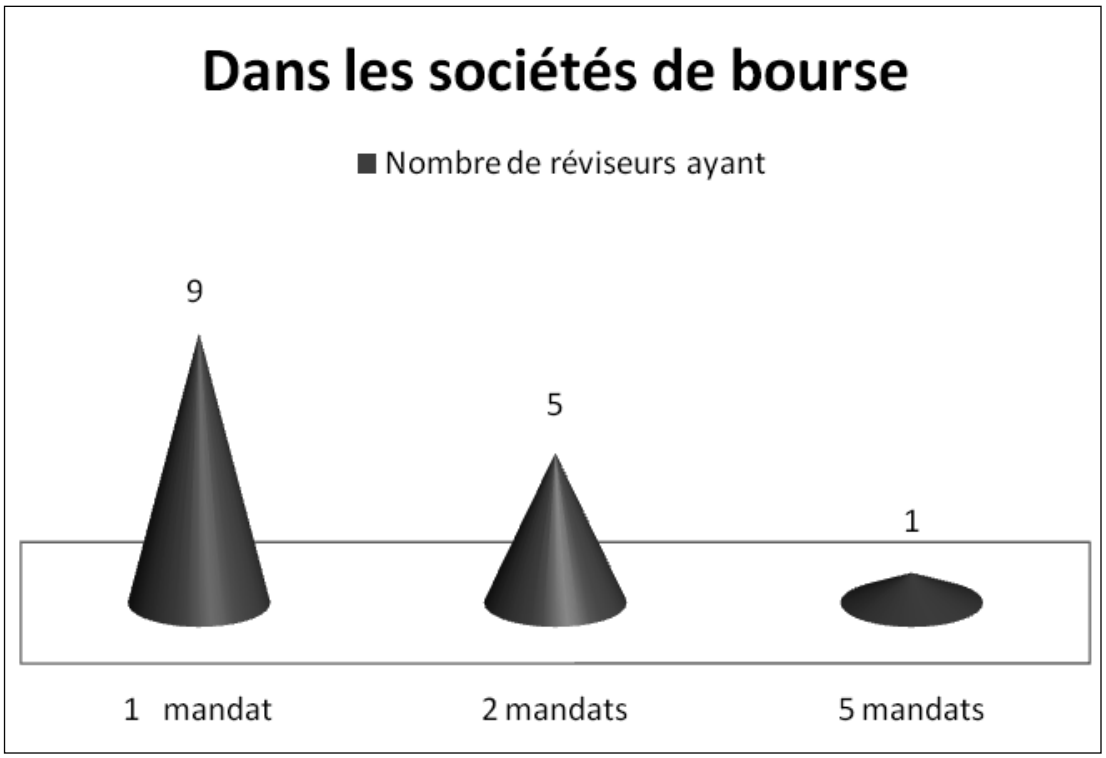


Par ailleurs, l'examen du nombre de réviseurs d'entreprises au sein d'une même structure effectuant des missions de contrôle dans les sociétés de bourse se présente comme suit :



On relèvera un faible taux de concentration du nombre de mandats par réviseur d'entreprises pour ce qui concerne la plupart des cabinets de révision et en particulier pour les mandats de contrôle des comptes effectués par les « Big four ». A l'inverse, le taux de concentration du nombre de mandats par réviseur d'entreprises est particulièrement élevé pour le cabinet de révision PKF et, dans une moindre mesure, pour le cabinet de révision Mazars ainsi que le groupe des mandats confiés à des structures purement nationales.

Des écarts importants sont cependant à relever : même s'il est vrai que la plupart des réviseurs n'effectuent qu'un seul mandat dans cette catégorie de sociétés (dans 9 cas), d'autres réviseurs ont 2 mandats de contrôle des comptes dans cette catégorie de sociétés (dans 5 cas), voire 5 mandats (dans un cas). On soulignera que le réviseur possédant 5 mandats dans ce secteur relève d'un cabinet de révision dont la structure internationale relève du « Forum of firms » mais ne fait pas partie des « Big four ».



A nouveau, il convient d'attirer l'attention sur le fait que le nombre de mandats n'est pas forcément significatif en soi dans la mesure où certains mandats sont plus complexes que d'autres. Une analyse au départ des honoraires facturés par l'auditeur externe pourrait s'avérer intéressante en la matière.

Par ailleurs, on relèvera qu'une seule société de bourse est contrôlée par un collège de commissaires, consistant en un collège de 2 réviseurs, composé d'une société d'audit (relevant des « Big four », représentée par un réviseur d'entreprises personne physique) et d'un réviseur personne physique relevant d'une petite structure nationale nommé dans un mandat *intuitu personae*.

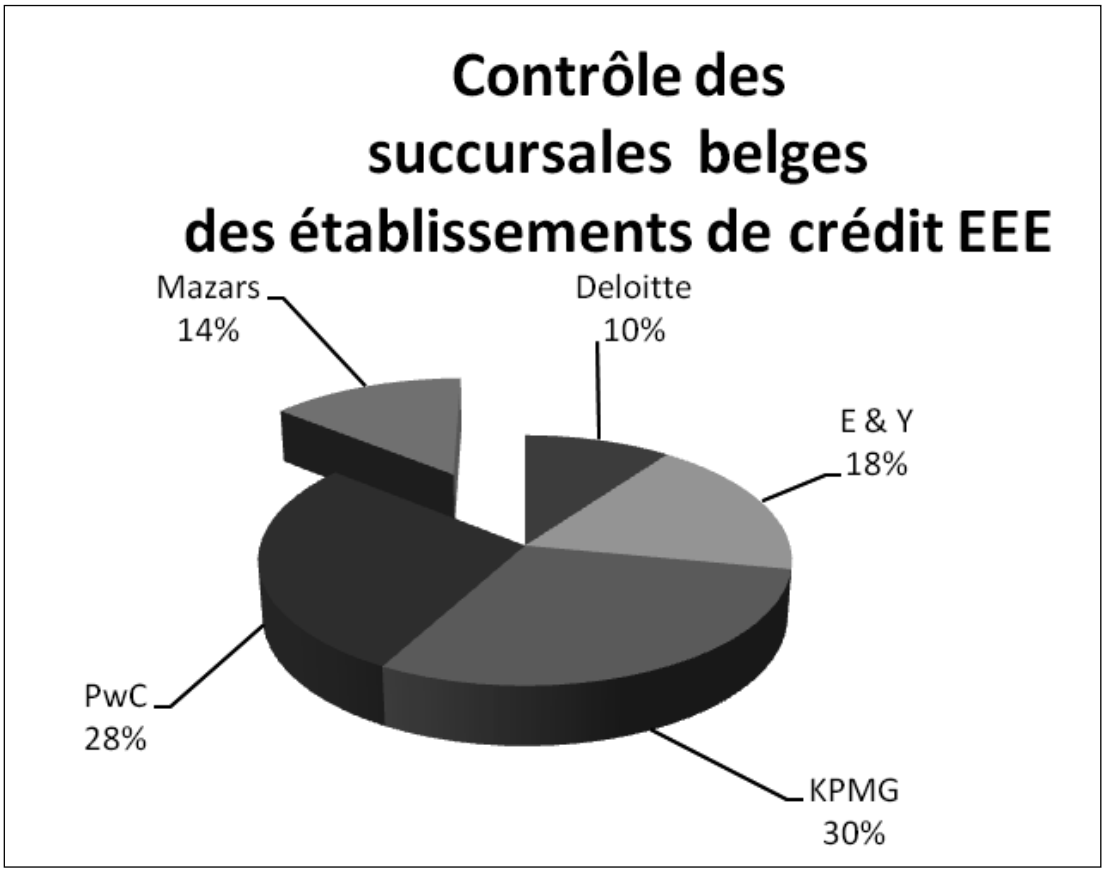
Les autres sociétés de bourses sont contrôlées dans une très grande majorité par un cabinet de révision représenté par un seul réviseur d'entreprises personne physique (14 sociétés de bourse). Pour le reste, aucune société de bourse n'est contrôlée par un cabinet de révision représenté par deux réviseurs d'entreprises personne physique. Les 8 dernières sociétés de bourse sont auditées par un réviseur d'entreprises nommé *intuitu personae* en tant que personne physique (qu'il relève ou non d'une structure plus large).

E. Succursales belges des établissements de crédit EEE

Cette dernière catégorie de sociétés présente la particularité de regrouper les établissements de crédit relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen ayant une succursale enregistrée en Belgique.

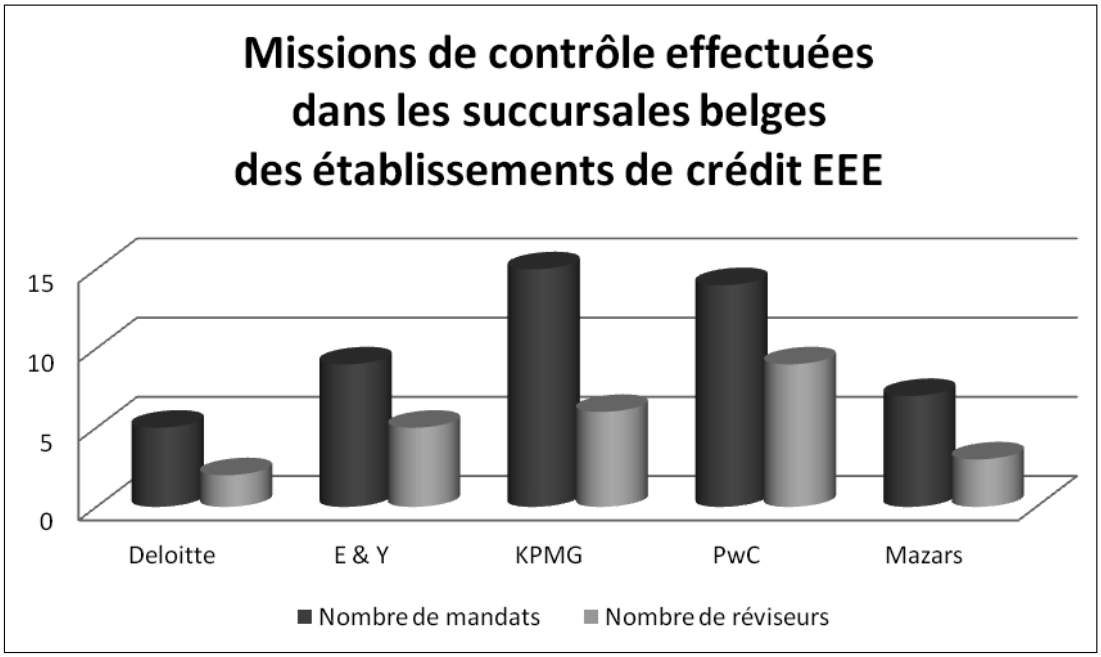
Seuls 14% des succursales des établissements de crédit EEE ne sont pas contrôlées par un des quatre grands cabinets internationaux. En ce qui concerne les 86 % des mandats contrôlés par le « Big four », on constate une répartition entre les quatre grandes structures actives au niveau mondial avec une répartition navigant entre 10% et 30%. Le cinquième acteur actif dans le contrôle des succursales des établissements de crédit EEE est le cabinet Mazars qui détient 14% des mandats (membre du « Forum of firms »).

Les résultats peuvent être présentés sous forme graphique comme suit :



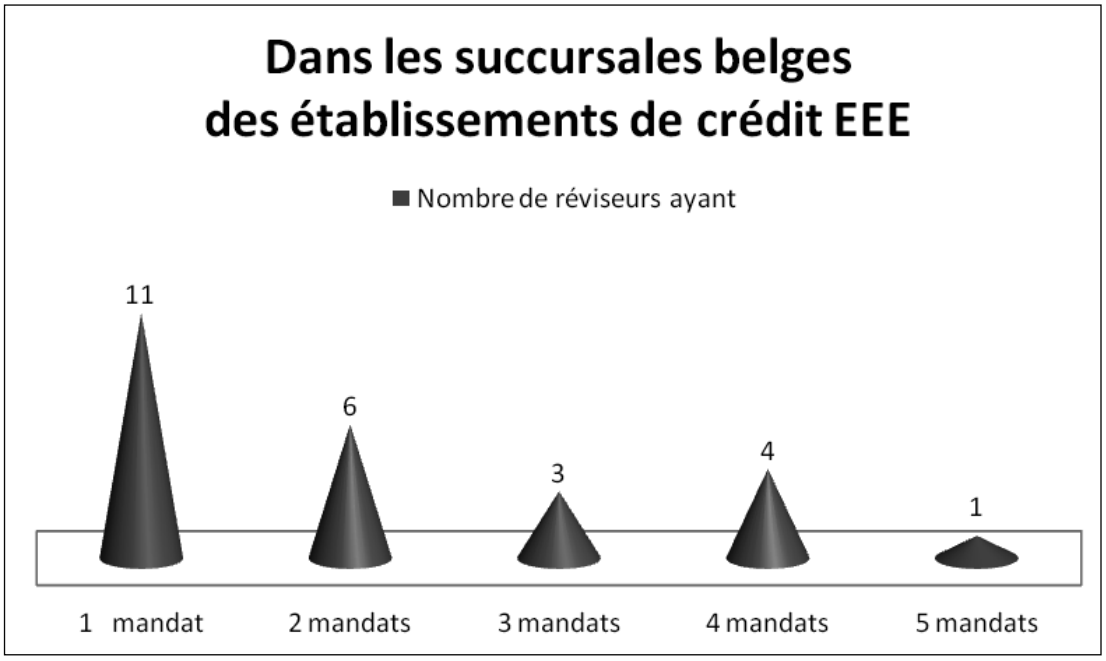
Eu égard au principe de la responsabilité de l'auditeur de groupe inscrit dans l'article 27 de la directive « audit », il n'est guère surprenant –sans remettre pour autant en cause la pertinence de la mesure contenue dans la directive « audit »– que les succursales belges des établissements de crédits relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen sont contrôlées par les représentants nationaux de structures de taille internationale.

Par ailleurs, l'examen du nombre de réviseurs d'entreprises au sein d'une même structure effectuant des missions de contrôle dans les succursales belges des établissements de crédits relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen se présente comme suit :



On relèvera un taux de concentration du nombre de mandats par réviseur d'entreprises assez élevé pour ce qui concerne les 5 cabinets de révision concernés par les mandats de contrôle des comptes des succursales belges des établissements de crédit relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen.

Des écarts importants sont cependant à relever : même s'il est vrai que la majorité des réviseurs n'effectuent qu'un seul ou deux mandat(s) dans cette catégorie de sociétés (respectivement, dans 11 et dans 6 cas), d'autres réviseurs ont 3 mandats de contrôle des comptes dans cette catégorie de sociétés (dans 3 cas), voire 4 mandats (dans 4 cas) ou 5 mandats (dans 1 cas). On soulignera que les réviseurs effectuant 4 ou 5 mandats dans ce secteur relèvent de 4 des 5 cabinets de révision actifs dans ce secteur d'activités.



A nouveau, il convient d'attirer l'attention sur le fait que le nombre de mandats n'est pas forcément significatif en soi dans la mesure où certains mandats sont plus complexes que d'autres. Une analyse au départ des honoraires facturés par l'auditeur externe pourrait s'avérer intéressante en la matière.

Par ailleurs, on relèvera qu'aucune succursale belge d'établissements de crédit relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen n'est contrôlée par un collège de commissaires.

Les succursales belges des établissements de crédit relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen sont contrôlées dans une très grande majorité par un cabinet de révision représenté par un seul réviseur d'entreprises personne physique (47 cas).

Les 3 dernières succursales belges des établissements de crédits relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen sont contrôlées par un cabinet de révision représenté par deux réviseurs d'entreprises personne physique.

Aucune succursale belge d'établissements de crédits relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen n'est dès lors auditée par un réviseur d'entreprises nommé intuitu personae en tant que personne physique (qu'il relève ou non d'une structure plus large).

*

* *

Un autre angle d'examen des informations collectées dans le cadre de cette étude est de voir dans quelle mesure les cabinets de révision, d'une part, et les réviseurs d'entreprises personnes physiques, d'autre part ont une approche plutôt spécialisée ou non quant au contrôle des comptes des entreprises considérées comme « entités d'intérêt public » dans le cadre de la présente étude du Conseil supérieur.

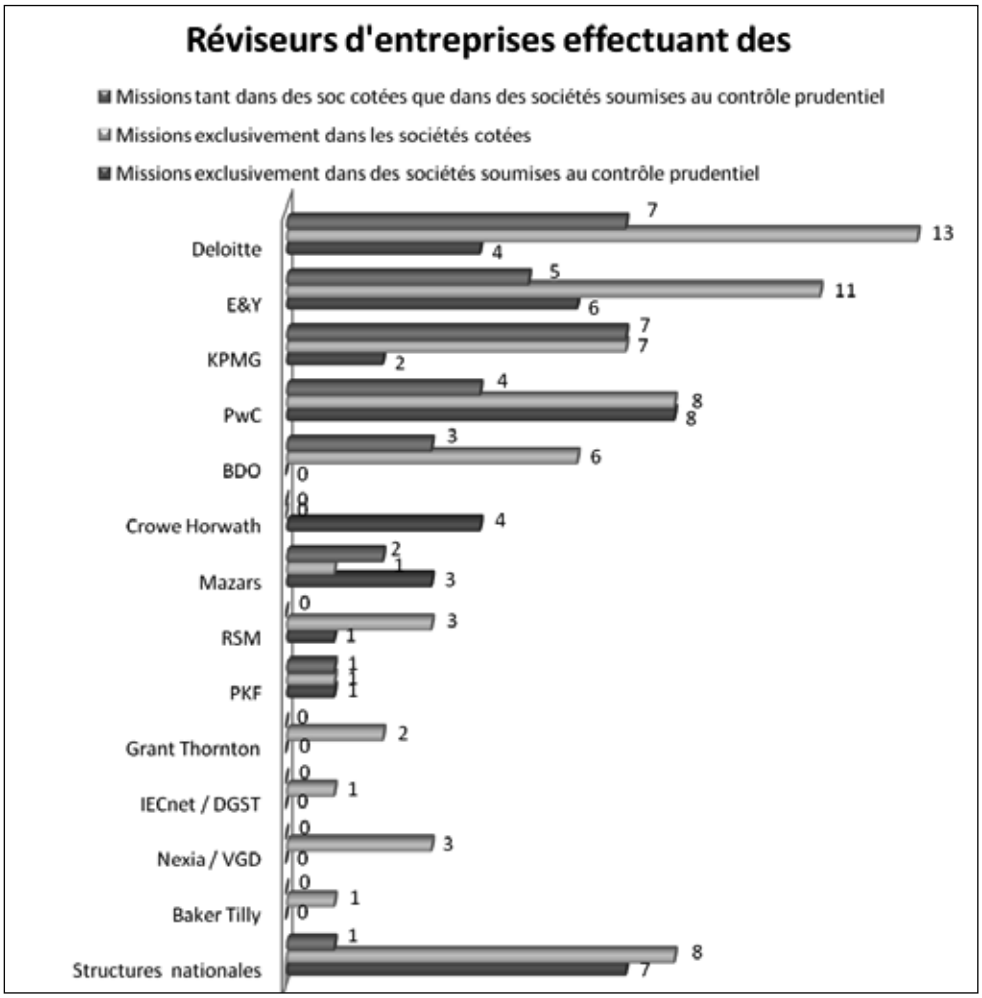
L'annexe 2 à la présente étude identifie quels réviseurs d'entreprises (personnes physiques) effectuent des missions de contrôle des comptes dans les entreprises relevant du champ d'application de l'étude du Conseil supérieur en indiquant combien de missions sont effectuées par ceux-ci et dans quelle(s) catégorie(s) d'entreprises.

Le totaux du nombre de mandats par catégorie repris en annexe 2 ne correspond pas systématiquement aux totaux repris en annexe 1 de la présente étude. Cela se justifie par le fait qu'en cas de collèges de commissaire ou en cas d'attribution d'un mandat de contrôle des comptes à une société de révision ayant désigné deux représentants, le calcul du nombre de mandats par réviseur d'entreprises (personne physique) prend ces deux types de mandats en considération pour chaque réviseur d'entreprises. Il est possible d'effectuer une réconciliation des totaux. A titre d'exemple, les 153 sociétés cotées donnent un total de 176 en raison du fait qu'il y a 7 sociétés dans les quelles il y a un collège de commissaires et 16 sociétés dans lesquelles la société de révision a désigné deux représentants permanents.

Les profils des réviseurs d'entreprises ont ensuite été regroupés par cabinet de révision en trois catégories :

- Nombre de réviseurs d'entreprises (personnes physiques) effectuant des missions tant dans des sociétés cotées que dans des sociétés soumises au contrôle prudentiel ;
- Nombre de réviseurs d'entreprises (personnes physiques) effectuant des missions uniquement dans des sociétés cotées ;
- Nombre de réviseurs d'entreprises (personnes physiques) effectuant des missions uniquement dans des sociétés soumises au contrôle prudentiel.

Les résultats peuvent être présentés sous forme graphique comme suit :



Il ressort d'une manière générale que, quel que soit le cabinet de révision, une minorité des réviseurs d'entreprises (personnes physiques) effectuent tant des missions dans des sociétés cotées que dans des sociétés soumises au contrôle prudentiel.

En effet, une large majorité des professionnels effectuent soit des missions de contrôle des comptes dans les sociétés cotées, soit dans des entreprises soumises au contrôle prudentiel.

Pour ce qui concerne plus particulièrement les missions de contrôle des comptes des sociétés cotées, le nombre de réviseurs d'entreprises ayant de telles missions est proportionnellement moins concentré. Pour rappel, 56 réviseurs d'entreprises (personnes physiques) effectuent une seule mission de contrôle des comptes dans les sociétés cotées et 21 réviseurs d'entreprises (personnes physiques) en effectuent 2 dans ce groupe d'entreprises.

Par ailleurs, deux cabinets de révision (BDO et RSM) n'ont aucun réviseur d'entreprises effectuant simultanément des missions de contrôle dans les sociétés cotées et dans les sociétés soumises au contrôle prudentiel.

Si on examine ces résultats du point de vue du cabinet de révision, une grande majorité des structures sont présentent tant sur le marché du contrôle des sociétés cotées que sur celui du contrôle des sociétés soumises au contrôle prudentiel.

Quatre cabinets de révision ne sont cependant actifs que dans le seul segment du contrôle des sociétés cotées (la structure nationale des réseaux internationaux suivants : Grant Thornton, IECnet, Nexia et Baker Tilly) et un cabinet de révision n'est actif que dans le seul segment du contrôle des sociétés soumises au contrôle prudentiel (la structure nationale du réseau international Crowe Horwath).

On relèvera enfin que les structures purement nationales effectuent tant des missions dans les sociétés cotées que dans les entreprises soumises au contrôle prudentiel.

Annexe 1 - Résultats détaillés de l'étude

	Catégories de sociétés visées par l'étude empirique	Nb	Collg	1 Com 2 repr	1 Com 1 Repr	IP	Deltt	E&Y	KPMG	PwC	BDO	PKF	C H	RSM	Mzrs
(1)	Sociétés cotées	153	7	15	124	7	39	24	19	20	16	4		4	8
(2)	Etablissements de crédit de droit belge	47	3	4	36	4	12	18	11	4	1	1	2		0
(3)	Sociétés de bourse de droit belge	23	1		14	8	4	4		3		5	2		2
(4)	Sociétés de gestion d'OPC de droit belge	7		2	5		2	3	1	1					
(5)	Organismes de liquidation et assimilés	2		1	1					2					
(6)	Succursales des Et de crédit EEE	50		3	47		5	9	15	14					7
	Succursales des sociétés de bourse EEE	2													
	Succursales des soc de gestion OPC EEE	3													
(7)	Succursales des Et de crédit non EEE	9		1	8		3		4	2					
	Succursales des sociétés de bourse non EEE														
	Succursales des soc de gestion OPC non EEE														
(8)	Compagnies financières belges	6	1	3	2		3	2	1	1					
(9)	Compagnies financières mixtes de droit belge	3			3		2			1					
(10)	Entreprises d'assurances de droit belge	95	2	19	62	12	16	15	11	27	4	1	4	1	4
(11)	Entreprises de réassurances de droit belge	1			1			1							
(12)	Succursales des entr d'assurances non EEE														
	Succursales des entr de réassurances non EEE														
(13)	Entr d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances														
(14)	Entr de réassurances faisant partie d'un groupe de réassur														
	Total	401	14	48	303	31	86	76	62	75	21	11	8	5	21
							299				66				
							365								

Deltt	Deloitte
E&Y	Ersnt & Young
KPMG	KPMG
PwC	PricewaterhouseCoopers
BDO	BDO
PKF	PKF
C H	Crowe Horwath / Callens, Pirenne, Theunissen & C°
RSM	RSM
Mzrs	Mazars

	Catégories de sociétés visées par l'étude empirique	GT	IEC	Nexia	B T	FCG	Hault	Desc	D R	BST	FPS
(1)	Sociétés cotées	2	1	2	1	9	1	1	1	2	1
(2)	Etablissements de crédit de droit belge										
(3)	Sociétés de bourse de droit belge									2	
(4)	Sociétés de gestion d'OPC de droit belge										
(5)	Organismes de liquidation et assimilés										
(6)	Succursales des Et de crédit EEE										
	Succursales des sociétés de bourse EEE										
	Succursales des soc de gestion OPC EEE										
(7)	Succursales des Et de crédit non EEE										
	Succursales des sociétés de bourse non EEE										
	Succursales des soc de gestion OPC non EEE										
(8)	Compagnies financières belges										
(9)	Compagnies financières mixtes de droit belge										
(10)	Entreprises d'assurances de droit belge										
(11)	Entreprises de réassurances de droit belge										
(12)	Succursales des entr d'assurances non EEE										
	Succursales des entr de réassurances non EEE										
(13)	Entr d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances										
(14)	Entr de réassurances faisant partie d'un groupe de réassur										
		2	1	2	1	9	1	1	1	4	1
		6				17					
		23									

GT	Grant Thornton, Lippens & Rabaey
IEC	IEC / DGST
Nexia	Nexia / VGD
B T	Baker Tilly JWB
FCG	FCG-audit / Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°
Hault	Hault & C°
Desc	Deschamps, Godefroid, Verset & C°
D R	De Roover & C°
BST	B.S.T.
FPS	Fondu, Pyl, Stassin & C°

	Catégories de sociétés visées par l'étude empirique	JJD	DH	BB	FD	EM	JP	JLP	PV1	PV2
(1)	Sociétés cotées	1	1							
(2)	Etablissements de crédit de droit belge							1		
(3)	Sociétés de bourse de droit belge							2		
(4)	Sociétés de gestion d'OPC de droit belge									
(5)	Organismes de liquidation et assimilés									
(6)	Succursales des Et de crédit EEE									
	Succursales des sociétés de bourse EEE									
	Succursales des soc de gestion OPC EEE									
(7)	Succursales des Et de crédit non EEE									
	Succursales des sociétés de bourse non EEE									
	Succursales des soc de gestion OPC non EEE									
(8)	Compagnies financières belges									
(9)	Compagnies financières mixtes de droit belge									
(10)	Entreprises d'assurances de droit belge			2	1	1	1	3	3	2
(11)	Entreprises de réassurances de droit belge									
(12)	Succursales des entr d'assurances non EEE									
	Succursales des entr de réassurances non EEE									
(13)	Entr d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances									
(14)	Entr de réassurances faisant partie d'un groupe de réassurances									
		1	1	2	1	1	1	6	3	2
		18								

JJD Jean-Jacques Dedouit
DH Dominique Hermans
BB Bernard Bigonville
FD Frédéric Daerden
EM Eric Mathay
JP José Poulain
JLP Jean-Louis Prignon
PV1 Peter Vandewalle
PV2 Piet Vermeeren

(1) Sociétés de droit belge cotées sur Euronext Bruxelles

	Nom	Exercice	Réviseur d'entreprises	représenté par
1	4Energy Invest	31/12/2009	VGD Bedrijfsrevisoren	Lelie
2	AB Inbev	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Briers
3	Ablynx	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Vander Stichele
4	Accentis	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	De Brabander
5	Aedifica	30/06/2010	Smets Dirk	-
6	Ageas SA/NV (Fortis SA)	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Macq & Lange
7	Agfa-Gevaert	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Helsen
8	Alfacam Group	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Cleymans
9	Immo - Antares	11/10/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
10	Arseus	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Opsomer & Adams
11	Ascencio	30/09/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Neckebroeck
			Ernst & Young Réviseurs d'entreprises	Pire
12	Atenor Group	31/12/2009	Goossens Goossart Joos	Gossart
13	Auderghem PL	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
14	Auximines	31/12/2009	Mazars & Guerard	Doyen
15	Ackermans en van Haaren	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Rottiers & Wymeersch
16	Banimmo	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Vermoesen & Doumen
			Dedouit Jean-Jacques	-
17	Barco	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Cornelis & De Luyck
18	Immo-Basilix	12/09/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
19	Immo-Beaulieu	16/06/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
20	Befimmo	30/09/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen & Kesselaers
21	Bekaert	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verstraeten
22	Belgacom	31/12/2009	Ernst & Young Réviseurs d'entreprises	Van Dooren
23	Belreca	31/12/2009	Clybouw Réviseurs d'entreprises	Clybouw
24	Beluga	31/12/2009	RSM Bedrijfsrevisoren	Kindt
25	Biotech	12/31/2019	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Romont
26	BNB	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
27	Brederode	31/12/2009	Mazars & Guerard	Doyen
28	Campine	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Van Coppenolle
29	CFE	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Neckebroeck
30	Chaussée de La Hulpe	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Walgrave
31	Cie du Bois Sauvage	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Denayer & Nys
32	Cie financière de Neufcour	31/12/2009	Hault & Cie Réviseurs d'entreprises	Hault
33	Cimescaut	31/12/2009	Mazars Bedrijfsrevisoren	Nuttens
34	CMB	31/12/2009	KPMG bedrijfsrevisoren	Helsen
			Helga Platteau Bedrijfsrevisor	Platteau
35	CNP	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Nys
36	Cofinimmo	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	De Keulenaer
37	Immo Colonel Bourg	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Walgrave
38	Colruyt	31/03/2012	KPMG Bedrijfsrevisoren	Helsen
39	Connect Group	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Vanhees
40	Deceuninck	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Van Hoecke
41	Deficom Group	31/12/2009	Deschamps, Godefroid, Verset C°	Verset
42	Delhaize Group	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
43	Devgen	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Vanhees & Desmet
44	Dexia	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	De Meulemeester & Verhaegen
45	Diegem Kennedy	30/06/2010	KPMG bedrijfsrevisoren	Berger
46	D'Ieteren	31/12/2009	BDO, Delvaux, Fronville, Servais & Associés	Delvaux & Servais
47	Immobilière Distri-Land	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
48	Duvel Moortgat	31/12/2009	De Roover Bedrijfsrevisoren	Schouteet
49	Econocom Group	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Steenwinckel

50	Elia System Operator	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Palm
			Ernst & Young Réviseurs d'entreprises	Vandernoot
51	EPIQ	31/12/2009	BDO Atrio Bedrijfsrevsiroen	Claes
52	EURONAV	31/12/2009	KPMG bedrijfsrevisoren	Helsen
			Helga Platteau Bedrijfsrevisor	Platteau
53	EVS Broadcast Equipment	31/12/2009	BDO Atrio Réviseurs d'entreprises	Fank
54	Exmar	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Cosijns
			Helga Platteau Bedrijfsrevisor	Platteau
55	Financière de Tubize	31/12/2009	Goossens, Gossart, Joos Rév. d'entreprises	Gossart
56	Finest	11/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Walgrave
57	Floridienne	31/12/2009	Mazars Réviseurs d'entreprises	Gossart
58	Fluxys	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
59	Fountain	31/12/2009	BST Réviseurs d'entreprises	Tytgat
60	Galapagos Genomics	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Vanhees
61	GBL	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Nys
62	Genk Logistics	11/30/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
63	GIMV	31/03/2012	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Braes
64	Hamon & Cie	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Boxus
65	Hansen Transmissions International	31/03/2012	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Braes
66	Hanzevast CS I	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	Claes
67	Henex	31/12/2009	Denayer Michel	-
68	Home Invest Belgium	31/12/2009	Clybouw André	-
69	Horizon Certificat	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen
70	IBA	31/12/2009	Ernst & Young Réviseurs d'entreprises	Blockx
71	IBT	31/12/2009	Clybouw Reviseurs d'entreprises	Clybouw
72	Immo Moury	31/12/2009	Servais Jean-Louis	-
73	Immobel	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Bonnefoy
74	Intervest Offices	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
75	Intervest Retail	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
76	IRIS Group	31/12/2009	Ernst & Young Réviseurs d'entreprises	Golenvaux
77	Jensen Group	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Vander Stichele
78	KBC Ancora	30/06/2010	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
79	KBC Groep	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Romont & Vanderbeek
80	Keyware Technologies	31/12/2009	BDO Atrio Bedrijfsrevisoren	De Brabander
81	Kinepolis Group	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Brabants
82	Kortrijk Shopping	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
83	Leasinvest Real Estate	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
84	Lotus Bakeries	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Adams & Opsomer
85	Louvain La Neuve '76	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
86	Machelen	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
87	Machelen, Kuurne	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
88	Immo-Marcel Thiry	05/10/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
89	Melexis	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	Claes
90	Miko	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Lozie
91	Mobistar	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Van den Abeele
92	Montea	31/12/2009	KPMG bedrijfsrevisoren	Van Couter
93	Moury Construct	31/12/2009	Hermans Dominique	-
94	Movetis	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Vander Stichele
95	Nyrstar	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Van den Eynde
96	Omega Pharma	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Van Den Eynde
97	Oncomethylome Sciences	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	Kegels
98	Option	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Van Steenberge
99	Parc Paradisio	31/03/2012	DGST Réviseurs d'entreprises	Gilson
100	PCB	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Peirce

101	Picanol	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Dehoorne & Dekeyser
102	Pinguinlutosa	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Dehoorne
103	Punch International	31/12/2009	BDO Atrio Bedrijfsrevisoren	De Brabander
104	Punch Telematix	31/12/2009	BDO Atrio Bedrijfsrevisoren	De Brabander
105	Quest for Growth	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
106	Realdolmen	31/03/2012	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Vanhees
107	Recticel	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Blomme & Dehoorne
108	Rentabiliweb Group	31/12/2009	RSM Bedrijfsrevisoren	Nobels
109	Resilux	31/12/2009	Baker Thilly JWB Bedrijfsrevisoren	Joos B.
110	Retail Estates	31/03/2012	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
111	RHJ International	31/03/2012	KPMG Befrijfsrevisoren	Van Roost
112	Rosier	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Roost
113	Roularta Media Group	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Dekeyser
114	SABCA	31/12/2009	Xavier Doyen	-
115	SAPEC	31/12/2009	Mazars & Guerard Réviseurs d'entreprises	Doyen
116	Scheerders van Kerchove	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Verrijssen
117	Serviceflats Invest	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Jeanquart
118	Sioen Industries	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Van Vlaenderen & Dehoorne
119	SIPEF	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Maeyaert
120	Sofina	31/12/2009	Servais Jean-Louis	-
121	Solvac	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Denayer
122	Solvay	31/12/2009	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Denayer
123	Spadel	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Vermoesen
124	Spector Photo Group	31/12/2009	Grant Thornton, Lippens & Rabaey	Lippens
			PKF Bedrijfsrevisoren	De Jonge
125	Ste Gudule Pl	31/12/2009	RSM Réviseurs d'entreprises	Dupont
126	SUCRAF	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Boons
127	Systemat	31/12/2009	Fondu, Pyl, Stassin et Cie	Lenoir
128	Telenet Group Holding	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Briers
129	Ter Beke	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Van Vlaenderen
130	Tessenderlo Chemie	31/12/2009	KPMG Bedrijfsrevisoren	Ruysen
131	TEXAF	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Peirce
132	Thenergo	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Vanhees
133	Think-Media	31/12/2009	VGD Bedrijfsrevisoren	Moreels & Lindemans
134	Thrombogenics	31/12/2009	KPMG bedrijfsrevisoren	Lange
135	Tigenix	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	Annick
136	Transics International	31/12/2009	BDO Atrio Bedrijfsrevisoren	Catry
137	UCB	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Gabriëls
138	Umicore	31/12/2009	PwC Bedrijfsrevisoren	Vander Stichele
139	Unibra	31/12/2009	BDO DFSA Réviseurs d'entreprises	Servais
140	United anodisers	31/12/2009	BDO Bedrijfsrevisoren	Van Brussel
141	Van de Velde	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	De Luyck
142	VGP	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Desmet
143	VPK Packaging Group	31/12/2009	Grant Thornton, Lippens & Rabaey	Rabaey
144	Warehouses Estates Belgium	30/09/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Maeyaert
145	Warehouses De Pauw	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
146	Wereldhave Belgium	31/12/2009	PwC Réviseurs d'entreprises	Jeanquart
147	Westland 2004	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
148	Westland Shopping	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
149	Woluwé extension	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
150	Woluwé shopping	31/12/2009	Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C°	Cludts
151	Zenitel	31/12/2009	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Blomme
152	Immo - Zenobe Gramme	31/12/2009	Ernst & Young Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
153	Zetes Industries	31/12/2009	RSM Réviseurs d'entreprises	Dupont

(2) Etablissements de crédit agréés en Belgique

	Nom Banques	Réviseur d'entreprises	représenté par
1	Axa Bank Europe	PwC Bedrijfsrevisoren	Attout & Joos
2	Banca Monte Paschi Belgio	KPMG Bedrijfsrevisoren	Macq
3	Bank J. Van Breda en C°	KPMG Bedrijfsrevisoren	Hesen
4	Banque Degroof	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
5	Banque de La Poste	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
6	Banque Delen & de Schaetzen (DDS)	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
7	Banque Diamantaire Anversoise	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
8	Banque Eni	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
9	Banque Transatlantique Belgium	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
10	Byblos Bank Europe	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
11	CBC Banque	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
12	Citibank Belgium	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Couter
13	Delta Lloyd Bank	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
14	Deutsche Bank	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
15	Dexia Banque Belgique	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester & Verhaegen
16	Ethias Banque	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
17	Euroclear Bank	PwC Réviseurs d'entreprises	Peirce
18	Europabank	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
19	Fortis Banque	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert & Verhaegen
		PwC Réviseurs d'entreprises	Jeanquart & Steenwinckel
20	Goffin Banque	Prignon Jean-Louis	-
21	ING Belgique	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
22	KBC Bank	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch & Vanderbeek
23	Keytrade Bank	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
		Deloitte Réviseurs d'entreprises	De Meulemeester
24	Lombard Odier Darier Hentsch & Cie Belgique	PwC Bedrijfsrevisoren	Steenwinckel
25	Puilaetco Dewaay Private Bankers	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
26	Santander Benelux	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
27	Shizuoka Bank (Europe)	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
28	Société générale Private Banking	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
29	The Bank of New York Mellon SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
30	UBS Belgium	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
31	United Taiwan Bank	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
32	Van Lanschot Bankiers België	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort

	Banques d'épargne ou caisses d'épargne		
1	Argenta Banque d'Epargne (ASPA)	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
2	Banque CPH	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vermaelen
3	Centea	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
4	Centrale Kredietverlening (CKV)	Callens, Pirenne, Theunissen	Caris
5	Record Bank	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
6	Volksdepositokas Spaarkank (VDK)	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek

	Etablissements de crédit appartenant au réseau du Crédit professionnel		
1	ABK	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester & Vlaminckx
2	BKCP	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
3	Crédit professionnel	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
4	Onderling Beroepskrediet	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester

	Fédération d'établissements de crédit		
1	Banque Crédit agricole	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
		KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck

	Etablissements publics de crédit		
0	-		

	Banque de titres		
1	Dierickx, Leys & Cie	Callens Philippe	-
2	van de Put & C°	Clybouw André	-

	Caisses d'épargne communales		
1	Caisse d'épargne de la ville de Tournai	Servais Jean-Louis	-

	Etablissements de monnaie électronique		
1	Hi-Media Porte Monnaie (HPME)	KPMG Bedrijfsrevisoren	Macq

(3) Sociétés de bourse de droit belge

	Nom	Réviseur d'entreprises	représenté par
1	Alena	Smets Dirk	-
2	Binck België	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Weymeersch
3	BKCP Securities	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
4	Bocklandt	Clybouw André	-
5	CapitalAtWork	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Hubin
6	Delande et Cie	Prignon Jean-Louis	-
7	Dresdner, Van Moer, Courtens	Clybouw André	-
		Mazars Réviseur d'entreprises	de Harlez
8	Fastnest Belgium	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Pire
9	Goldwasser Exchange & C°	Clybouw André	-
10	KBC Securities	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Hubin
11	Lawaisse Beursvennootschap	Smets Dirk	-
12	Leleux Associated Brokers	Mazars Réviseur d'entreprises	de Harlez
13	Leo Stevens & Cie	Callens, Pirenne, Theunissen	Caris
14	Merit Capital	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
15	MTS Associated Markets	PwC Bedrijfsrevisoren	Joos
16	Petercam	PwC Bedrijfsrevisoren	Steenwinckel
17	Pire & Cie	Prignon Jean-Louis	-
18	RBC Dexia Investor Services Belgium	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
19	Trustinvest	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
20	Van Bauwel en C°	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen
21	Van Glabbeek & C° Beursvennootschap	Callens, Pirenne, Theunissen	Callens Philip
22	Van Goolen & C°	Clybouw André	-
23	Weghsteen & Driege	Clybouw André	-

(4) Sociétés de gestion des OPC

	Nom	Réviseur d'entreprises	représenté par
1	BNP Paribas Investment Partners Belgium	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert & Vrolix
2	Capfi Delen Asset Management	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
3	Dexia Asset Management Belgium	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester & Dewael
4	Degroof Fund Management Company	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
5	ING Investment Management Belgium	E &Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
6	KBC Asset Management	E &Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
7	Petercam Management Services	PwC Bedrijfsrevisoren	Steenwinckel

(5) Organismes de liquidation de droit belge

	Nom	Réviseur d'entreprises	représenté par
1	CIK (Euroclear Belgium)	PwC Réviseur d'entreprises	Peirce & Walgrave

	Organismes assimilés à des organismes de liquidation de droit belge		
1	Euroclear (en abrégé ESA) SA *(compagnie financière de droit belge)*	PwC Réviseur d'entreprises	Peirce

(6) Succursales d'établissements de crédit de droit EEE

	Nom	Réviseur d'entreprises	représenté par
1	Aareal Bank AG	PwC Bedrijfsrevisoren	De Raedemaeker
2	BHW Bausparkasse AG	PwC Bedrijfsrevisoren	Steenwinckel
3	Commerzbank AG	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
4	Deutsche Bank AG	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
5	MCE Bank	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
6	Volkswagen Bank GmbH	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
7	Banco Bilbao Vizcaya Artentaria	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
8	Banco Santander SA	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
9	Attijariwafa bank Europe SA	Mazars	Stragier
10	Banque centrale de Compensation (LCH Clearnet)	E & Y Réviseurs d'entreprises	Desombere
11	Banque Chaabi du Maroc SA	PwC Bedrijfsrevisoren	Discry
12	BNP Paribas SA	Mazars	Doyen
13	BNP Paribas Securities Services	Mazars	Doyen
14	BNP Paribas Wealth Management	Mazars	Doyen
15	CNH Capital Europe	Mazars	Doyen
16	CNH Financial Services SAS	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
17	Cortal Consors SA	Mazars	de Harlez
18	CP OR Devises SA	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
19	Crédit agricole Corporate and Investment Bank	PwC Réviseurs d'entreprises	Peirce
20	Crédit foncier de France SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger & Coox
21	Fortuneo SA	Mazars	de Harlez
22	Monabanq.	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Couter
23	Rothschild & Cie Banque SCS	KPMG Réviseurs d'entreprises	Macq
24	Société Générale SA	E & Y Réviseurs d'entreprises	Anciaux & Hubin
25	Bank of China (Luxembourg) SA	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
26	Banque BCP	KPMG Réviseurs d'entreprises	Macq
27	Banque Degroof Luxembourg SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
28	Banque privée Edmond de Rothschild Europe SA	PwC Bedrijfsrevisoren	Steenwinckel
29	Commerzbank International SA	PwC Réviseurs d'entreprises	Kesselaers
30	ICBC Luxembourg	E & Y Réviseurs d'entreprises	Hubin
31	ABN Amro Bank SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
32	ABN Amro Clearing Bank SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
33	BinckBank SA	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
34	Rabobank Nederland	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
35	Credit Europe Bank SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Couter
36	Demir-Halk Bank Nederland NV (DHB Bank)	KPMG Bedrijfsrevisoren	Helsen
37	International Card Services BV (ICS)	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
38	Mizuho Corporate Bank Nederland SA	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
39	NIBC Bank SA	PwC Réviseurs d'entreprises	Jeanquart
40	Robeco Direct SA	E & Y Bedrijfsrevisoren	Van Steenvoort
41	The Royal Bank of Scotland SA	E & Y Bedrijfsrevisoren	Weymeersch
42	Triodosbank SA	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
43	Citibank International plc	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Couter
44	FCE Bank plc	PwC Bedrijfsrevisoren	Walgraeve
45	HSBC Bank plc	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
46	ICICI Bank UK plc	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger & Coox
47	J.P. Morgan Europe Ltd	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
48	J.P. Morgan International Bank Ltd	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
49	Lloyds TSB Bank plc	PwC Réviseurs d'entreprises	Peirce
50	Hoist Kredit AB	PwC Bedrijfsrevisoren	Joos

	Succursales de sociétés de bourse relevant du droit d'une autre Etat membre EEE		
	Nom	**Réviseur d'entreprises**	**représenté par**
1	ProCapital NV		
2	Cofibol		

	Succursales de sociétés d'OPC relevant du droit d'un autre Etat membre EEE		
	Nom	**Réviseur d'entreprises**	**représenté par**
1	Investco Asset Management SA		
2	Lazard Frères Gestion		
3	Edmond de Rothschild Asset Management Benelux		

(7) Succursales d'établissement de crédit de droit non EEE

	Nom	Réviseur d'entreprises	représenté par
1	Bank of America NA	PwC Bedrijfrevisoren	De Raedemaeker
2	JPMorgan Chase Bank, NA	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
3	The Bank of New York Mellon	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
4	Bank of Baroda	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
5	Bank of India	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger & Coox
6	State Bank of India	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Maeyaert
7	Sumitomo Mitsui Banking Corporation	KPMG Bedrijfsrevisoren	Macq
8	The Bank of Tokyo-Mitsubishi UFJ Ltd	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert
9	Habib Bank Ltd.	KPMG Bedrijfsrevisoren	Van Couter

	Succursales de sociétés de bourse relevant du droit d'une autre Etat non membre EEE		
0	-		

	Succursales de sociétés d'OPC relevant du droit d'un autre Etat non membre EEE		
0	-		

(8) Compagnies financières de droit belge

	Nom	Réviseur d'entreprises	représenté par
1	BNP Paribas Investment Partners BE Holding	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Maeyaert & Vrolix
2	CMNE Belgium	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
3	Dexia	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester & Verhaegen
4	Euroclear (ESA) SA	PwC Réviseur d'entreprises	Peirce
5	Finaxis	E & Y Bedrijfsrevisoren	Vanderbeek
		KPMG Bedrijfsrevisoren	Helsen
6	KBC Groupe	E & Y Bedrijfsrevisoren	Telders & Vanderbeek

(9) Groupes de services financiers de droit belge

	Nom	Réviseur d'entreprises	représenté par
1	AXA Holdings Belgium	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
2	Investar	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers
3	Argenta BVG	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Kesselaers

(10) Entreprises d'assurances de droit belge

	Nom	Réviseur d'entreprises	représenté par
1	ABN AMRO Life Capital Belgium NV	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders
2	Actel	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
3	AG Insurance	KPMG Bedrijfsrevisoren	Lange & Tanghe
4	Algemene Vervoerverzekering	Vandewalle Peter	-
5	Allianz Belgium	KPMG Réviseurs d'entreprises	Lange
6	Amazon Insurance	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
7	Amifor	Vermeeren Piet	-
8	Apra Vie	PKF Bedrijfsrevisoren	Van den Broeck
9	Arag	PwC Réviseurs d'entreprises	Rasmont
10	Arces	Servais Jean-Louis	-
11	Arco	Bigonville Bernard	-
12	Argenta Assurances	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester & Vlaminckx
13	ASCO Assurances continentales	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders
14	AMMA	Vandewalle Peter	-
15	Assurances du Notariat	Prignon Jean-Louis	-
16	ATV	Mathay Eric	-
17	Audi	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
18	AXA Belgium	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
19	Caisse de prévoyance des pharmaciens	KPMG Bedrijfsrevisoren	Coox
20	Cardif Vie	Mazars Réviseurs d'entreprises	Gossart
21	CDA	Prignon Jean-Louis	-
22	CIAR	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Hubin
23	Aviabel	Poulain José	-
		Servais Jean-Louis	-
24	Cigna Europe Insurance Cy	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
25	Cigna Life Insurance Cy of Europe	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
26	Contassur Assurances Vie	RSM Réviseurs d'entreprises	Maricq
27	Corona	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen
28	CPH Life	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Vandernoot & Vermaelen
29	Credimmo	Callens, Pirenne, Theunissen	Tiest
30	Crédit agricole Assurances	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
31	DAS protection juridique	Prignon Jean-Louis	-
32	Delta Lloyd Life	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders & Verheyen
33	DEXIA Insurance Belgium	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen
34	DKV Belgium	KPMG Bedrijfsrevisoren	Tanghe
35	Ducroire SA	PwC Réviseurs d'entreprises	Jeanquart
36	ERGO Life NV	KPMG Bedrijfsrevisoren	Tanghe
37	Ethias	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
38	Ethias Droit commun	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
39	EULER HERMES Credit insurance B	KPMG Réviseurs d'entreprises	Lange
40	Eur. Liability Ins. for Nuclear Industry	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
41	Euromex	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
42	Europ Assistance (Belgium)	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Hubin & Telders
43	European Mutual Assoc. for Nuclear Ins	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
44	Européenne Marchandises et Bagages	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
45	FIDEA	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders
46	Fonds de Garantie Voyages	Deloitte Bedrijfsrevisoren	De Meulemeester
47	Generali Belgium	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders
48	HDI-Gerling Assurances	KPMG Bedrijfsrevisoren	Tanghe
49	ING Life Belgium	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
50	ING Non-Life Belgium	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
51	Intégrale Cca	PwC Réviseurs d'entreprises	Rasmont

52	Inter Partner Assistance	Mazars Réviseurs d'entreprises	Doyen
53	Justitia	BDO Atrio Réviseurs d'entreprises	Annick & Fank
54	KBC Assurances (CBC Assurances)	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders
55	Korfina Insurance	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
56	La Fédérale Pensions	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
57	L'Alliance Batelière de la Sambre belge	Bigonville Bernard	-
58	L'Ardenne Prévoyante	PwC Réviseurs d'entreprises	Rasmont
59	Les Assurances Fédérales - Vie	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
60	Les Assurances Fédérales - Acc du trv	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
61	Les Assurances Fédérales - IARD	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
62	Les Assurés Réunis	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
63	Mensura Assurances	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
64	Mensura Caisse commune d'assurances	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
65	Mercator Assurances	PwC Bedrijfsrevisoren	Meuleman
66	MetLife Insurance	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
67	Nateus Life	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
68	Nateus	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison & Vermeire
69	Nationale Suisse Assurances	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
70	Office nationnal des Pensions - EL	GGJ Réviseurs d'entreprises	Joos
71	Optimco	Callens, Pirenne, Theunissen	Tiest
72	P&V Assurances	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
73	P&V Assurances (AT)	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
74	Partners Assurances	Mazars Réviseurs d'entreprises	Doyen
75	Patronale Life	Callens, Pirenne, Theunissen	Callens Boudewijn
76	Piette en Partners	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
77	Private Insurer	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
78	Protect	Vandewalle Peter	-
79	Satrex	Callens, Pirenne, Theunissen	Callens Boudewijn
80	Securex Risques Divers	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
81	Securex Vie	Deloitte Réviseurs d'entreprises	Dehogne
82	Securex Accidents de travail	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Neckebroeck
83	SEPIA	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Verhaegen
84	Servis	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
85	Servis Life	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
86	Sint-Donatusgilde	Vermeeren Piet	-
87	TOTAL Pensions Belgium	KPMG Bedrijfsrevisoren	Clinck
88	Touring Assurances	PwC Réviseurs d'entreprises	Attout
89	Trade Credit Re	BDO Atrio Réviseurs d'entreprises	Fank
90	TVM België	KPMG Bedrijfsrevisoren	Berger
91	VIVIUM	E&Y Reviseurs d'Entreprises	Anciaux & Telders
92	VMK Assur	Deloitte Bedrijfsrevisoren	Van Steenberge
93	WHESTIA	PwC Réviseurs d'entreprises	Tison
		Daerden Frédéric	-
94	Xerius Association d'ass mutuelle	Deloitte Réviseurs d'entreprises	De Meulemeester
95	ZA Assurances	Deloitte Réviseurs d'entreprises	De Meulemeester

	Entreprises d'assurance relevant du droit d'un Etat non membre de l'EEE		
	Nom	**Réviseur d'entreprises**	**représenté par**
0	-		

(11) Entreprises de réassurance de droit belge

	Nom	**Réviseur d'entreprises**	**représenté par**
1	SECURA	E&Y Bedrijfsrevisoren	Telders

Annexe 2 - Information par réviseur d'entreprises

		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	Total		
Deloitte	Blomme	2														2	101	343
Deloitte	Bonnefoy	1														1		
Deloitte	Boxus	1														1		
Deloitte	Cleymans	1														1		
Deloitte	Dehogne		2	1					1		4					8		
Deloitte	Dehoorne	4														4		
Deloitte	De Keulenaer	1														1		
Deloitte	De Kyser	2														2		
Deloitte	De Meulemstr	1	6	2	1				1		5					16		
Deloitte	Denayer	3														3		
Deloitte	Desmet	2														2		
Deloitte	Dewael				1											1		
Deloitte	Kesselaers	2	2				2	2		2						10		
Deloitte	Maeyaert	3	2		1		3	1	1							11		
Deloitte	Neckebroeck	6									3					9		
Deloitte	Nys	3														3		
Deloitte	Van Coppenolle	1														1		
Deloitte	Vanhees	5														5		
Deloitte	Van Steenberge	1									1					2		
Deloitte	Van Vlaenderen	2														2		
Deloitte	Verhaegen	3	2	1					1		3					10		
Deloitte	Verstraeten	1														1		
Deloitte	Vlaminckx		1								1					2		
Deloitte	Vrolix				1				1							2		
Denayer	-	1														1		
E & Y	Anciaux						1				7					8	92	
E & Y	Blockx	1														1		
E & Y	Boons	1														1		
E & Y	Braes	2														2		
E & Y	Cornelis	1														1		
E & Y	De Luyck	2														2		
E & Y	Desombere						1									1		
E & Y	Golenvaux	1														1		
E & Y	Hubin		5	2			3				2					12		
E & Y	Pire	1		1												2		
E & Y	Romont	2														2		
E & Y	Rottiers	1														1		
E & Y	Telders								1		13	1				15		
E & Y	Van den Abeele	1														1		
E & Y	Vanderbeek	8	5		1				2							16		
E & Y	Vandernoot	1									1					2		
E & Y	Van Dooren	1														1		
E & Y	Van Hoecke	1														1		
E & Y	Van Steenvoort	1	4		1		1						0			7		
E & Y	Vermaelen		1								1		0			2		
E & Y	Verheyen										1		0			1		
E & Y	Weymeersch	2	4	1	1		4						0			12		
KPMG	Berger	2	2				4	1			1		0			10	63	
KPMG	Brabants	1														1		
KPMG	Briers	2														2		
KPMG	Clinck	1	5		1		5	1			3		0			16		
KPMG	Coox						2	1			1		0			4		

KPMG	Cosijns	1														1	63	343
KPMG	Helsen	4	1				1		1				0			7		
KPMG	Lange	2									3		0			5		
KPMG	Macq	1	2				2						0			5		
KPMG	Palm	1														1		
KPMG	Ruysen	1														1		
KPMG	Tanghe										4		0			4		
KPMG	Van Couter	1	1				3	1					0			6		
KPMG	Van Roost	2														2		
KPMG	Verrijssen	1														1		
Platteau	Platteau	3														3		
PwC	Adams	2														2	87	
PwC	Attout		1	1			4	1		1	5		0			13		
PwC	De Raedemackr						1	1					0			2		
PwC	Discry						1						0			1		
PwC	Doumen	1														1		
PwC	Gabriëls	1														1		
PwC	Jeanquart	2	1				1				1		0			5		
PwC	Joos		1	1			1						0			3		
PwC	Lozie	1														1		
PwC	Meuleman						1				5		0			6		
PwC	Opsomer	2														2		
PwC	Peirce	2	1			2	2		1				0			8		
PwC	Rasmont										3		0			3		
PwC	Steenwinckel	1	2	1	1		2						0			7		
PwC	Tison										13		0			13		
PwC	Van den Eynde	2														2		
PwC	Vander Stichele	4														4		
PwC	Vermeire										6		0			6		
PwC	Vermoesen	2														2		
PwC	Walgrave	3				1	1						0			5		
BDO	Annick	1									1		0			2	23	70
BDO	Catry	1														1		
BDO	Claes	3														3		
BDO	De Brabander	4														4		
BDO	Fank	1									2		0			3		
BDO	Kegels	1														1		
BDO	Van Brussel	1														1		
BDO DFSA	Delvaux	1														1		
BDO DFSA	Servais	2														2		
Servais JL	-	2	1								2		0			5		
Cr Hwrth	Callens B										2		0			2	8	
Cr Hwrth	Callens P		1	1									0			2		
Cr Hwrth	Caris		1	1									0			2		
Cr Hwrth	Tiest										2		0			2		
Gr Thrntn	Lippens	1														1	2	
Gr Thrntn	Rabbaey	1														1		
IEC	Gilson	1														1	1	
Mazars	de Harlez			2			2						0			4	20	
Mazars	Doyen	3					4				2		0			9		
Mazars	Gossart	1									1		0			2		
Mazars	Joos										1		0			1		
Mazars	Nuttens	1														1		
Mazars	Stragier						1						0			1		
Doyen X	-	1																
GGJ	Gossart	2														2		

PKF	De Jonghe	1														1	11	70
PKF	Van den Broeck										1		0			1		
Clybouw	Clybouw	2														2		
Clybouw A	-	1	1	5									0			7		
RSM	Dupont	2														2	5	
RSM	Kindt	1														1		
RSM	Maricq										1		0			1		
RSM	Nobels	1														1		
Nexia/VGD	Moreels	1														1	3	4
Nexia/VGD	Lelie	1														1		
Nexia/VGD	Lindemans	1														1		
Baker Tilly	Joos B.	1														1	1	
FCG	Cludts	9														9	9	17
Hault & Cie	Hault	1														1	1	
Deschamps	Verset	1														1	1	
De Roover	Schouteet	1														1	1	
BST	Tytgat	1														1	4	
Smets Dirk	-	1		2									0			3		
FPS & Cie	Lenoir	1														1	1	
Bigonville B	-										2		0			2	2	16
Daerden F	-										1		0			1	1	
Dedouit JJ		1															0	
Hermans D	-	1															0	
Mathay E	-										1		0			1	1	
Poulain	-										1		0			1	1	
Prignon JL	-		1	2							3		0			6	6	
Vandewalle P	-										3		0			3	3	
Vermeeren P	-										2		0			2	2	
TOTAL		**176**	**56**	**24**	**9**	**3**	**53**	**9**	**10**	**3**	**115**	**1**	**0**	**0**	**0**	**451**		
		(1)	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**	**(6)**	**(7)**	**(8)**	**(9)**	**(10)**	**(11)**	**(12)**	**(13)**	**(14)**	**Total**		

(1) Sociétés belge dont les actions sont cotées sur Euronext Bruxelles
(2) Etablissements de crédit de droit belge
(3) Sociétés de bourse de droit belge
(4) Sociétés de gestion d'OPC de droit belge
(5) Organismes de liquidation et assimilés
(6) Succursales des établissements de crédit EEE
Succursales des sociétés de bourse EEE
Succursales des sociétés de gestion OPC EEE
(7) Succursales des établissements de crédit non EEE
Succursales des sociétés de bourse non EEE
Succursales des soc de gestion OPC non EEE
(8) Compagnies financières belges
(9) Compagnies financières mixtes de droit belge
(10) Entreprises d'assurances de droit belge
(11) Entreprises de réassurances de droit belge
(12) Succursales des entreprises d'assurances non EEE
Succursales des entreprises de réassurances non EEE
(13) Entr d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances
(14) Entr de réassurances faisant partie d'un groupe de réassurances

3.3. Reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers

3.3.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude

- La tendance générale est à une stabilité dans les déclarations d'enregistrement dans d'autres pays/états.
- 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.
- Une vérification et une corroboration des informations entre les différentes entités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes au sein de l'Union européenne est indispensable en la matière.

3.3.2. Objet de l'étude

L'objet de l'étude empirique effectuée par le Conseil supérieur est 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.

Cette étude a été initiée en 2010 et arrêtée en date du 30 avril 2011. Eu égard à la vitesse à laquelle les structures des cabinets changent, cette étude, est publiée ci-après dans le rapport annuel 2010 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, au titre des activités du Conseil supérieur.

3.3.3. Méthodologie retenue

Aucune information de nature confidentielle n'a été utilisée pour effectuer cette étude de nature 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).

La source première d'information utilisée est celle mise à disposition par les professionnels eux-mêmes sur internet par le biais du registre public des réviseurs d'entreprises.

3.3.4. Corroboration des informations collectées et partant de la qualité des résultats de l'étude

Une corroboration des informations trouvées sur le registre public des réviseurs d'entreprises a été effectuées en consultant le registre public des pays (ou des Etats) dans lesquels les réviseurs d'entreprises mentionnent avoir une reconnaissance.

Il convient de relever que certains registres publics ne sont accessibles, pour ce qui concerne les personnes physiques, que moyennant le paiement de la recherche d'information auprès de l'organisation dont ils relèvent. Dans ce cas particulier, la confirmation de l'information n'a pas été faite.

Il va de soi qu'il n'est pas possible, au vu de l'ampleur de la tâche, de vérifier le registre public de tous les pays/Etat pour voir si certains réviseurs d'entreprises inscrits sur le registre public belge auraient des reconnaissances ailleurs dont ils n'auraient pas fait mention dans le registre public belge.

3.3.5. Synthèse des résultats de cette étude en ce qui concerne la reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers

Les résultats complets de l'étude effectuée par le Conseil supérieur sont repris ci-après dans le présent rapport annuel.

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) :

- 5 cabinets de révision (BDO / Deloitte / Constantin Van Asbroeck (représentant en Belgique le réseau Kreston International), PKF / PwC) 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 :

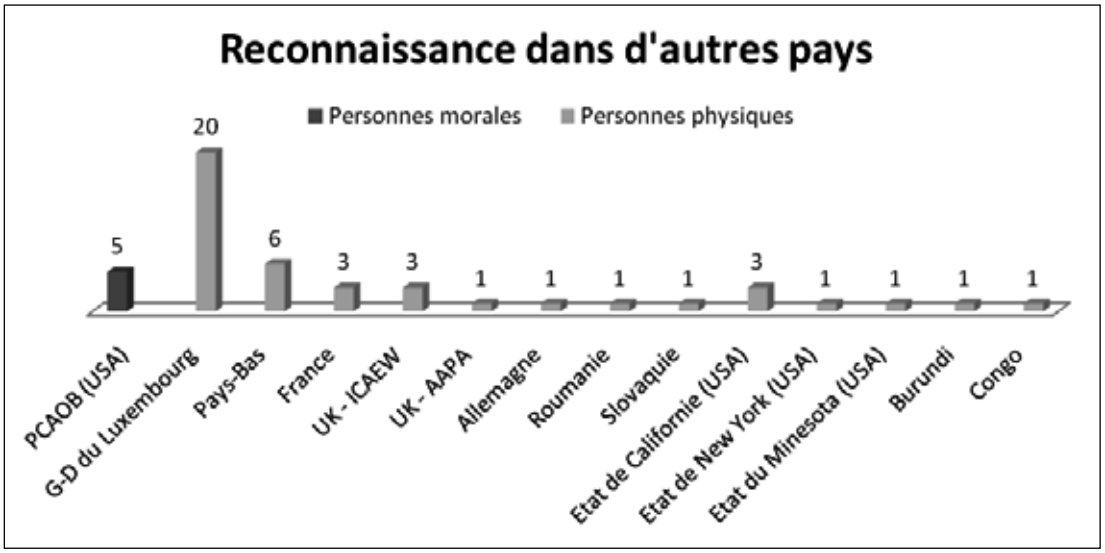
- 20 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément au Grand-Duché du Luxembourg ;
- 06 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément aux Pays-Bas ;
- 03 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément en France ;

- 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 » (CAFR) que du « Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania » (CECCAR)) ;
- 01 réviseur d'entreprises déclare avoir un agrément en Slovaquie (UDVA).

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 Minnesota) ;
- 1 réviseur d'entreprises déclare avoir un enregistrement au Burundi ;
- 1 réviseur d'entreprises déclare avoir un agrément au Congo.

D'une manière graphique, ces éléments peuvent être présentés comme suit :



Si on compare l'évolution de la situation par rapport à l'année précédente, il est possible de dégager les tendances suivantes :

Il a été procédé à la corroboration des informations trouvées sur le registre public belge des réviseurs d'entreprises avec les registres public des pays concernés lorsqu'ils étaient accessibles.

Tous les registres publics ont pu être consultés à l'exception des registres suivants pour lesquels l'information n'a pas été trouvée :

- UK – ICAEW (information possible sur demande moyennant paiement)
- UK – AAPA (information possible sur demande moyennant paiement)
- Etat de New York (information non trouvée sur le site internet)
- Roumanie – CAFR (information non trouvée sur le site internet / difficulté en raison de la langue)
- Roumanie – CECCAR (information non trouvée sur le site internet / difficulté en raison de la langue)
- Slovaquie – UDVA (information non trouvée sur le site internet / difficulté en raison de la langue)
- Burundi (registre public non trouvé sur internet)
- RD Congo (registre public non trouvé sur internet)

Pour ce qui concerne les autres registres publics, une distinction est faite selon qu'il s'agit de la reconnaissance de personnes morales ou de personnes physiques :

En ce qui concerne les personnes morales

Il ressort de l'examen des informations disponibles sur le site internet du PCAOB que :

- 16 cabinets[1] de révision belges ont demandé l'enregistrement auprès de l'entité de supervision publique américaine. Une de ces 16 entités belges a demandé (en date du 26 août 2011) d'être retirée de la liste. Les 5 cabinets de révision qui font mention de l'enregistrement auprès du PCAOB sous la rubrique ad hoc du registre public belge des réviseurs d'entreprises font partie de cette liste de 16 cabinets.
- 3 cabinets de révision belges figurent sur la liste des cabinets d'audit enregistrés auprès du PCAOB n'ayant pas encore fait l'objet d'une inspection par le PCAOB depuis leur enregistrement. Cette différence s'explique par le fait que les seules sociétés d'audit enregistrées auprès du PCAOB qui font l'objet d'une inspection sont celles qui effectuent réellement des missions d'audit tombant sous le contrôle dudit PCAOB. Parmi ces trois cabinets, deux font mention de l'enregistrement auprès du PCAOB sous la rubrique ad hoc du registre public belge des réviseurs d'entreprises mais pas le troisième.

En ce qui concerne les personnes physiques

Les registres publics suivants ont été vérifiés et contiennent une information concordante :

- les 6 réviseurs d'entreprises inscrits sur le registre du Koninklijk Nivra (Pays-Bas) – aucun de ces 6 réviseurs d'entreprises ne figure sur la liste de l'AFM (en charge du contrôle des auditeurs externes chargés de missions dans les EIP) ;
- les 3 réviseurs d'entreprises inscrits sur le registre public français (CRCC de Douai) ;
- les 3 réviseurs d'entreprises inscrits sur le registre public du California Board of Accountancy ;
- le réviseur d'entreprises inscrit sur le registre public allemand ;
- le reviseur d'entreprises inscrit sur le registre public du Minnesota Board of Accountancy ;
- le réviseur d'entreprises inscrit sur le tableau des membres de l'Ordre des Experts-comptables de Luxembourg.

Par contre, des discordances ont été observées entre l'information reprise sur le registre public des réviseurs d'entreprises (rubrique ad hoc) et le registre public des auditeurs au Luxembourg dans la mesure où 8 réviseurs d'entreprises mentionnent avoir un enregistrement dans ce pays et ne sont pas repris sur la liste arrêtée par l'autorité nationale en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises au Luxembourg (www.cssf.lu).

Eu égard à la taille du registre public des auditeurs au Luxembourg, une analyse exhaustive a été faite des 233 réviseurs d'entreprises au Luxembourg. Il en ressort que deux réviseurs d'entreprises sont repris sur le registre public grand-ducal alors qu'aucune information ne figure sur le registre public belge. Par ailleurs, un réviseur d'entreprises belge ayant également un enregistrement au Luxembourg n'a pas men-

1 Parmi les 16 personnes morales belges reprises sur la liste du PCAOB au titre de « Registered Public Accounting Firms with the PCAOB », une ne figure pas sur la registre public des réviseurs d'entreprises.

tionné être inscrit sur le registre public belge des réviseurs d'entreprises.

*

* *

Au terme de son 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.

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, qu'une vérification et une corroboration des informations entre les différentes entités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes au sein de l'Union européenne voie le jour de manière à obtenir l'assurance voulue que le contrôle de qualité et les inspections couvrent également ces activités.

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

Réviseurs d'entreprises ayant un autre agrément à l'étranger

Disclaimer

Le Conseil supérieur des Professions économiques a effectué cette étude, en prenant toutes les mesures de précaution possibles, au départ d'informations publiques disponibles sur internet en date du 30 avril 2011 et, plus particulièrement, les informations mises à disposition par les structures internationales elles-mêmes (que ce soient des réseaux intégrés ou non), par les réviseurs d'entreprises via leurs sites internet ainsi que la version électronique du registre public des réviseurs d'entreprises belge.

Le Conseil supérieur ne peut cependant garantir que cette étude empirique, effectuée à des fins purement scientifiques, est exempte de toute erreur ou information manquante dans la mesure où elle est fondée exclusivement sur des informations mises à disposition sur internet par les professionnels et les organisations dont ils relèvent.

Le Conseil supérieur ne peut dès lors être tenu pour responsable pour un éventuel préjudice qui, d'une manière ou d'une autre, pourrait être causé par l'utilisation de cette information par quiconque.

Liste des 22 membres du «Forum of firms» en date du 30 avril 2011

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Réviseurs d'entreprises ayant un enregistrement à l'étranger

Réseaux internationaux membres du «Forum of firms»	***Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce réseau***	***Autre enregistrement***
BDO International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA BDO Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (9 établissements)	***USA (PCAOB)***
Crowe Horwath International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Callens, Pirenne, Theunissen & C° Bedrijfsrevisoren (7 établissements)	
	CVBA - SCRL Callens, Theunissen, Van Impe, Mertens & C°, Bedrijfsrevisoren (5 établissements)	
	Maatschap - Société de droit commun Callens, Theunissen, Wilmet & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	CALLENS Boudewijn	***GD Lux (IRE) N° 104739***
		Germany (IdW) N° 121040100
	CALLENS Philip	***GD Lux (IRE) N° 104722***
	THEUNISSEN Baudouin	GD Lux (Ordre des EC)
		France (CRCC Douai) N° 36000689

Deloitte Touche Tohmatsu	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Deloitte Bedrijfsrevisoren (5 établissements)	USA (PCAOB)
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	ODENT Philippe	Burundi N° A041
		RD Congo N° 035/04
Ernst & Young Global Limited	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Ernst & Young & Partners (3 établissements)	
	CVBA Ernst & Young Bedrijfsrevisoren (5 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	GUNS Marc	NL (NIVRA) N° 9921
	GUS Jaak	NL (NIVRA) N° 5852
JPA International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Van Cauter - Saeys & C° (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	SNAUWAERT Erik	***GD Lux (IRE)*** *N° 104562*
	VAN CAUTER Willem	***GD Lux (IRE)*** *N° 104555*
KPMG International Cooperative	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA - SCRL KPMG Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (6 établissements)	
	BVBA - SPRL KPMG & Partners (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	BERGER Pierre P.	UK (ICAEW)
	DESAIVE Michel	***Romania (CAFR*** *N° 39* ***& CECCAR*** *N° 009/999****)***
	JACKERS Götwin	***USA (Minesota)*** *N° 21123*
	LELEU Patricia	***USA (California)*** *N° 81841*
	POLLET Vincent (KPMG France)	***France (CRCC Douai)*** *N° 1100027241*
	SIMONS Patrick	***NL (NIVRA)*** *N° 6037*
	SNIJKERS Robert	***NL (NIVRA)*** *N° 6456*
Kreston International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA – SPRL Constantin Van Asbroeck	***USA (PCAOB)*** *N° 1810*
Moore Stephens International Limited	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA Moore Stephens Verschelden, Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	
	SPRL Moore Stephens RSP, Réviseurs d'entreprises (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	ALCOVER Pierre	***GD Lux (IRE)*** *N° 102001*
	THUBRON Christopher	***UK (ICAEW)*** *N° 6781858*

PKF International Limited	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA PKF Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	USA (PCAOB)
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	CLYBOUW André	***GD Lux (M Just)*** *N° 103121*
PricewaterhouseCoopers International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	CVBA PwC Bedrijfsrevisoren (4 établissements)	***USA (PCAOB)*** *N° 1350*
	SPRL PwC Audit Services (1 établissement)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	BARTHELEMY Philippe	***GD Lux (IRE)*** *N° 33/87*
	CATTOIR François	***GD Lux (IRE)*** *N° 108201*
	VERMOESEN Raynald	***GD Lux (IRE)*** *N° 106399*

Autres réseaux/structures internationaux(les) implémentées en Belgique

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Réviseurs d'entreprises ayant un enregistrement à l'étranger

Autres réseaux/ structures internationaux(les)	***Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure***	***Autre enregistrement***
Nexia International	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	VGD International	
	CVBA - SCRL VGD Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (7 établissements)	
	BVBA Boes & C°, Bedrijfsrevisoren	
	CVBA De Deken, Scheffert, Van Reusel & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	WATERLOOS Bart	***Slovakia (UDVA)*** *N° 1029*
Euraaudit	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	Maatschap Walkiers & C°	
	CVBA - SCRL Euraaudit de Guellinck, Réviseurs d'entreprises	
	BVBA - SPRL Degeest, Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	de GHELLINCK VAERNEWIJCK Dominique	GD Lux (IRE)
INAA Group	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
(via REVYS Audit Alliance Group)	Maatschap - Société de droit commun REVYS Audit Alliance Group (6 établissements)	
	BVBA BB&B Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	SCRL C² Réviseurs & Associés (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	CHARLES de la BROUSSE Thibaut	***GD Lux (M Just)*** *N° 103701*
ACF Group	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	SPRL MKS & Partners, Réviseurs d'entreprises Liens (via ACF Group) entre Fiduciaire internationale, Fiduciaire de l'Ardenne, MKS & Partners, Réviseurs d'entreprises et HMS Fiduciaire	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	KOHNEN Alain	***GD Lux (IRE)*** *N° 107921*
	MOREAUX Stéphan	***GD Lux (IRE)*** *N° 103220*

Autres réseaux ou petites structures spécifiques à la Belgique
Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Réviseurs d'entreprises ayant un enregistrement à l'étranger

Autres réseaux/ structures nationaux(les)	*Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure*	*Autre enregistrement*
CKP	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA Cleppe, Keunen & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	VERMEEREN Piet H.	***NL (NIVRA)*** *N° 9953*
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA - SPRL Bernard Bigonville & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	DELHOVE Michel	***GD Lux (IRE)*** *N° 109437*
Toutes petites structures	***Réviseurs d'entreprises (personnes morales)***	
	BVBA - SPRL B. Guevar & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	GUEVAR Bertrand	***France (CRCC Douai)*** *N° 36000694*

Réviseurs d'entreprises travaillant seuls
Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Réviseurs d'entreprises ayant un enregistrement à l'étranger

Personnes travaillant seules		***Autre enregistrement***
	CAMU Patrick BVBA Patrick Camu	GD Lux (IRE)
	DELAUNAY Stephane BVBA Stephane Delaunay	***NL (NIVRA)*** *N° 5873*
	HOYDONCKX Marc BVBA Hoydonckx & Partners - Bedrijfsrevisoren	GD Lux (IRE) UK (AAPA) N° 6001120
	LIPTON David	UK (ICAEW) N° 6411873
	THIERI Jean-Marc	GD Lux (IRE)

Réviseurs d'entreprises temporairement empêchés
Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Réviseurs d'entreprises ayant un enregistrement à l'étranger

		Autre enregistrement
	DE ROUCK Farah	***USA (Californie)*** *N° 84027*
	HAAG Michel	GD Lux(IRE)
	LAGET Lutgard	***GD Lux(IRE)*** *N° 103718*
	MORREEL Jan	***USA (New York)*** *N° 097663-1*
	VELGHE Mieke	***USA (Californie)*** *N° 80640*

3.4. Interruption en cours de mandat (démission / révocation)

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été saisi, en 2010, de nombreuses déclarations d'interruption de mandat de commissaire.

Il convient dès lors d'examiner plus en avant les aspects suivants en la matière :

- Contexte légal
- Champ d'application
- Modalités de l'obligation de déclaration
- Mission du Conseil supérieur des Professions économiques
- Données statistiques relatives à 2010.

3.4.1. Eléments identifiés grâce à cette analyse

A l'aune de l'analyse statistique des déclarations reçues par le Conseil supérieur dans le courant de l'année 2010 et des constatations au terme d'une période d'application de deux ans de l'obligation de déclaration de toute interruption de mandat aux entités faisant partie du système de supervision publique, les conclusions suivantes peuvent être dégagées :

- le Conseil supérieur constate une augmentation du nombre de déclarations. Il convient cependant de relever que, dans certains cas, la déclaration n'est pas faite spontanément et n'intervienne qu'en réponse à la demande expresse du Conseil supérieur, et ce sur la base de la notification effectuée par une des deux parties.

  Le Conseil supérieur espère, en tout cas, être amené à l'avenir à envoyer moins de courriers de rappel. Dans la mesure où c'est le réviseur d'entreprises qui demeure en défaut de communiquer les informations légalement requises au Conseil supérieur et, partant, aux composantes du système belge de supervision publique, on peut supposer que les composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises en charge des aspects individuels assureront le suivi de ces manquements.
- Le Conseil supérieur se réjouit de constater que de nombreux dossiers accordent une attention particulière au rôle du conseil d'entreprise en cas de survenance d'une interruption de mandat, comme le prévoit expressément le Code des sociétés. Il ressort des informations communiquées au Conseil supérieur qu'au moment de leur départ, certains commissaires concernés par une interruption de mandat rappellent expressément cette obligation incombant à la société.
- Il importe que le suivi des formalités de publication relatives aux mandats de commissaire imposées par le Code des sociétés à l'organe de gestion soit respecté scrupuleusement. Malheureusement, le Conseil supérieur a été amené à constater, dans certains cas, une formulation déficiente des publications aux Annexes du Moniteur belge imposées par la loi, voire une absence totale de publication. On rappellera utilement que le commissaire est censé veiller soigneusement au respect par la société des obligations imposées par le Code des sociétés.
- La loi impose au Conseil supérieur la transmission aux autres composantes du système de supervision publique, dans un délai maximum d'un mois, de toute notification reçue. On constate cependant que l'intervalle entre le moment de la signature de la notification, la date de son envoi effectif et de sa réception par le Conseil supérieur est souvent long.
- Nombreuses sont les notifications adressées au Conseil supérieur dans le courant de l'année 2010 faisant état d'une « interruption de commun accord ». Le Conseil supérieur relève que cette forme d'interruption de mandat n'est pas explicitement prévue par le Code des sociétés. Dans la mesure où ce type d'interruption pourrait éventuellement dissimuler un problème d'indépendance, il convient d'examiner ces situations avec une attention particulière.
- Le Conseil supérieur constate, non sans étonnement, que dans 7,5 % des déclarations reçues, l'interruption du mandat est justifiée par le fait que les critères requérant la nomination d'un commissaire ne sont plus atteints, alors qu'il est traditionnellement admis que ceci ne constitue pas un motif valable pour justifier une interruption de mandat.

3.4.2. Contexte légal

L'article 38 de la directive européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006 (appelée, directive « audit »[1]) prévoit que toute interruption avant terme de mandat (révocation ou démission) du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit doit

1 Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *JOUE* L 157 du 9 juin 2006, p. 87.

être portée à la connaissance de l'autorité de supervision. En outre, cette décision d'interruption de mandat doit être motivée.

Plus précisément, l'article précité mentionne que *« les Etats membres veillent à ce que l'entité contrôlée et le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit informent l'autorité ou les autorités responsables de la supervision publique de la révocation ou de la démission du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en cours de mandat et en donnent une explication appropriée »*.

Cette disposition de la directive «audit» a été transposée en droit belge par la loi du 17 décembre 2008[2], complétant la transposition de cette directive en droit belge. Exception faite des dispositions relatives au comité d'audit et à l'obligation de déclaration d'interruption avant terme de tout mandat de commissaire, les dispositions de la directive «audit» avaient, en effet, déjà été transposées en droit belge dans le cadre des arrêtés de pouvoirs spéciaux pris en avril 2007[3].

L'article 135 du Code des sociétés, tel que révisé, se présente comme suit:

« § 1er. Les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable.

Sous peine de dommages-intérêts, ils ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste motif, par l'assemblée générale. En particulier, une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation.

Les commissaires ne peuvent, sauf motifs personnels graves, démissionner en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de leur démission.

§ 2. La société contrôlée et le commissaire informent le Conseil supérieur des Professions économiques visé à l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, de la révocation ou de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposent les motifs de manière appropriée.

Le Conseil supérieur des Professions économiques transmet, dans le mois, cette information aux différentes composantes du système de supervision publique belge, énumérées à l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.»

Les dispositions strictes régissant, depuis 1985, l'interruption de mandat du commissaire ont été maintenues mais ont été complétées, en 2007, par la mention expresse dans le Code des sociétés qu'une divergence d'opinion à propos d'un traitement comptable ou d'une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation.

En outre, une disposition complémentaire impose désormais une mesure de supervision publique en matière de décision d'interruption avant terme de tout mandat du commissaire, par l'introduction d'une obligation de déclaration, tant dans le chef du commissaire que de la société contrôlée.

Cette obligation de déclaration est d'application depuis le 8 janvier 2009, eu égard à l'entrée en vigueur de la loi du 17 décembre 2008 le dixième jour suivant sa publication au *Moniteur belge*.

3.4.3. Champ d'application

Conformément à l'article 135, § 2 du Code des sociétés, toute interruption en cours de mandat doit être portée à la connaissance du Conseil supérieur des Professions économiques. Cette déclaration doit être effectuée tant par le commissaire que par l'entité contrôlée.

a) Sociétés et associations

L'obligation d'informer de système de supervision publique de toute interruption en cours de mandat, avec mention de la motivation, ne s'applique pas aux seules sociétés, mais également aux ASBL, conformément aux dispositions de l'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations[4].

2 Loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières, *Moniteur belge* du 29 décembre 2008, 3ième édition.

3 Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par l'arrêté royal du 21 avril 2007, *Moniteur belge* du 27 avril 2007.

4 Cet article 17 de la loi précitée de 1921 prévoit en effet en son paragraphe 7 que : « Les articles 130 à 133, 134, §§ 1er, 2, 3 et 6, 135 à 137, 139 et 140, 142 à 144, à l'exception de l'article 144, alinéa 1er, 6° et 7°, du Code des sociétés sont applicables par analogie aux associations qui ont nommé un commissaire. Pour les besoins du présent article, les termes « code », « société » et « tribunal de commerce » utilisés dans les articles précités du Code des sociétés doivent s'entendre comme étant respectivement « loi », « association » et « tribunal de première instance ». »

On relèvera par ailleurs que cette obligation s'applique par analogie aux sociétés et associations qui ne sont pas tenues à nommer un commissaire mais qui se soumettent, sur une base volontaire, au régime de contrôle de leurs comptes.

b) Trois ans

La déclaration est obligatoire en cas d'interruption en cours de mandat, c'est-à-dire avant l'expiration du délai légal de trois ans.

c) Différence entre la démission (« ontslagneming ») et la révocation (« opzegging »)

Tant la démission que la révocation doivent être portées à la connaissance des composantes du système de supervision publique.

La loi opère une distinction entre les cas suivants :

- si la décision de mettre fin au mandat est prise par l'entité contrôlée, il s'agit d'une révocation (interruption forcée dans le chef du commissaire / interruption volontaire dans le chef de l'entité contrôlée) ;
- si la décision de mettre fin au mandat est prise par le commissaire, il s'agit d'une démission (interruption volontaire dans le chef du commissaire / interruption forcée dans le chef de l'entité contrôlée).

Sous l'angle de la terminologie, le texte de la loi peut prêter à confusion, dans la mesure où l'article 135 du Code des sociétés parle de « ontslag » en version néerlandaise, alors que sa version française distingue respectivement la « révocation » et la « démission ».

La différence entre les deux hypothèses est significative, eu égard aux différences tant pour ce qui concerne les conditions que la procédure. La différence aura également des conséquences pour la partie appelée, le cas échéant, à justifier de l'existence ou non de « juste motif » (dans le chef de l'entité contrôlée) ou de « motifs personnels graves » (dans le chef du commissaire).

Rappelons les principes généraux régissant la matière :

- En cas d'interruption de mandat décidée par la société (« révocation»)

  Le commissaire ne peut être révoqué par l'assemblée générale, en cours de mandat, que pour juste motif (article 135, § 1er, al. 1er du Code des sociétés).

  Avant 1985, le Code des sociétés ne prévoyait aucune règle spécifique quant à la fin de la fonction de commissaire. En tant que mandataire, le commissaire pouvait dès lors être révoqué à tout moment (ad nutum). A l'époque, tant la démission du commissaire que sa révocation n'étaient soumises à aucune condition, à l'exception du fait qu'elle ne pouvait être intempestive ou effectuée dans des conditions portant préjudice à l'autre partie.

  Depuis 1985, le Code des sociétés contient des conditions strictes en matière de révocation afin d'éviter qu'il puisse être mis fin au mandat d'un réviseur sans motif ou que sa révocation ne serve qu'à éviter qu'il ne dénonce certaines infractions au droit comptable ou au droit des sociétés.

  Peut être considéré comme « juste motif », toute circonstance imputable au commissaire qui raisonnablement empêche les mandants (par exemple, les actionnaires d'une société) de garder leur confiance en ce commissaire. Pourrait ainsi être considéré comme juste motif, une grave négligence commise par le commissaire dans l'exercice de sa mission.

  Comme précisé ci-avant, le Code des sociétés prévoit, depuis 2007, de façon explicite qu'une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation (article 135, § 1er du Code des sociétés).

  De même, le fait qu'une grande entreprise devienne une petite entreprise (lorsqu'elle passe sous les seuils fixés par l'article 15 du Code des sociétés) en réduisant ses activités n'est pas un juste motif de révocation. Les travaux parlementaires relatifs à la réforme de 1985 exposent que, dans ce cas, le commissaire reste en fonction jusqu'à la fin du terme de trois ans.

  La révocation doit être opérée par l'organe chargé de la nomination, à savoir l'assemblée générale des actionnaires. Toutefois, lorsqu'il existe un conseil d'entreprise, celui-ci doit être consulté au préalable. La révocation doit intervenir soit à la demande, soit sur l'avis conforme du conseil d'entreprise (article 159 du Code des sociétés). En l'absence d'avis conforme, la révocation sera

considérée comme nulle (article 160 du Code des sociétés).

L'article 136 du Code des sociétés prévoit une procédure assez détaillée lorsque l'assemblée générale est appelée à se prononcer sur la révocation du commissaire :

« Si l'assemblée générale est appelé à délibérer sur la révocation d'un commissaire, l'inscription de cette question à l'ordre du jour doit immédiatement être notifiée à l'intéressé. Le commissaire peut faire connaître par écrit à la société ses observations éventuelles. Ces observations sont annoncées dans l'ordre du jour et elles sont mises à la disposition des associés, conformément aux articles 269, 381 et 535. Un exemplaire de ces observations est également transmis sans délai aux personnes qui ont accompli les formalités requises pour être admises à l'assemblée.

La société peut, par requête adressée au président du tribunal de commerce et notifiée préalablement au commissaire [...], demander l'autorisation de ne point communiquer aux associés les observations qui sont irrelevantes ou de nature à nuire injustement au crédit de la société. Le président du tribunal de commerce entend la société et le commissaire [...] en chambre du conseil et statue en audience publique. Sa décision n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel ».

En cas de révocation sans juste motif, le commissaire ainsi déchu de ses fonctions pourra obtenir de la société des dommages-intérêts (article 135, § 1er, alinéa 1er du Code des sociétés).

- En cas d'interruption de mandat à l'initiative du commissaire (« démission »)

Depuis 1985, le Code des sociétés contient des conditions strictes en matière de démission :

« Les commissaires ne peuvent, sauf motif personnel grave, démissionner en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission » (article 135, § 1er, alinéa 2 du Code des sociétés).

Le Gouvernement motive cette disposition, dans l'exposé des motifs précédant la loi de 1985 réformant le révisorat d'entreprises, en invoquant le fait qu'il convient d'éviter qu'un commissaire qui a constaté des infractions ou des irrégularités ne soit tenté d'esquiver ses responsabilités en démissionnant, sans faire usage des pouvoirs dont il dispose et sans respecter les obligations qui lui incombent.

Si le commissaire possède des « motifs personnels graves », celui-ci peut démissionner immédiatement. Il n'est, en effet, pas tenu d'attendre la prochaine assemblée générale. Peut, par exemple, être considéré comme motif personnel grave un accident ou une maladie grave qui rendrait le commissaire indisponible pour une longue période. Il doit s'agir d'un motif qui tient au commissaire lui-même.

Il ne peut, par contre, pas y avoir de «motif personnel» lorsque ce motif découle de l'exécution de la mission, par exemple, lorsque les dirigeants font obstacle à la bonne exécution des contrôles.

Le commissaire peut également être amené à mettre fin à son mandat sans invoquer de motifs personnels graves, par exemple lorsque les dirigeants font obstacle à la bonne exécution de sa mission ou l'existence de divergences fondamentales avec la direction de la société qui sont de nature telle que le commissaire estime qu'il n'est plus en mesure d'assumer la responsabilité de l'attestation des comptes annuels. Une telle démission en cours de mandat ne pourra intervenir qu'à l'occasion d'une assemblée générale des actionnaires (le cas échéant, convoquée à la demande du commissaire) et à condition que le commissaire ait fait rapport par écrit sur les motifs ayant conduit à sa démission.

L'alinéa 2 de l'article 159 du Code des sociétés prévoit, en outre, qu'en cas de démission, le commissaire est tenu d'informer, par écrit, le conseil d'entreprise des raisons de sa démission.

Contrairement au rapport de révision, le rapport de démission n'a pas de caractère public, eu égard au secret professionnel auquel est tenu le commissaire même lorsqu'il n'est plus en fonction dans la société.

d) Interruption « de commun accord »

Le Code des sociétés ne prévoit pas l'hypothèse d'une interruption du mandat du commissaire décidée de commun accord entre les parties concernées, c'est-à-dire l'assemblée générale – et, s'il échet, le conseil d'entreprise– d'une part, et le commissaire, d'autre part.

Ce type d'interruption, basée sur le droit commun des obligations, s'avère cependant pratique courante.

Il y a lieu de considérer que cette catégorie d'interruption de mandat du commissaire est également soumise à l'obligation de déclaration prévue par l'article 135, § 2 du Code des sociétés. En effet, l'objectif poursuivi par le législateur ne peut logiquement pas être d'éluder la communication d'informations aux composantes du système de supervision publique dans ce type de situations sachant que celles-ci sont susceptibles de dissimuler un problème d'indépendance.

3.4.4. Modalités de l'obligation de déclaration

Tant l'entité contrôlée que le commissaire doivent informer le Conseil supérieur des Professions économiques l'interruption du mandat du commissaire.

Ils devront, en outre, en exposer les motifs de manière appropriée. Cela implique que la motivation doit être telle qu'elle permette aux composantes du système de supervision d'exercer de manière adéquate leur mission.

La confrontation des motifs invoqués par les deux parties permettra, dans certains cas, de dégager des informations utiles.

Le législateur n'a pas fixé de délai pour la transmission de l'information au Conseil supérieur des Professions économiques. A défaut d'un délai précis, il y a lieu de considérer que la déclaration doit être instantanée, au moment de la décision d'interruption du mandat.

Par ailleurs, on relèvera que le législateur n'a pas, non plus, déterminé les formalités précises pour la transmission de cette déclaration.

Le Conseil supérieur est informé, par courrier, tant par les sociétés que par les réviseurs d'entreprises, des interruptions de mandats de commissaire et de la motivation des ces décisions. Dans certains cas, des documents probants, tels que la publication aux Annexes du Moniteur belge, des extraits de procès-verbaux d'assemblées générales, etc., ont été joints à la déclaration.

Concrètement, une déclaration peut être faite au moyen de l'envoi d'un courrier à l'adresse suivante :
Conseil supérieur des Professions économiques
A l'attention du Président
North Gate III – 6ième étage
16, Boulevard du Roi Albert II
1000 Bruxelles

Il est également possible de compléter le formulaire de déclaration mis à disposition sur le portail internet commun aux différentes composantes du système de supervision publique[5], d'où il peut être téléchargé, de l'imprimer et de le signer. Ce courrier doit ensuite être envoyé, sous pli postal, au Conseil supérieur des Professions économiques, à l'attention de son Président.

Durant l'année 2011, le Conseil supérieur se propose de réaliser une simplification administrative des aspects pratiques de la déclaration, en premier lieu, au sein même du système de supervision publique et, ensuite, à l'intention des sociétés et des réviseurs d'entreprises soumis à l'obligation d'une déclaration d'interruption de mandat. Une proposition sera élaborée en vue de permettre une déclaration électronique (assurant l'identité des parties) et une déclaration en ligne. Au préalable, il conviendra d'examiner dans quelle mesure le cadre légal et réglementaire actuel devra faire l'objet d'adaptations.

3.4.5. Mission du Conseil supérieur des Professions économiques

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été chargé, conformément à l'article 77 de la loi du 22 juillet 1953, d'une fonction de coordination au sein du système de supervision publique. En cette qualité, le Conseil supérieur est chargé de communiquer aux différentes composantes du système belge de supervision publique, toutes les informations qu'il a reçues, soit du commissaire, soit de la société qui a nommé un commissaire, ayant trait aux déclarations d'interruption en cours de mandat.

Il ressort de l'article 43, § 1er, alinéa 1er de la loi de 1953 que le système de supervision publique,

5 www.oversight-audit-belgium.eu/

qui assume la responsabilité finale de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, 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 ;
- des instances disciplinaires ;
- du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Les informations reçues doivent être communiquées dans le mois aux entités susvisées, conformément aux dispositions de l'article 135, § 2 du Code des sociétés.

Durant l'année 2010, le Conseil supérieur a systématiquement communiqué les informations relatives aux déclarations d'interruption de mandat qu'il a reçues aux différentes composantes du système de supervision publique.

Le législateur n'a pas déterminé les modalités précises pour la transmission de ces informations aux composantes de la supervision publique.

A défaut de modalités précises, le Conseil supérieur a appliqué en 2010 les principes suivants :

- la langue des courriers adressés par le Conseil supérieur aux composantes de la supervision publique est déterminée par référence au rôle linguistique du commissaire dont le mandat est interrompu.
- en ce qui concerne le procureur général territorialement compétent, les courriers sont adressés au procureur général compétent pour la juridiction où se situe le siège du cabinet de révision ou, si une personne physique a été nommée, du domicile du réviseur d'entreprises. Eu égard aux compétences spécifiques du procureur général de Bruxelles dans les domaines du droit financier, économique et commercial[6], toutes les déclarations lui sont également adressées.
- en ce qui concerne les instances disciplinaires, c'est en fonction du rôle linguistique du commissaire que les informations seront transmises soit aux instances disciplinaires francophones, soit aux instances disciplinaires néerlandophones. Dans la mesure où chaque instance disciplinaire agit en toute autonomie, tant le président effectif et suppléant de l'instance disciplinaire en première instance que le président effectif et suppléant de la commission d'appel sont informés des déclarations d'interruption de mandat.

Afin d'assurer une transmission correcte et précise des informations reçues aux différentes composantes du système belge de supervision publique, il importe d'établir avec certitude l'identité de la société concernée. Le Conseil supérieur procède dès lors à la consultation des données publiques disponibles sur le site internet de la Banque-Carrefour des Entreprises. Les publications aux Annexes du Moniteur belge ayant trait à toute nomination et/ou révocation/démission du commissaire faisant l'objet d'une déclaration, sont recherchées et examinées.

L'identité du commissaire (personne morale et représentant permanent ou personne physique) est, elle aussi, vérifiée par la consultation des données disponibles sur le registre public des réviseurs d'entreprises.

Toute information reçue que ce soit du commissaire ou de la société contrôlée est transmise simultanément sous pli postal aux différentes composantes du système de supervision publique.

Dès la réception, par le Conseil supérieur, d'une déclaration d'interruption de mandat du commissaire par une des parties concernées (soit le commissaire, soit l'entité faisant l'objet d'un contrôle légal des comptes), toutes les informations que celle-ci contient sont transmises sous pli postal aux différentes composantes de supervision publique. Par la même occasion, le Conseil supérieur adresse à l'autre partie, dont la déclaration n'a pas encore été reçue, un courrier rappelant les obligations découlant de l'article 135, § 2 du Code des sociétés. Un suivi de cette démarche est mis en place afin de veiller à la transmission d'une déclaration par les deux parties.

Compte tenu des compétences spécifiques de chacune des composantes du système de supervision publique, il appartient à chacune de celles-ci de décider de façon autonome de la suite à donner aux informations reçues. Les autorités compétentes pour l'examen des dossiers

6 Voyez à ce propos, l'arrêté royal du 6 mai 1997 relatif aux tâches spécifiques des membres du collège des procureurs généraux (*Moniteur belge* du 14 mai 1997), tel que révisé en 2003, qui précise notamment les compétences du procureur général de Bruxelles. Celui-ci se voit confier des tâches dans les domaines du droit financier, économique et commercial.

individuels[7] procéderont, le cas échéant, à une analyse plus fouillée des informations reçues, voire initieront une enquête d'initiative.

En outre, le Conseil supérieur transmet les informations reçues également à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, et ce dans le cadre de l'article 77, § 2 de la loi de 1953. Ceci devrait permettre à l'organisation professionnelle de tenir compte de ces informations dans le cadre de sa contribution aux missions de contrôle de qualité et de surveillance telles que définies par la loi 1953.

Le Conseil supérieur adresse également un accusé de réception à chaque commissaire introduisant une déclaration d'interruption de mandat ainsi qu'à chaque entité contrôlée concernée. Pour ce qui concerne le réviseur d'entreprises, l'accusé de réception est adressé à l'établissement du cabinet de révision dont relève le représentant permanent. Pour ce qui concerne l'entité contrôlée, l'accusé de réception est envoyé au siège.

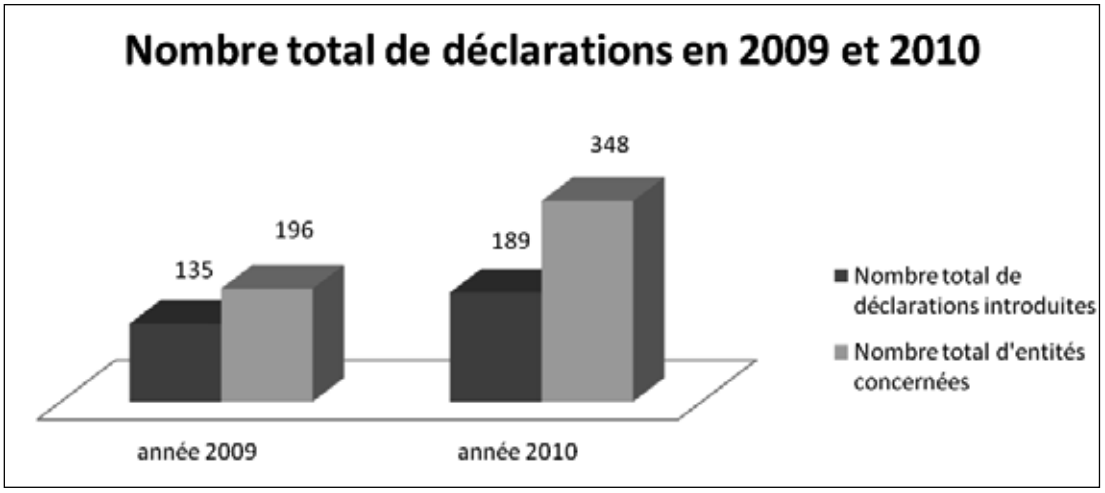
3.4.6. Données statistiques relatives à 2010

a) Nombre total de déclarations – nombre de sociétés contrôlées

Dans le courant de l'année 2010, le Conseil supérieur a été saisi 189 déclarations d'interruption de mandat de commissaire.

Ces 189 déclarations concernent une interruption de mandat de commissariat aux comptes au sein de 348 entités contrôlées. La déclaration porte en effet souvent sur plusieurs sociétés, le départ du commissaire ayant dès lors des répercussions pour le mandat de commissaire dans plusieurs autres entreprises. Tel est, par exemple, le cas lorsqu'une décision, prise au niveau du groupe, a des répercussions pour de nombreuses entreprises liées à ce groupe.

La comparaison des chiffres relatifs à 2010 avec ceux de 2009 permet de constater une augmentation du nombre de déclarations. En 2009, le Conseil supérieur avait été saisi de 135 déclarations relatives à 196 entités contrôlées.



7 La loi de 1953 répartit les missions au sein du système de supervision publique comme suit :
- d'une part, pour les aspects généraux à la profession de réviseur d'entreprises, la responsabilité finale de la supervision de l'approbation des normes et recommandations professionnelles est confiée au Ministre fédéral en charge de l'Economie et au Conseil supérieur des Professions économiques ;
- d'autre part, pour les aspects individuels relatifs aux réviseurs d'entreprises, la responsabilité finale :
  1°) de la supervision de l'agrément et de l'inscription au registre public est confiée au Procureur général ;
  2°) de la formation continue, du contrôle de qualité et de la surveillance est confiée à la Chambre de renvoi et de mise en état ;
  3°) du système disciplinaire est confiée aux instances disciplinaires.
  Par ailleurs, une compétence d'avis est confiée au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

L'augmentation du nombre de dossiers en 2010 est probablement en partie due au fait que l'obligation de déclaration, instaurée début 2009, est connue à plus large échelle entre-temps. Il convient également de mentionner le phénomène de l'intégration d'un réviseur d'entreprises dans un nouveau cabinet d'audit, ayant entraîné la cessation d'un nombre important de mandats et leur transfert vers le nouveau cabinet. Dans le cas d'espèce, le réviseur d'entreprises concerné a introduit, au cours de l'année 2010, une déclaration d'interruption de mandat pour 67 sociétés. Ce faisant, le réviseur en question s'avère être à l'origine de pratiquement 1/5ième du nombre total des interruptions de mandat de commissariat aux comptes déclarées en 2010.

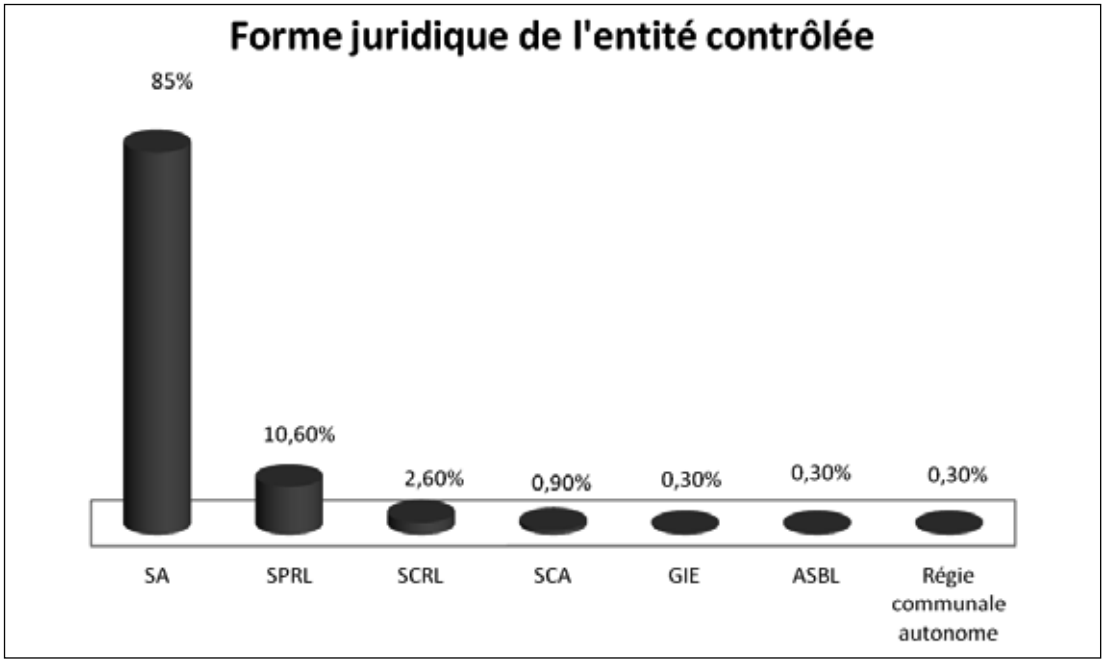
b) Forme juridique des entités contrôlées

Dans la plupart des cas, les entités contrôlées concernées par une déclaration d'interruption du mandat de commissariat aux comptes ont la forme d'une société anonyme (en abrégé, SA).

Plus précisément, pour l'année 2010, 85 % des entités contrôlées concernées par une telle déclaration, ont la forme d'une SA.

Pour 10,6 % des entités contrôlées, il s'agit d'une société privée à responsabilité limitée (en abrégé, SPRL).

Les autres déclarations concernent quelques société coopérative à responsabilité limitée (en abrégé, SCRL) (2,6 %), une association sans but lucratif (en abrégé, ASBL), un groupement d'intérêt économique (en abrégé, GIE), trois sociétés en commandite par actions (en abrégé, SCA) et enfin, une régie communale autonome.



c) Typologie de changement

Dans la plupart des cas d'interruption de mandat de commissariat aux comptes, le nouveau commissaire est immédiatement nommé. Les publications effectuées par l'entreprise contrôlée aux Annexes du *Moniteur belge* permettent d'identifier le nouveau commissaire de l'entreprise en question.

Dans un nombre limité de cas, cependant, l'argument invoqué pour interrompre de manière anticipée le mandat de commissariat aux comptes consiste dans le fait que la société ne répondrait pas (ou plus) aux critères impliquant l'obligation de nommer un commissaire et qu'il ne sera plus procédé à la nomination d'un commissaire. Pour l'année 2010, ces cas correspondent à 7,5 % du nombre total d'interruptions de mandat.

Il est assez frappant de constater que pour 9,5 % des entités contrôlées qui, en 2010, ont introduit une déclaration, les Annexes au Moniteur belge ne contiennent aucune information à propos d'une éventuelle nomination d'un nouveau commissaire, alors que l'argument invoqué pour justifier l'interruption du mandat ne se réfère pas à l'extinction de l'obligation de nommer

un commissaire. Nul ne sait s'il faut en déduire qu'il n'y a plus eu de nomination de commissaire ou que l'obligation de publication relative aux mandats de commissaire n'a été respectée.

Il est intéressant d'analyser l'information mise à disposition du public afin de définir le « type » de cabinet d'audit dont les « anciens » et les « nouveaux » commissaires font partie : cet exercice procède par une répartition en fonction de la taille du cabinet dont les commissaires font partie. Une distinction peut être opérée entre les cabinets couramment appelés « Big 4 », les « cabinets de taille moyenne » et les « plus petites structures». Cette répartition se fonde notamment sur une classification arrêtée par le Conseil supérieur dans une autre étude, en l'occurrence celle relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique[8].

L'analyse peut ensuite porter sur la typologie de changement, c'est-à-dire, la question de savoir si le nouveau commissaire est choisi parmi les professionnels qui font partie d'un cabinet de taille identique ou plutôt d'un cabinet de taille plus grande ou plus petite.

Les déclarations reçues en 2010 par le Conseil supérieur permettent de dégager les constatations suivantes:

Le commissaire dont le mandat est interrompu :

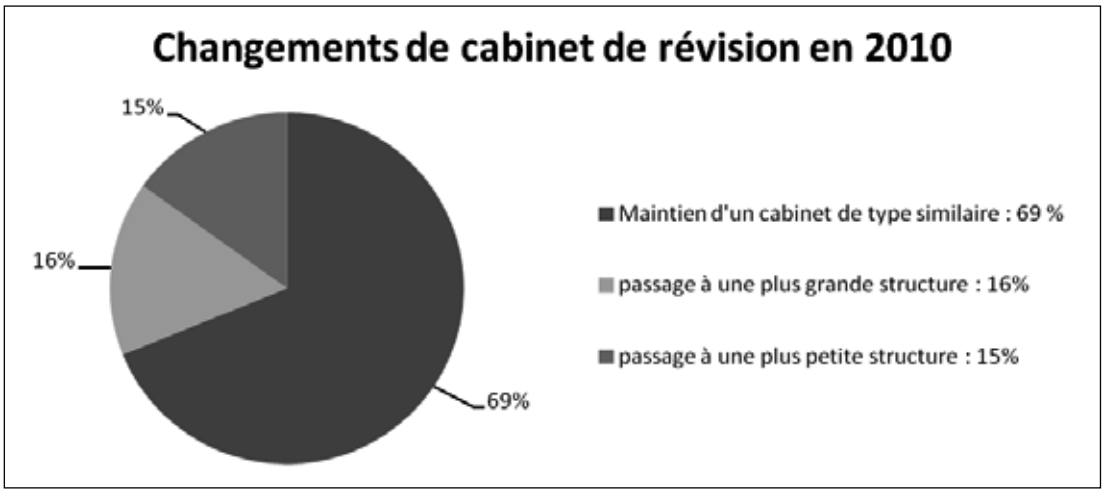
- fait partie d'un cabinet appartenant aux « Big 4 » : dans 60 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant aux « cabinets de taille moyenne » : dans 30 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant à des « plus petites structures » : dans 10 % des entités concernées.

Le commissaire nommé après l'interruption du mandat de son prédécesseur :

- fait partie d'un cabinet appartenant aux « Big 4 »: in 60 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant aux « cabinets de taille moyenne »: dans 35 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant à des « plus petites structures »: dans 5 % des entités concernées.

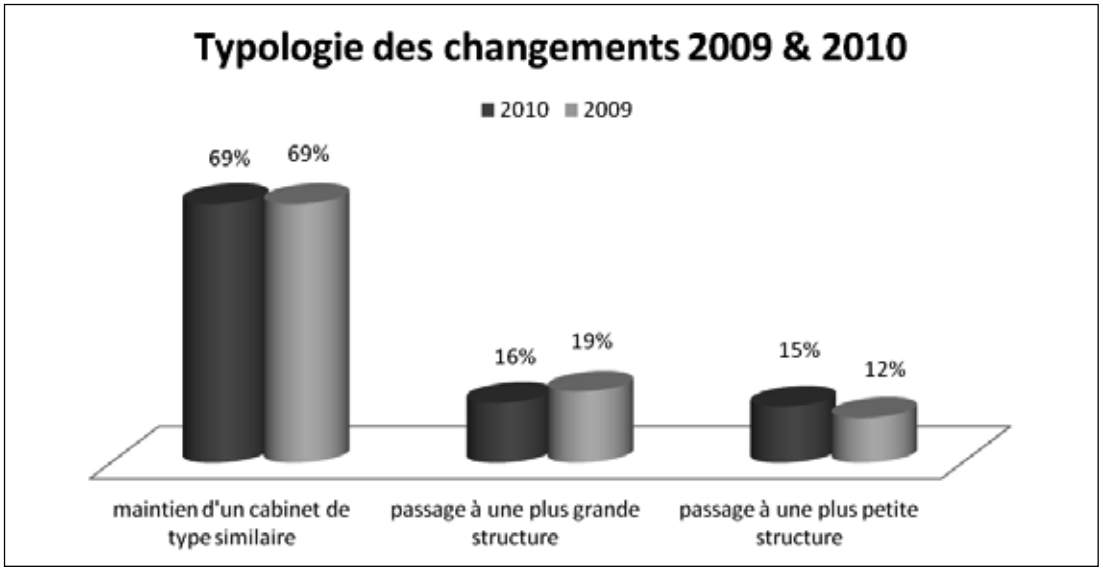
Quant au changement (éventuel) au niveau de la taille du cabinet, la typologie des changements se présente comme suit pour 2010 :

- Maintien d'un cabinet de taille similaire : 69 %
- Passage à une plus grande structure : 16 %
- Passage à une plus petite structure : 15 %.



8 Voir à ce propos, ci-avant, le point 3.1 du présent rapport annuel.

Les informations relatives à la *typologie des changements* confirment plus ou moins les constatations faites au départ des déclarations introduites durant l'année 2009 :

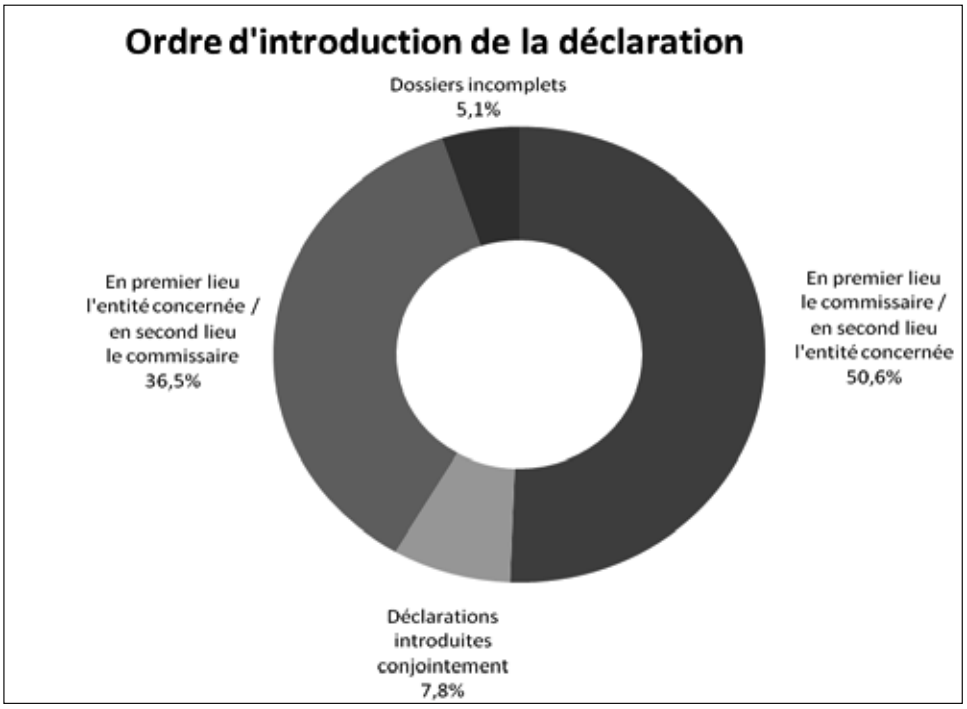


d) Ordre d'introduction de la déclaration

Dans la majorité des cas, la déclaration est effectuée par le commissaire et l'entité concernée dans un courrier distinct, adressé au Conseil supérieur.

Certaines déclarations sont cependant introduites à l'aide d'un courrier commun cosigné par le commissaire et l'entité concernée. D'autres encore sont introduites, certes par des courriers séparés, l'un établi par l'entreprise et l'autre par le commissaire, mais transmises sous le même pli. Pour l'année 2010, on relèvera que, pour 7,8 % du total des entités concernées, la déclaration est transmise au Conseil supérieur conjointement.

Dans les autres cas, la déclaration est effectuée, en premier lieu, par le commissaire et, en second lieu, par l'entreprise dans 50,6 % des cas. Pour le solde des dossiers (36,5 %), la déclaration est adressée, en premier lieu, par l'entreprise et, en second lieu, par le commissaire.



Dès la réception d'une déclaration d'interruption de mandat, le Conseil supérieur vérifie si le dossier est complet, c'est-à-dire, s'il contient une motivation justifiant, dans le chef des deux parties (tant le commissaire que l'entité concernée), l'interruption du mandat de commissaire. Si tel n'est pas le cas, le Conseil supérieur adresse un courrier à la partie dont la déclaration n'a pas été reçue afin de lui rappeler l'obligation imposée par l'article 135, § 2 du Code des sociétés.

En 2010, le Conseil supérieur s'est vu contrait, pour 2 déclarations sur 3, d'adresser un courrier à l'autre partie pour lui demander de transmettre l'information requise légalement avant de pouvoir communiquer celle-ci aux autres composantes du système de supervision publique. Dans certains cas exceptionnels où un simple rappel n'a pas été suffisant, un second rappel a dû être envoyé sous pli recommandé avec accusé de réception.

Malgré un suivi rigoureux et une stricte procédure de rappel, le Conseil supérieur doit malheureusement constater que 5,1 % du nombre total des entités concernées n'ont donné aucune suite à la demande du Conseil supérieur de compléter le dossier. Dans la quasi-totalité des cas, c'est l'entité concernée qui reste en défaut de transmettre la déclaration imposée par la loi.

Dans deux de ces dossiers, le commissaire fait valoir que des différends importants sont à la base de son départ. A cet égard, il est inquiétant de constater que les dirigeants de l'entreprise en question n'ont pas jugé bon de respecter l'obligation légale de déclaration auprès du Conseil supérieur. La situation est quelque peu différente lorsque les critères imposant la nomination d'un commissaire ne sont plus dépassés ou en cas de liquidation de l'entité contrôlée ou de sa reprise par une autre société.

e) Motivation

La majorité des déclarations introduites concernent une interruption de mandat de commissariat aux comptes qualifiée par les parties comme étant de nature non-conflictuelle.

La déclaration transmise via courrier précise souvent que l'interruption du mandat a fait l'objet d'une « concertation préalable » entre l'entreprise, d'une part, et le commissaire, d'autre part, voire d'un « accord amiable ».

A l'aune de la motivation mentionnée dans la déclaration transmise via les différents courriers reçus en 2010, il en ressort que, dans 67 % des cas, la décision d'interrompre le mandat du commissaire est prise par l'entité contrôlée.

Lorsque la décision d'interruption est prise par l'entité contrôlée, un certain nombre de motifs sont avancés, tels que :

- nouvelle société-mère – modification de la structure de l'actionnariat ;
- souhait de la société-mère de désigner un seul commissaire pour l'ensemble du groupe ;
- nouveau contrôleur des comptes au niveau du groupe ;
- réorganisation des mandats de révision au sein du groupe afin d'assurer l'unicité du contrôle des comptes statutaires et consolidés ;
- centralisation de l'audit du groupe auprès d'un seul réseau international ;
- harmonisation – réexamen des mandats de contrôle ;
- politique de rotation suivie par la société-mère ;
- démission du représentant du cabinet d'audit ;
- reprise de la société contrôlée – demande d'interruption de mandat introduite par le groupe ;
- un seul contrôleur à l'échelle mondiale ;
- nomination d'un nouveau contrôleur disposant d'une structure internationale, eu égard au développement international de la société et à l'expérience dont dispose le nouveau cabinet dans le contrôle des entreprises cotées ;
- décision du groupe de centraliser le contrôle des filiales européennes ;
- unicité et efficacité du contrôle au sein du groupe.

Dans un nombre limité de cas, plus particulièrement dans 7,5 % du nombre total des entités concernées (26 des 348 entités concernées), le mandat est interrompu au motif que la nomination d'un commissaire ne serait plus requise, par exemple, parce que la société quitte le groupe et de ce fait ne répond plus aux critères imposant la nomination d'un commissaire.

Traditionnellement, le fait pour une grande entreprise de devenir, dans le courant du mandat du commissaire, petite (et ne franchissant dès lors plus les seuils de l'article 15 du Code des sociétés), par exemple, à la suite d'une diminution de ses activités, n'est toutefois pas

considéré comme un motif valable justifiant une révocation ou une démission au sens de l'article 135, § 1er, alinéa 2 du Code des sociétés. Les travaux parlementaires relatifs à la réforme da la législation sur le révisorat d'entreprises de 1985 précisent à cet égard que le commissaire reste en fonction jusqu'au terme de la période de trois ans.

Or, dans seulement 8 cas sur 26, les réviseurs d'entreprises formulent une observation sous la forme d'un rappel aux sociétés concernées que l'interruption du mandat n'enlève rien à l'obligation de nommer un autre commissaire et que le non-respect du Code des sociétés peut engager la responsabilité des administrateurs.

En ce qui concerne le motif d'une modification de l'actionnariat, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises a confirmé que la révocation ou la démission du commissaire est recevable *« dans la mesure où les formalités légales sont respectées (à l'inclusion des formalités à l'égard du conseil d'entreprise et du Conseil supérieur) et qu'il soit fait rapport sur les comptes annuels si, au moment de la révocation ou démission, l'exercice de l'entité a déjà été clôturé »* [9].

En 2010, un seul dossier avance, comme motif de l'interruption du mandat, le souhait du groupe d'obtenir des tarifs plus compétitifs pour la fonction de commissaire aux comptes et sa décision de lancer un nouvel appel d'offres pour l'ensemble du groupe.

Dans un autre dossier, l'entité contrôlée invoque des considérations d'ordre pratique en matière de coordination et d'administration générale ainsi que le souhait d'assurer une plus grande unicité dans le contrôle du groupe.

L'analyse des déclarations montre que la décision d'interruption de mandat est prise à l'initiative du commissaire dans seulement 3,6 % des cas. *Lorsque la décision d'interruption est prise par le commissaire*, un certain nombre de motifs sont avancés, tels que :

- problème d'indépendance en raison d'autres services prestés par le groupement d'intérêt dont relève le commissaire ;
- modification de l'actionnariat de l'entité contrôlée – naissance d'un conflit d'intérêts dans le chef du commissaire – motifs impérieux et personnels du commissaire ;
- démission du commissaire en raison de la prestation d'autres services par le département comptabilité du cabinet d'audit ;
- cessation des activités en raison de la prestation de services auxiliaires par une entité liée au commissaire ;
- cessation des activités professionnelles du commissaire (maladie/retraite) ;
- motifs personnels graves dans le chef du commissaire – distance trop importante entre le domicile du commissaire et le siège du client.

La scission d'un cabinet d'audit dans le courant de 2010, suivie par la démission d'un des représentants permanents et sa renomination au nom d'une autre société de révision, se traduit par l'introduction par ce réviseur d'entreprises d'une déclaration d'interruption de mandat de commissariat aux comptes dans 67 sociétés, représentant 19,3 % du total des entités concernées par une déclaration en 2010.

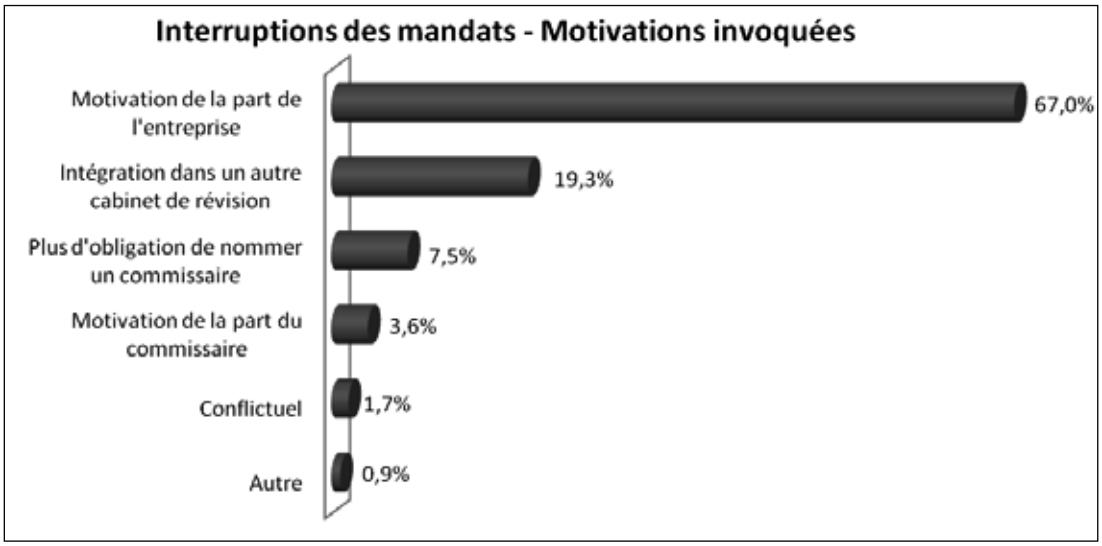
Outre les interruptions « non-conflictuelles » évoquées ci-avant, 1,7 % des interruptions peuvent être considérées comme étant de nature conflictuelle. En effet, pour l'année 2010, 5 dossiers font clairement état d'importants différends entre le commissaire et les dirigeants ainsi que le fait que la détérioration de l'entente est à la base de la décision d'interrompre le mandat du commissaire. Dans un dossier, la société contrôlée fait part de son insatisfaction au sujet des services prestés par le commissaire et déclare que certaines de ses pratiques seraient critiquables.

Les motifs avancés en cas d'interruption conflictuelle sont notamment les suivants :

- sérieux différends avec les dirigeants, de nature telle que le commissaire refuse d'assumer encore la responsabilité de la déclaration relative aux comptes annuels ;
- différend à la suite du redressement des comptes annuels ;
- détérioration de l'entente professionnelle avec le commissaire empêchant la poursuite de la collaboration ; cette détérioration serait en premier lieu due aux problèmes rencontrés dans la communication interne et ce à propos de différents sujets ;
- insatisfaction au sujet des services prestés par le commissaire, notamment en ce qui concerne la ponctualité des travaux ;
- discussions concernant une éventuelle réserve de la part du commissaire.

Enfin, dans certains cas les motifs avancés par l'entité concernée ne correspondent pas à ceux que le commissaire fait valoir.

9 Travaux du Conseil de l'IRE, réunion du 8 octobre 2010, *Tax Audit § Accountancy*, 25/2010, p. 46.



f) Moment de la déclaration

Force est de constater que le Code des sociétés ne précise pas quand une déclaration doit être faite. Dans la pratique, on peut constater que les déclarations sont effectuées après que l'assemblée des actionnaires ait pris sa décision. Il arrive cependant que la déclaration soit déjà faite au moment où l'organe d'administration décide de proposer l'interruption de mandat à l'assemblée générale.

g) Moment de l'interruption de mandat

Il ressort des déclarations introduites auprès du Conseil supérieur que :

- dans 41,5 % des cas, l'interruption du mandat de commissariat aux comptes intervient plus de deux ans avant le terme légal de trois ans ;
- dans 44 % des cas, moins de deux ans et plus d'un an avant le terme du mandat ;
- dans 14,5 % des cas, moins d'un an avant le terme du mandat.

h) Cas particuliers

Dans la plupart des cas, la déclaration est effectuée, au nom de l'entité concernée, par une personne mandatée pour représenter juridiquement la société. Il peut s'agir d'un ou de plusieurs administrateurs, de l'administrateur-délégué ou du directeur financier.

Dans un dossier, la déclaration a été effectuée par la fiduciaire de l'entité concernée.

Dans trois autres dossiers, c'est un avocat qui, au nom de la société, a procédé à la déclaration. Dans deux de ces dossiers, l'intervention du commissaire était mise en question.

Dans un dernier dossier, enfin, c'est un liquidateur qui a effectué la déclaration au nom d'une société.

i) Autres constatations

Comme mentionné ci-avant, les avis publiés par l'entité concernée aux Annexes du *Moniteur belge* reprenant les déclarations relatives à la démission et/ou la révocation du commissaire sont recherchés et vérifiés.

L'article 74, 2°, b) du Code des sociétés impose en effet le dépôt au dossier de la société et la publication aux Annexes du *Moniteur belge* de *« l'extrait des actes relatifs à la nomination et la cessation des fonctions des (...) commissaires »*. La publication relève de la responsabilité de l'organe d'administration de la société concernée.

Dans la majorité des cas, il s'avère que les publications imposées par le droit des sociétés sont effectivement effectuées.

Il n'en demeure malheureusement pas moins l'existence de quelques dossiers d'interruption du mandat de commissaire dont aucune trace n'est trouvée aux Annexes du Moniteur belge (plus particulièrement pour 7,2 % du total des déclarations). Il arrive même que toute publication au sujet de la fonction de commissaire fait défaut, en ce compris ce qui concerne la nomination initiale.

Dans le souci de préserver les intérêts de la vie économique et sociale, le Conseil supérieur souligne l'importance d'une information claire et précise au sujet de la nomination et l'éventuelle interruption du mandat de commissaire. Il est également d'avis que les réviseurs d'entreprises devraient davantage insister auprès de la société concernée sur un suivi de cette obligation de publication imposée par le Code des sociétés.

Toujours sur la base de l'information publiée relative aux sociétés qui, en 2010, étaient concernées par une déclaration d'interruption de mandat, le Conseil supérieur a pu constater que, dans environ 25 % des cas, les honoraires du commissaire (soit du nouveau commissaire, soit du commissaire sortant, soit des deux) sont publiés. Bien que cette publication ne soit en principe pas obligatoire, elle augmente sans aucun doute la transparence des rémunérations du commissaire.

3.5. Consultation européenne autour du rôle de l'audit légal des comptes

La Commission européenne a lancé le 13 octobre 2010 une consultation publique[1] autour du rôle de l'audit légal et du cadre plus large dans lequel les audits sont effectués. Il convient de situer cette consultation au lendemain de la crise financière engendrée par la chute de la banque d'investissement Lehman Brothers et le souci de la Commission de savoir si un renforcement du rôle des auditeurs permettrait de limiter les risques qui pèsent sur le système financier.

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

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

- ***l'indépendance des auditeurs*** – Les auditeurs sont-ils réellement indépendants et critiques lorsqu'ils examinent les états financiers d'une entreprise alors que cette même entreprise est une cliente ou une cliente potentielle de services autres que d'audit ?
- ***la confiance que les parties prenantes peuvent avoir dans les états financiers audités*** – Y a-t-il un décalage entre les attentes et la réalité parmi les parties prenantes concernant la portée et la méthodologie de l'audit? Dans l'affirmative, sur quels aspects ?
- ***l'existence d'un risque systémique dû à la forte concentration dans le secteur de l'audit*** – Quelles seraient les conséquences de la disparition de l'une des grandes sociétés d'audit pour le système financier au sens large ? Cela pourrait-il avoir des implications pour la stabilité financière ?
- ***le rôle des autorités de surveillance et l'efficacité de la surveillance nationale*** – Des changements sont-ils nécessaires ? Dans l'affirmative, de quelle nature ?
- ***un réel marché intérieur de l'audit et la suppression des barrières qui font qu'actuellement le marché de l'audit est principalement un marché national*** – L'idée d'un passeport européen pour les auditeurs serait-elle pertinente ?
- ***les besoins spécifiques des petites entreprises*** – Comment parvenir à garantir l'application proportionnée des règles pour les PME ? Quid de l'audit des PME ? Rôle éventuel des normes internationales d'audit ?
- ***la concentration du marché de l'audit*** – L'audit est un marché mondial où les sociétés sont des réseaux internationaux. Comment coordonner plus efficacement les efforts au niveau international ? Comment veiller à l'émergence de petits et moyens cabinets d'audit ?

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

*

* *

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.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a pris l'initiative, dans son rôle de coopération au niveau national, de réunir les représentants des différentes composantes du

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

système de supervision publique mis en place en Belgique afin d'examiner l'opportunité de transmettre une contribution résultant de l'échange de vues.

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

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

Ce document, élaboré en réponse aux questions reprises dans le livre vert, s'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.

Cette prise de position commune transmise à la Commission européenne en langue française figure ci-avant in extenso dans le présent rapport annuel commun.

*

* *

La Commission a publié[2], le 4 février 2011, le résumé des réponses[3] à la consultation publique lancée le 13 octobre 2010 ainsi que les réponses individuelles reçues des parties prenantes.

Une conférence[4] de deux jours a également été organisée par la Commission européenne les 9 et 10 février 2011, intitulée «Information financière et Audit – Le temps est-il venu de changer?».

La Commission devrait annoncer, dans le courant de l'année 2011, quelles mesures elle envisage de mettre en œuvre.

2 Voir la page suivante du site internet de la DG Marché intérieur de la Commission européenne: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm.

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

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

4. Le système de supervision publique mis en place en Belgique dans une perspective européenne

4.1. Transposition en droit belge de la directive « audit »

4.1.1. Inscription dans le registre public de contrôleurs et d'entités d'audit de pays tiers

L'arrêté royal[1] du 3 septembre 2010 relatif à l'inscription des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers a été publié au Moniteur belge du 15 septembre 2010.

Il convient de situer cette mesure dans le cadre des dispositions de la loi du 22 juillet 1953 réglant l'inscription d'un contrôleur légal des comptes ou d'une entité d'audit d'un pays tiers dans le registre public ainsi que leur supervision publique. L'arrêté royal contient plus précisément les modalités d'exécution de l'article 7, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 et complète la transposition en droit belge des articles 45 et 46 de la directive européenne 2006/43/CE, couramment appelée la directive « audit ». Les règles relatives à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs légaux des comptes et des entités d'audit de pays tiers sont également précisées.

Il sera désormais possible aux contrôleurs ou entités d'audit de pays tiers de bénéficier d'une *mention distincte en cette qualité* au registre public. Ces professionnels ne seront inscrits au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises que dans le seul objectif de leur permettre de présenter un rapport d'audit concernant les comptes annuels ou consolidés d'une société constituée en dehors de la Communauté dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé en Belgique.

Le Conseil supérieur a émis un avis[2] le 4 mars 2010 à propos du projet d'arrêté royal. Auparavant, le Conseil supérieur s'était permis d'attirer l'attention du Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions afin que les initiatives voulues soient prises en la matière. Aussi longtemps que cet arrêté d'exécution n'était pas pris, il n'était pas possible de donner suite à une quelconque demande concrète de mention distincte au registre public de la part des contrôleurs ou entités d'audit de pays tiers.

Tel n'est plus le cas depuis la publication de l'arrêté royal.

4.1.2. Affinement du cadre légal belge

Le Conseil supérieur des Professions économiques constate que la transposition de certaines dispositions de la directive « audit » en droit belge peuvent faire l'objet d'un affinement complémentaire.

Tel est le cas des mesures d'exécution en droit belge relatives à la coopération avec les autorités compétentes de pays tiers (notamment pour la communication de documents de travail – article 47 de la directive « audit »).

Quant à l'article 36 de la directive « audit », il définit plus amplement le secret professionnel et la coopération au sein de l'Union européenne. Il conviendrait d'examiner l'opportunité de compléter la réglementation belge en la matière.

L'article 77 de la loi du 22 juillet 1953 consacre les principes de base en matière de coopération et d'échange d'informations confidentielles, tant au niveau national qu'au niveau européen et international (§§ 2 et 3). On relèvera cependant que cette disposition prévoit une habilitation royale pour en arrêter les modalités (article 77, § 4).

Il conviendrait également de déterminer plus précisément les modalités relatives à la coopération avec l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (article 35, § 2).

Il ressort des contacts pris avec le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions que les textes nécessaires seraient en préparation et que les mesures en souffrance devraient être prises dans le courant de l'année 2011.

1 Arrêté royal du 3 septembre 2010 relatif à l'inscription des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers (*Moniteur belge*, 15 septembre 2010).

2 Avis du 4 mars 2010 concernant un projet d'arrêté royal relatif à l'inscription des contrôleurs et des entités d'audit des pays tiers dans le registre public tenu par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et des entités d'audit des pays tiers.

4.1.3. Article 135, § 2 du Code des sociétés

En cas de décision d'interruption d'un mandat de commissaire, la société contrôlée et le commissaire doivent, depuis début 2009, informer le Conseil supérieur de la révocation ou la démission du commissaire en cours de mandat et en exposer les motifs de manière appropriée. Cette nouvelle obligation a été introduite dans le Code des sociétés (article 135, § 2) par la loi du 17 décembre 2008 (*Moniteur belge* du 29 décembre 2008).

Le Conseil supérieur a développé une procédure organisant la transmission systématique, endéans le mois, des déclarations aux autres autorités qui font partie du système belge de supervision publique, comme le prescrit le Code des sociétés.

Eu égard au nombre de déclarations et afin de permettre un traitement le plus efficace possible de celles-ci, le Conseil supérieur a développé et mis à disposition sur le portail commun[3] aux différentes entités de supervision publique des réviseurs d'entreprises deux formulaires-type, l'un destiné aux commissaires, l'autre destiné aux entités contrôlées.

En outre, le Conseil supérieur des Professions économiques a procédé, au terme de l'année 2010, à une analyse statistiue au départ des déclarations qui ont été transmises durant cette année civile au Conseil supérieur. Cette analyse a permis de dégager des lignes directrices en matière d'interruptions en cours de mandat. Les résultats de cette étude sont synthétisés ci-avant sous le point 3.4 du présent rapport annuel du Conseil supérieur, en tant que composante du système mis en place en Belgique dans le cadre de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

4.1.4. Contacts avec la Commission européenne et suivi de ses travaux

Différents contacts ont été établis, durant l'année 2010, avec les représentants de la Commission européenne. On relèvera, en particulier, les réunions organisées par l'*European Group of Auditors 'Oversight Bodies* (en abrégé, EGAOB), auxquelles participe le Conseil supérieur des Professions économiques en sa qualité d'entité du système belge de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes en charge de la coopération au niveau national et international, qui permettent des échanges de vues réguliers avec les représentants de la Commission européenne.

La Commission européenne suit de près la transposition, dans les différents Etats membres, de la directive « audit » et publie en la matière, sur son site internet[4], des tableaux de bord permettant de suivre l'état d'avancement de cette transposition. Ces tableaux de bord relatifs à la transposition de la directive « audit » sont établis sur la base des informations reprises dans un questionnaire que les Etats membres transmettent périodiquement à la Commission européenne. Il en ressort qu'en 2010 tous les Etats membres ont indiqué à la Commission européenne qu'ils avaient clôturé la transposition de la directive « audit ». La création d'un système de supervision publique opérationnel doit cependant encore voir le jour à Chypre.

Par ailleurs, la Commission européenne publie sur son site internet la réglementation nationale –telle qu'issue de la transposition de la directive « audit »– de tous les Etats membres[5], complétée s'il échet d'une traduction officieuse en anglais.

Le site de la Commission européenne permet également d'accéder à la liste des autorités compétentes[6] pour ce qui concerne les missions de supervision publique définies par la directive « audit » ainsi qu'aux registres publics[7] des contrôleurs légaux de comptes dans les différents Etats membres.

4.1.5. Moyens affectés aux systèmes de supervision publique en Europe

Dans le cadre des réunions de l'*Audit Regulatory Committee* (en abrégé, AuRC), la Commission européenne a transmis, durant l'année 2010, aux différents Etats membres un questionnaire relatif aux moyens affectés aux systèmes de supervision publique au sein de l'Union européenne.

3 http://www.oversight-audit-belgium.eu/declarations-en-ligne.php.

4 http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_fr.htm

5 http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/transpo_fr.htm.

6 http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/100201_competent_authorities_SAD_en.pdf.

7 http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/100201_web_national_public_registers_en.pdf.

En Belgique, ce sont des représentants du SPF Economie qui participent aux réunions de l'AuRC au nom du Ministre fédéral en charge de l'Economie. C'est donc le SPF Economie qui a reçu ce questionnaire pour la Belgique et qui a complété le questionnaire destiné à la Commission européenne reprenant le budget des différentes entités du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises mis en place en Belgique.

Cet aperçu –non publiquement disponible– montre quels sont les moyens, tant financiers qu'en termes d'effectifs, affectés à la supervision publique et au contrôle de qualité auxquels sont soumis les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit dans les Etats membres européens.

Il en ressort une forte divergence, d'un pays à l'autre, quant à l'importance des moyens affectés.

4.2. Transmission des informations financières par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Il ressort de l'article 26, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises doit soumettre, chaque année, à l'approbation de l'assemblée générale de ses membres les quatre documents suivants :

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

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

3° le rapport des commissaires ;

4° le budget pour le nouvel exercice.

Le § 3 de ce même article de la loi du 22 juillet 1953 impose au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de transmettre, dans le mois de l'assemblée générale à laquelle ils ont été soumis, les trois premiers documents :

- au Ministre fédéral ayant l'économie dans ses attributions ;
- au Conseil supérieur des Professions économiques et
- au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis, en avril 2011, le rapport d'activités de l'Institut couvrant les activités de l'année 2010.

A défaut d'autres informations, le Conseil supérieur a pris connaissance des informations relatives à ses comptes annuels publiées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises via son site internet.

5. Coopération et coordination au niveau national

5.1. Réunions de coordination au niveau national

5.1.1. Principes en matière de coopération

L'article 33 de la directive « audit » prévoit que chaque Etat membre de l'Union européenne désigne une entité spécifiquement chargée de la responsabilité d'assurer la coopération entre les systèmes nationaux de supervision publique au niveau communautaire.

La directive « audit » aborde ensuite, en son Chapitre XI, divers aspects internationaux, dont la coopération avec les autorités compétentes de pays tiers. Par pays tiers, il y a lieu d'entendre les pays non membres de l'Union européenne.

Dans le cadre de la transposition en droit belge des dispositions susvisées de la directive « audit », le législateur belge a investi, par le biais de l'article 77 de la loi du 22 juillet 1953, le Conseil supérieur des Professions économiques, de la responsabilité de:

- la coopération nationale entre les entités composant le système belge de supervision publique;
- la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne.

Les différentes entités composant le système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises ainsi que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (en abrégé, IRE) coopèrent –autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives– aussi bien entre eux qu'avec les autorités compétentes des autres Etats membres de l'Union européenne.

Cette coopération s'applique également à l'égard des autorités compétentes d'un pays tiers dans l'hypothèse de l'existence d'un accord international, sous réserve d'une clause de réciprocité.

La loi de 1953 traduit comme suit ces principes relatifs à la coopération nationale et internationale:

« Chapitre IX

Coopération nationale et internationale

Article 77

§ 1er. Le Conseil supérieur des Professions économiques est désigné en qualité d'organe chargé de la coopération nationale entre les organes du système de supervision publique et chargé de la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne, comme déterminé ci-après.

§ 2. L'Institut, le Ministre en charge de l'Economie, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires coopèrent entre eux autant que de besoin pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

§ 3. L'Institut, le Ministre en charge de l'Economie, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires coopèrent avec les autorités compétentes des Etats membres de l'Union européenne autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

Il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes d'un pays tiers en cas d'accord international à condition que celui-ci contienne une clause de réciprocité.

§ 4. Le Roi peut déterminer les modalités relatives à l'échange des informations confidentielles et à la coopération entre les autorités compétentes visées aux paragraphes 2 et 3 ».

Le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé d'un rôle de coordination du système belge de supervision publique.
Dans le cadre de la coopération avec les autorités investies de la supervision des contrôleurs d'autres Etats membres de l'Union européenne, les différentes composantes du système belge de supervision publique sont habilitées à intervenir et à communiquer des informations, **chacune dans le cadre de leurs missions respectives**.
Les demandes d'informations émanant d'autres autorités européennes sont adressées en première instance au Conseil supérieur. A son tour, le Conseil supérieur invitera les autorités belges compétentes à coopérer et à échanger, le cas échéant, directement les informations demandées.
Chaque composante est responsable de la communication des informations réputées significatives dans le cadre de la supervision publique des contrôleurs légaux et touchant aux aspects relevant de la responsabilité finale de la composante.

5.1.2. Réunions tenues en 2010

Le système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé[1] :

- du Ministre fédéral en charge de l'Economie,
- du Procureur général,
- de la Chambre de renvoi et de mise en état (en abrégé, CRME),
- du Conseil supérieur des Professions économiques (en abrégé, CSPE),
- des instances disciplinaires et
- du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

En sa qualité d'entité en charge de la coopération nationale en matière de supervision publique au niveau de la Belgique, le Conseil supérieur a entretenu, en 2010, des contacts réguliers avec les représentants des différentes composantes du système.

Le Conseil supérieur a également organisé deux réunions de coordination avec les représentants de ces autorités. Celles-ci ont été tenues dans les locaux du Conseil supérieur, les 24 juin et 22 novembre 2010.

*

* *

Ces réunions de coordination organisées avec les différents représentants des entités composant le système de supervision publique ont permis l'échange d'expériences et de points de vues à propos de divers thèmes ayant trait à la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Ces réunions de coordination ont également été mises à profit pour aborder la préparation d'un rapport annuel commun, contenant notamment les différents rapports d'activités et programmes de travail.

La consultation organisée par la Commission européenne sur l'évolution de la profession de contrôleur légal des comptes a également été abordée. Au départ du Livre vert de la Commission européenne, intitulé *« Politique en matière d'audit : leçons de la crise »*, les représentants des différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises ont adressé aux instances européennes une réaction commune le 14 décembre 2010[2]. Celle-ci est commentée plus en détail sous le point 3.5 du présent rapport annuel et figure *in extenso* en début de rapport annuel commun.

Les réunions de coordination ont également permis de se focaliser sur les modalités de coopération entre les autorités compétentes ainsi que sur la problématique du secret professionnel dans le cadre de l'échange d'informations confidentielles. Les différents représentants marquent leur accord quant à la nécessité d'un affinement de la loi de 1953 sous l'angle de la collaboration et du secret professionnel. A cet effet, des projets de texte modifiant la loi de 1953 devront être rédigés dans le courant de l'année 2011.

1 Voir, à ce sujet, l'article 43, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

2 Ce document peur également être consulté sur le portail commun aux différentes entités composant le système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises : http://www.oversight-audit-belgium.eu/ysite/medias/ Green-Paper-reaction-Belgian-oversight-system.pdf.

Enfin, le système belge de supervision publique a examiné la portée de l'arrêté royal du 3 septembre 2010 *relatif à l'inscription des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers* (*Moniteur belge* du 15 septembre 2010). Cet arrêté royal prévoit les modalités d'exécution de l'article 7, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 et règle l'inscription des contrôleurs et entités d'audit de pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (voir par ailleurs le point 4 du présent rapport).

5.2. Publication d'un rapport annuel commun

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

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

En automne de l'année 2010, le deuxième rapport annuel commun a été rendu public.

Le présent rapport annuel commun est le troisième rapport annuel commun et porte sur les activités des différentes entités composant le système belge de supervision publique des auditeurs externes durant l'année 2010.

Ce rapport annuel commence par une présentation bien structurée du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises. Suivent, respectivement et pour chacune des composantes, un rapport annuel de l'exercice écoulé et un programme de travail pour l'année à venir.

Outre la version papier, ce rapport annuel commun peut être consulté en version électronique sur le portail commun aux différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises[3].

3 Les rapports annuels communs peuvent être consultés à l'adresse suivante: http://oversight-audit-belgium.eu/publications.php

Une version actualisée du cadre légal et réglementaire belge applicable aux composantes en charge de la supervision publique peut être consultée sur le portail commun, sous l'onglet « Cadre légal belge et européen ».

5.3. Finalisation du lifting du site internet du Conseil supérieur, entamé en 2009

Le Conseil supérieur des professions économiques a décidé, en 2009, de revoir en profondeur le site internet mis sur pied au début des années '90, tant sur le plan de la présentation générale du site que sur le contenu du site internet.

Cette révision en profondeur a été finalisée dans le courant de l'année 2010.

Dans cette perspective, une attention particulière a été accordée aux éléments suivants :

- Sous l'onglet « Quelles professions ? » figure la réglementation applicable à chaque composante des professions économiques. Des coordinations officieuses de ces réglementations peuvent être téléchargées au départ du site internet du Conseil supérieur.
- L'onglet « Missions » a été retravaillé de manière à rendre la présentation plus conviviale en intégrant une approche en cascade, en partant des missions confiées au niveau national, qualité professionnelle par qualité (réviseurs d'entreprises, experts-comptables, conseils fiscaux, comptables agréés ou comptables-fiscalistes agréés), ou des missions confiées au Conseil supérieur au niveau international.
- L'onglet « Publications » a été largement modifié afin de le rendre plus convivial et plus complet. Un travail considérable a été effectué afin de mettre à disposition, sous l'onglet « Avis », l'ensemble des avis rendus par le Conseil supérieur depuis sa création en 1985. Comme par le passé, les avis du Conseil supérieur sont téléchargeables mais désormais il est possible de rechercher les avis selon deux critères, l'ordre chronologique ou par thèmes.

Ce site internet devrait être régulièrement mis à jour. De même, des avis, sous l'onglet « Nouveautés », doivent permettre d'identifier les derniers éléments ajoutés sur le site internet.

5.4. Portail commun

Afin d'assurer la visibilité voulue du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, un portail regroupant les informations rendues publiques via internet par les différentes composantes du système belge de supervision publique a été développé. Ce site internet contient également les rapports annuels du système de supervision publique belge publiés conjointement.

Le lancement officiel du « portail » a eu lieu, dans le cadre d'une conférence de presse organisée en décembre 2009, en présence de Monsieur Vincent Van Quickenborne, Ministre fédéral en charge de l'Economie.

Ce site internet est conçu en français et en néerlandais. La version anglaise du site est prévue à terme.

La page d'accueil du portail décrit la structure du système de supervision publique et permet d'accéder aux informations spécifiques à chaque composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Outre une rubrique « nouveautés », le site internet présente les onglets suivants :

- « Composantes du système belge de supervision publique », décomposé en différentes parties (le cadre européen, la transposition en droit belge, les compétences respectives) et permettant d'accéder à une page spécifique à chaque composante ou au site internet mis en place par l'instance concernée ;
- « Cadre légal belge et européen », décomposé en différentes parties (dispositions belges relatives au révisorat d'entreprises, dispositions belges relatives à la supervision publique, les normes et les recommandations applicables en Belgique ainsi que les circulaires, avis et communications de l'IRE) ;
- « Interruption de missions en cours de mandats», décomposé en différentes parties (la description de ce qu'il convient d'entendre respectivement par révocation et démission en cours de mandat). Sous cet onglet, figurent deux modèles permettant d'introduire une déclaration d'interruption de mandat de contrôle légal des comptes (comme le prescrit l'article 135, § 2 du Code des sociétés), l'un destiné aux entités faisant l'objet d'un contrôle appelée à introduire une telle déclaration, l'autre destiné au commissaire concerné par une démission ou une révocation.
- « Publications », permettant de télécharger les rapports annuels ou tout autre document mis en ligne par une des composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises ;
- « Activités au niveau international » ;
- « Liens intéressants ».

Le Conseil supérieur a également l'intention de mettre en place, dans le courant de l'année 2011, un module de déclaration en ligne pour ces interruptions de mandat (article 135, § 2 du Code des sociétés).

6. Coopération internationale

6.1. Coordination du système belge – coopération nationale et internationale

Dans le courant de l'année 2010, le Conseil supérieur des Professions économiques a eu, en sa qualité d'entité en charge de la coopération internationale, divers contacts, tant au sein de l'Union européenne qu'avec des pays tiers.

Le Conseil supérieur entretient plus particulièrement des contacts utiles avec les représentants de la Commission européenne (DC Marché intérieur et Services) et des superviseurs européens.

Les réunions du *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (en abrégé, EGAOB) (cf. infra) offrent une plate-forme excellente pour commenter en détail la réglementation belge en matière de surveillance publique des réviseurs d'entreprises en Belgique et dans les autres Etats membres de l'Union européenne.

Par ailleurs, un représentant du Conseil supérieur a participé à la Conférence européenne organisée le 8 février 2010 par la Commission européenne et ayant trait aux développements internationaux dans les domaines de la comptabilité et de l'audit.

6.2. Livre vert de la Commission européenne

La Commission européenne a lancé, le 13 octobre 2010, une large consultation sur le rôle du contrôle légal des états financiers et à propos de l'environnement au sens large dans lequel ces contrôles sont effectués, via un livre vert, intitulé *« Politique en matière d'audit : les leçons de la crise »*[1]. A la suite de la crise bancaire, la question a, en effet, été posée quant à la nécessité d'améliorer la fonction d'audit de sorte à limiter à l'avenir, de nouveaux risques financiers. la Commission européenne entendait, via son livre vert, organiser une large consultation afin de déterminer quels changements doivent être apporter à la politique en matière de contrôle des états financiers.

La consultation, clôturée le 8 décembre 2010, a suscité de nombreuses réactions. La Commission a résumé quelque 700 réactions dans un document de synthèse qui peut être consulté sur le site internet[2]. En outre, toutes les réactions –pour autant que leur publication n'ait pas fait l'objet d'une réserve– sont consultable au départ du site internet de la DG Marché intérieur et services.

La Commission européen a lancé, en 2010, une consultation publique via un livre vert sur le rôle du contrôle légal et plus particulièrement sur les thèmes suivants :

- Rôle de l'auditeur (communication des contrôleurs des comptes avec les parties prenantes et les normes internationales d'audit)
- Gouvernance et indépendance des cabinets d'audit
- Surveillance
- Concentration et structure du marché
- Création d'un marché européen
- Simplification : les PME et petits et moyens cabinets
- Coopération internationale

Les différentes entités composant le système belge de supervision publique ont transmis une réaction commune aux instances européennes. A ce propos, il est renvoyé au point 3.5. (cf. supra) du présent rapport.

Les principales constatations de cette consultation ont été examinées à l'occasion de la Conférence organisée les 9 et 10 février 2011 à Bruxelles par la Commission européenne sous le thème: *« Financial reporting and auditing : a time for change ? »*.

Il est prévu que la Commission européenne rende publique, en fin d'année 2011, des éventuelles propositions de modification de la directive « audit » à l'aune de cette consultation publique.

1 Livre vert téléchargeable au départ de la page suivante du site internet de la Commission européenne : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_fr.htm.

2 Document de synthèse disponible au départ de la page suivante du site internet de la Commission européenne : http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm.

6.3. Evolution du cadre réglementaire européen

6.3.1. Généralités

La directive « audit » prévoit un cadre général pour organiser la coopération internationale et laisse à la Commission européenne la possibilité de déterminer les pays tiers avec lesquels les Etats membres peuvent mettre au point une collaboration dans le domaine de la supervision publique du contrôleur des comptes.

Dans le courant de l'année 2010, la Commission européenne a pris un certain nombre de décisions importantes qui pourront avoir un impact sur les relations internationales entre les autorités compétentes en Europe et celles de certains pays tiers.

Ces décisions permettent également aux autorités compétentes belges de conclure des accords de coopération avec certaines autorités compétentes de ces pays tiers. Ces accords de coopération doivent s'inspirer du principe de la réciprocité et être communiqués à la Commission européenne.

Le texte ci-après donne un bref aperçu de ces décisions prises au niveau européen.

6.3.2. Décision de la Commission du 5 février 2010 sur l'adéquation des autorités compétentes de certains pays tiers conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil

L'article 47 de la directive « audit » prévoit les modalités d'une coopération avec les autorités compétentes de pays tiers et notamment les conditions auxquelles l'échange de documents de travail détenus par des contrôleurs légaux ou des entités d'audit peut être effectué.

Il détermine les conditions concrètes auxquelles les Etats membres peuvent autoriser la communication aux autorités compétentes d'un pays tiers de documents d'audit ou d'autres documents détenus par des contrôleurs légaux des comptes ou des entités d'audit. A cet effet, il est impératif que les autorités compétentes du pays tiers concerné soient reconnues come étant « adéquates ».

La Commission européenne effectue, en collaboration avec les Etats membres, une évaluation de l'adéquation (*« adequacy »*) des autorités compétentes d'un certain nombre de pays tiers. Elle examine les compétences dont disposent les autorités du pays tiers et les garanties offertes contre toute violation des règles en matière de confidentialité et de secret professionnel.

Il convient de relever que l'échange réciproque de documents de travail, certes dans le respect de leur caractère confidentiel, ne constitue qu'une première étape vers une coopération plus intensive et plus efficace dans le domaine de la supervision publique des activités d'audit. L'objectif final est, en effet, d'instaurer une confiance réciproque entre les systèmes de supervision respectifs, de sorte que la communication de documents de travail derait se limiter à des cas exceptionnels.

Les autorités compétentes du Canada, du Japon et de la Suisse ont fait l'objet, dans le courant de l'année 2009 et au début de l'année 2010, d'une évaluation de leur adéquation. Il s'en est suivi que la Commission européenne a adopté le 5 février 2010 *une décision sur l'adéquation des autorités compétentes de certains pays tiers conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil*[3].

En l'occurrence, la Commission européenne considère les autorités compétentes suivantes comme étant adéquates :

- Pour le Canada : *Canadian Public Accountability Board* ;
- Pour le Japon : *Financial Services Agency et le Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board* ;
- Pour la Suisse : *Federal Audit Oversight Authority*.

Pour ce qui concerne le côté pratique, il appartient à l'Etat membre de convenir, conformément à l'article 47, 1, d), sur une base de réciprocité, des modalités de travail avec le pays tiers concerné, avant de pouvoir concrétiser la coopération et de procéder à un échange de documents.

3 Décision 2010/64/UE de la Commission européenne du 5 février 2010, *JOUE L35* du 6 février 2010, pp.15-17.

Les instances européennes chargées de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes peuvent dorénavant conclure avec les autorités compétentes du Canada, du Japon et de la Suisse des accords sur les modalités de travail en vue d'organiser une collaboration et l'échange de documents d'audit. Ces modalités de travail bilatérales – arrêtées sur une base de réciprocité – doivent cependant être communiquées à la Commission européenne.

Le Conseil supérieur constate que pour la Belgique aucune négociation n'a été initiée en 2010 avec les autorités compétentes des pays tiers susmentionnés en vue de la conclusion d'un accord sur les modalités de travail.

6.3.3. Décision de la Commission du 1er septembre 2010 relative à l'adéquation des autorités compétentes de l'Australie et des États-Unis d'Amérique

En vue de renforcer davantage la coopération internationale dans le domaine de la supervision des contrôleurs de comptes et des entités d'audit, la Commission européenne a poursuivi son examen de l'adéquation des autorités compétentes de l'Australie et des Etats-Unis d'Amérique, et ce, dans le cadre de l'article 47 de la directive « audit » réglant les modalités d'échange de documents de travail.

Les contacts entre les instances européennes et les autorités compétentes des Etats-Unis d'Amérique en vue d'une collaboration et d'un échange de documents de travail avaient déjà été entrepris par le passé.

Finalement, la Commission européenne a adopté le 1er septembre 2010 une décision relative à l'adéquation des autorités compétentes d'Australie et des Etats-Unis d'Amérique conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil[4].

En l'occurrence, la Commission européenne considère les autorités compétentes suivantes comme étant adéquates :

- Pour l'Australie : l'*Austrian Securities and Investments Commission* ;
- Pour les Etats-Unis d'Amérique (limité au 31 juillet 2013) : le *Public Company Accounting Oversight Board* (en abrégé, PCAOB) et la *Securities and Exchange Commission* (en abrégé, SEC).

Les instances européennes chargées de la supervision publique des contrôleurs de comptes peuvent dorénavant conclure avec les autorités compétentes de l'**Australie** et des **Etats-Unis d'Amérique** des accords sur les modalités de travail en vue d'organiser une collaboration et l'échange de documents d'audit. Ces modalités de travail bilatérales – arrêtées sur une base de réciprocité – doivent cependant être communiquées à la Commission européenne.

L'objectif final de la coopération dans le domaine des activités de contrôle est d'instaurer une confiance réciproque entre les systèmes de supervision respectifs. La communication de documents d'audit ou d'autres documents détenus par des contrôleurs légaux des comptes devrait dès lors se limiter à des cas exceptionnels. Par ailleurs, les Etats membres pourraient convenir d'inspections communes, fût-ce dans des cas exceptionnels, si celles-ci s'avèrent nécessaires pour garantir une surveillance efficace.

En ce qui concerne les Etats-Unis, la décision est limitée dans le temps, en l'occurrence jusqu'au 31 juillet 2013. Pour les Etats-Unis d'Amérique, le PCAOB souhaite examiner davantage les systèmes de supervision publique des contrôleurs de comptes des Etats membres avant de décider si le PCAOB se basera sur la supervision publique exercée par les autorités compétentes de l'Union européenne. Le mécanisme de coopération entre les autorités compétentes des Etats membres, d'une part, et le PCAOB américain et la SEC américaine, d'autre part, devra dès lors être évalué afin de déterminer dans quelle mesure des progrès ont été faits en vue d'instaurer une confiance réciproque. Pour ces raisons, la décision de la Commission européenne cessera ses effets au 31 juillet 2013 en ce qui concerne le PCAOB et la SEC.

Depuis lors, plusieurs contacts ont eu lieu entre les autorités compétentes de différents Etats membres et le PCAOB au sujet du programme d'inspection et de l'échange d'informations qu'il entraîne.

4 Décision 2010/485/UE de la Commission européenne du 1er septembre 2010, *JOUE L250* du 11 septembre 2010, pp. 6-9.

En ce qui concerne le Royaume-Uni, ces négociations ont débouché, début 2011, sur un accord entre le *Professional Oversight Board* (en abrégé, POB) britannique et le PCAOB. Ce protocole[5] simplifie la coopération entre les deux organisations et jette les bases pour le développement d'activités communes dans le domaine des inspections, en ce compris l'échange d'informations.

6.3.4. Décision de la Commission du 19 janvier 2011 relative à l'équivalence des systèmes de supervision publique de certains pays tiers et à une période transitoire

Dans le courant de l'année 2010, la Commission européenne s'est investie, en collaboration avec les Etats membres (réunis au sein de l' EGAOB), dans l'appréciation de l'équivalence des systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions à l'égard des contrôleurs et des entités d'audit de certains pays tiers.

Ces analyses doivent être vues dans le cadre des articles 45 et 46, alinéa 2 de la directive « audit » ayant trait à l'enregistrement et à la supervision des contrôleurs et des entités d'audit de pays tiers.

A ce titre, il convient de rappeler que les contrôleurs ou entités d'audit de pays tiers qui contrôlent des entreprises constituées en dehors de l'Union européenne, mais cotées sur une place boursière européenne, peuvent en tant que tels être inscrits dans le registre d'un Etat membre. L'article 45 de la directive « audit » énumère les conditions mises à cet enregistrement. En principe, les Etats membres soumettent les contrôleurs et les entités d'audit de pays tiers qu'ils ont enregistré(e)s à leurs systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions. Les Etats membres peuvent y déroger, à la condition que le contrôleur ou l'entité d'audit soit soumis(e) dans son pays d'origine à un système de supervision jugé équivalent au système européen mis en place par la directive « audit ».

Se référant aux analyses susvisées, la Commission européenne a décidé le 19 janvier 2011 qu'une dizaine des pays tiers examinés disposent d'un système de supervision publique, d'un système d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions dont le fonctionnement est comparable à celui des systèmes prévus par la directive « audit ».

Etant donné que les pays tiers suivants disposent de **systèmes équivalents** de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions, les autorités compétentes des Etats membres peuvent conclure des accords bilatéraux de coopération pour l'enregistrement et la supervision de contrôleurs et d'entités d'audit qui présentent un rapport d'audit concernant une société constituée dans les pays suivants :
Australie, Canada, Chine, Croatie, Japon, Singapour, Afrique du Sud, Corée du Sud, Suisse et, jusqu'au 31 juillet 2013, les **Etats-Unis d'Amérique**.

Lorsque la Commission européenne a pris une décision en matière d'équivalence, il appartient aux Etats membres de décider, sur une base de réciprocité, de la mesure dans laquelle ils entendent se référer au système étranger de supervision publique du contrôleur. La portée de cette confiance et de cette coopération sera consignée dans un accord de coopération entre les autorités compétentes de l'Etat membre concerné et celles du pays tiers.

La décision de la Commission européenne du 19 janvier 2011 *relative à l'équivalence des systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions auxquels sont soumis les contrôleurs et les entités d'audit de certains pays tiers, et à une période transitoire pour les activités d'audit exercées par les contrôleurs et les entités d'audit de certains pays tiers dans l'Union européenne*[6] comporte encore un second volet qui prévoit une période transitoire allant jusqu'au 31 juillet 2012 pour certains autres pays tiers.

5 Ce protocole est disponible au départ de la page internet suivante : http://www.frc.org.uk/pob/publications/pub2487.html.

6 Décision 2011/30/UE de la Commission européenne du 19 janvier 2011, *JO L 15,* 20 janvier 2011, pp.12-16.

En vertu de la décision de la Commission européenne relative à la **période transitoire**, les contrôleurs et entités d'audit peuvent poursuivre leurs activités au sein de l'Union européenne et ce sans supervision européenne ni enregistrement auprès d'une autorité européenne compétente. Il s'agit notamment des contrôleurs / entités qui présentent des rapports d'audit des comptes (consolidés) d'entreprises constituées dans les pays suivants :

Abou Dhabi, Bermudes, Brésil, Iles Cayman, Centre financier international Dubaï, Egypte, Guernesey, Hong Kong, Inde, Indonésie, Ile de Man, Israël, Jersey, Malaisie, Maurice, Nouvelle-Zélande, Taïwan, Thaïlande et Turquie.

Les rapports d'audit doivent concerner des exercices dont le début se situe entre le 2 juillet 2010 et le 31 juillet 2012 y compris et le contrôleur / l'entité d'audit est tenu(e) de communiquer certaines informations aux autorités européennes compétentes.

La Commission européenne suit la situation dans ces pays et examine, dans la perspective d'une éventuelle décision relative à l'équivalence des systèmes de supervision de ces pays tiers, si des progrès sont réalisés.

Cette décision se situe dans le prolongement de la décision[7] que la Commission avait déjà prise européenne en 2008 pour les rapports d'audit relatifs à des exercices qui avaient commencé dans la période allant du 29 janvier 2008 jusque et y compris le 1er juillet 2010.

En 2010, l'autorité belge en charge des enregistrements, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (en abrégé, IRE), soumise à ce titre à la supervisio publique du Procureur général, n'a procédé à aucun enregistrement d'un contrôleur ou une entité d'audit d'un pays tiers.

7 Décision 2008/627/CE du 29 juillet 2008, *JO L 202,* 31 juillet 2008, pp. 70-73.

6.4. Participation aux travaux de l'EGAOB

6.4.1. Généralités

Le *Groupe européen des organes de supervision de l'audit (European Group of Auditors' Oversight Bodies – en abrégé, EGAOB)* a été créé le 14 décembre 2005 par le Commission européenne. Il a pour mission, d'une part, de formuler, à l'attention de la Commission, des avis sur différents aspects dans le domaine de l'audit et, d'autre part, d'assurer la coordination des systèmes de supervision publique des contrôleurs légaux au sein de l'Union européenne[8].

L'EGAOB est composé de représentants des 27 autorités nationales de supervision publique mis en place dans chaque Etat membre de l'Union européenne et est présidé par la Commission européenne. Seuls des non-professionnels sont habilités à être membres de l'EGAOB, qui a remplacé le Committee on *Auditing*.

Pour la Belgique, c'est le Conseil supérieur des Professions économiques qui, en sa qualité d'entité en charge de la coopération au niveau national et international du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, participe aux réunions de l'EGAOB. La Chambre de renvoi et de mise en état et le SPF Economie, agissant au nom du Ministre compétent pour l'Economie, sont régulièrement représentés à ces réunions.

Le groupe d'experts EGAOB a principalement pour tâche :

- de faciliter la coopération entre les systèmes de supervision publique des Etats membres et de susciter un échange de bonnes pratiques concernant la mise en place de telles structures et leur coopération constante,
- de contribuer à l'évaluation technique des systèmes de supervision publique de pays tiers ainsi qu'à la coopération internationale entre les Etats membres et les pays tiers dans ce domaine,
- de contribuer à l'examen technique des normes d'audit internationales, y compris de leurs modes d'élaboration, en vue de leur adoption au niveau communautaire.

8 Décision 2005/909/CE de la Commission du 14 décembre 2005 instituant un groupe d'experts chargé de conseiller la Commission et de faciliter la coopération entre les systèmes publics de supervision des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, *JOUE L 329* du 16 décembre 2005, pp. 38-39.

6.4.2. Réunions de l'EGAOB en 2010

Dans le courant de l'année 2010, deux réunions plénières de l'EGAOB ont été organisées, notamment les 15 avril 2010 et 19 juillet 2010. Ces réunions ont eu lieu à Bruxelles, chaque fois en présence du Président ou d'un autre représentant du Conseil supérieur des Professions économiques. Egalement des représentants du SPF Economie (au nom du Ministre compétent pour l'Economie) et de la Chambre de renvoi et de mise en état ont régulièrement participé à ces réunions.

A l'occasion de ces réunions plénières de l'EGAOB, différents sujets importants ont été abordés :

- Dans le cadre de la **coopération avec les pays tiers**, l'attention s'est largement portée sur le processus décisionnel en matière d'adéquation et d'équivalence des systèmes étrangers (non européens) de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions pour les contrôleurs / entités d'audit de pays tiers.

  En ce qui concerne le processus décisionnel en matière d'équivalence, la Commission européenne a souligné leur nécessité, tout en rappelant qu'elles ne suffisent pas pour que les Etats membres puissent se référer totalement au système de supervision de ce pays tiers. C'est, en effet, aux Etats membres qu'il appartient de décider à leur tour – par la conduite de négociations bilatérales – de la mesure dans laquelle ils sont disposés à se référer au système de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions du pays tiers en question.

  La Commission européenne a notamment informé l'EGAOB de ses contacts avec les Etats-Unis d'Amérique dans le domaine de la coopération, plus particulièrement avec le PCAOB et la SEC, ainsi que des modifications apportées au Sarbanes-Oxley Act en juillet 2010 autorisant le PCAOB à conclure des accords de coopération réciproque pour l'échange de documents de travail en matière d'audit, avec les autorités de supervision européennes.

  Dans le souci d'appuyer les Etats membres dans leurs négociations avec les autorités compétentes de pays tiers dans le domaine de la coopération et l'échange de documents de travail, la Commission européenne a mis au point un *Memorandum of Understanding on the cooperation on the exchange of information*. Par ailleurs, en collaboration avec les services européens compétents en matière de protection d'informations, un *Draft Agreement on the transfer of personal data to third countries* a été mis à disposition. Il n'en demeure pas moins que nombre d'Etats membres ont exprimé leur préoccupation devant la confidentialité d'informations sensibles et la protection de données dans le cadre de leurs individuelles négociations bilatérales avec certains pays tiers. Aux dires de la Commission européenne, une approche européenne commune s'avère difficile, notamment pour les Etats-Unis, compte tenu, d'une part, du fait que tant la directive « audit » que la directive relative à la protection de données[9] sont des directives préconisant une harmonisation minimale et, d'autre part, eu égard aux divergences entre les différentes dispositions nationales légales et réglementaires relatives à la protection de données.

  Par ailleurs, la Commission européenne a communiqué aux membres de l'EGAOB un aperçu du nombre d'entreprises cotées sur un marché européen réglementé, et constituées en dehors de l'Union européenne, ainsi que des contrôleurs / entités d'audit présentant un rapport d'audit concernant les comptes annuels de ces entreprises. Cet aperçu s'inspire d'une consultation des membres de l'EGAOB. Il a été rappelé que les contrôleurs de toutes les entreprises constituées en dehors de l'Union européenne et cotées à une place boursière européenne, doivent être identifiées et enregistrées.

- En ce qui concerne la **coopération au sein de l'Union européenne**, la question de savoir comment intensifier davantage la coopération entre les autorités de surveillance européennes a été abordée à plusieurs reprises. Les Etats membres considèrent que la transformation à terme de l'EGAOB en un comité dit *Lamfalussy Level 3* type serait une forme de coopération appropriée. L'EGAOB ne semble pas partisan d'une intégration des questions d'audit au sein d'une autorité de surveillance européenne, une structure indépendante emportant sa préférence.

  L'évolution future des autorités de supervision nationales et européennes des contrôleurs est également abordée dans le livre vert sur le rôle du contrôle légal des états financiers et l'amélioration du marché de l'au-

9 Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 24 octobre 1995, relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, *JO L 281,* 23 novembre 1995, pp. 31-50.

dit, plus particulièrement dans le chapitre 4 du livre vert[10]. A l'occasion des réunions de l'EGAOB, la Commission européenne a informé les Etats membres des tenants et des aboutissements de ce livre vert, ainsi que du suivi des réactions. L'année 2011 apportera certainement plus de clarté quant aux propositions de la Commission européenne en la matière.

6.4.3. Sous-groupes de travail

Dans le souci d'optimaliser l'efficience des réunions plénières de l'EGAOB, les travaux préparatoires sont confiés à plusieurs sous-groupes de travail, dont le sous-groupe « pays tiers », le sous-groupe « inspections », le sous-groupe « coopération intra-Union européenne » et le sous-groupe « ISA ».

Au cours de l'année 2010, les sous-groupes de travail suivants se sont réunis :

- *le sous-groupe de travail « pays tiers »* - L'attention de ce sous-groupe s'est essentiellement focalisée sur l'appréciation de l'adéquation des pays tiers dans le cadre de l'échange de documents de travail, notamment en ce qui concerne le Canada, le Japon, la Suisse, l'Australie et les Etats-Unis d'Amérique. Un autre sujet abordé fut celui de l'équivalence du système de supervision de certains pays tiers dans la perspective de l'enregistrement de contrôleurs de pays tiers. De même, l'équivalence du système de supervision d'un certain nombre de pays tiers –dans le cadre de l'enregistrement d'auditeurs de pays tiers– a été évoquée. Enfin, un projet de *Memorandum of Understanding* (en abrégé, MoU) en vue de la coopération avec des pays tiers et l'échange de documents de travail a fait l'objet d'un débat. Un représentant du Conseil supérieur des Professions Economiques a participé à certaines de ces réunions.
- *le sous-groupe de travail « inspections »* - Ce sous-groupe a été créé au printemps 2009 et vise à examiner spécifiquement la problématique des contrôles de qualité et des inspections. La Chambre de renvoi et de mise en état, qui assume la responsabilité finale en matière de contrôle de qualité, est invitée à ces réunions.

Afin d'assurer un fonctionnement rationnel des sous-groupes, les différents sous-groupes de travail seront regroupés, à partir de 2011, dans un seul sous-groupe de travail. Ce *Preparatory Subgroup* sera chargé de la préparation des points mis à l'ordre du jour des réunions plénières de l'EGAOB.

Compte tenu de l'utilité et de l'importance du sous-groupe de travail « inspections », il a été décidé que ce dernier pourra continuer à organiser ses réunions, fût-ce en dehors de l'EGAOB. Les participants assisteront à ces réunions en leur qualité d'autorité de supervision nationale, en présence, d'un représentant de la Commission européenne, au titre d'observateur.

6.4.4. Site internet

En ce qui concerne l'EGAOB, les ordres du jour, les synthèses de rapport des réunions et tout autre document public important sont mis à disposition sur le site internet.

> La Commission européenne diffuse de nombreux documents utiles relatifs aux contrôleurs légaux des comptes dans l'Union européenne via son internet, à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_fr.htm.

Parmi ces documents, citons par exemple :

- L'étude lancée par la Commission européenne en juin 2010 analysant les effets de la mise en oeuvre de l'acquis relatif au contrôle légal des comptes annuels et consolidés, à l'inclusion des effets pour le marché de l'audit. Cette étude a été confiée à l'école de management ESCP Europe et les résultats sont attendus pour la fin septembre 2011.
- Les tableaux de bord, ou autrement dit, le "*scoreboard*" relatif à la transposition de la directive audit dans les différents Etats membres de l'Union européenne. Ce tableau de bord est régulièrement mis à jour par les Etats membres. Il permet de constater que tous les Etats membres ont déclaré à la Commission avoir achevé la transposition de la directive dans leur législation nationale. La Chypre paraît le seul pays où la mise en place d'un système de supervision publique n'a pas encore été réalisée.
- les différentes législations nationales transposant la directive « audit » ;
- les autorités compétentes dans les différents Etats membres ;
- le lien vers les registres publics des différents Etats membres ;
- le lien vers les entités responsables de la supervision publique dans les différents Etats membres.

10 Voir à ce propos ci-avant le point 3.5 du présent rapport annuel.

Annexe 1

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme spécifique en matière de collaboration au contrôle prudentiel

Monsieur Vincent Van Quickenborne
Ministre pour l'Entreprise et la Simplification
Rue de Brédérode, 9
1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 25 octobre 2010

Monsieur le Ministre,

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis au Conseil supérieur des Professions économiques un projet de norme, approuvé par le Conseil de l'IRE le 11 juin 2010, en vue de son approbation par le Conseil supérieur.

Cette norme portant sur la mission de collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel décrit, d'une part, les travaux d'audit spécifiques à effectuer par les réviseurs agréés dans les entités soumises au contrôle prudentiel et, d'autre part, les modalités de « reporting » à la CBFA en termes de contrôle prudentiel débouchant sur un rapport n'ayant pas de caractère public. En effet, seule l'attestation relative aux comptes annuels (statutaires et, s'il échet, consolidés) fait l'objet d'une publicité conformément aux dispositions générales contenues dans le cadre légal belge.

Cette norme vise à remplacer deux normes de l'IRE : l'une, datée du 5 novembre 1993, portant sur le contrôle des établissements de crédit et l'autre, datée du 29 juin 1979, portant sur le contrôle des entreprises d'assurances. Les autres entités soumises au contrôle prudentiel visées par le projet de normes soumis pour approbation ne disposent, à ce jour, d'aucun cadre normatif spécifique en la matière.

Cette norme professionnelle, applicable aux réviseurs d'entreprises effectuant des missions dans des sociétés soumises au contrôle prudentiel de la Commission bancaire, financière et des assurances, est la norme « miroir » de la circulaire du 8 mai 2009 relative à la mission de collaboration des réviseurs agréés adoptée par la CBFA (circulaire 2009/19).

Ce projet de normes a fait l'objet, conformément aux dispositions contenues dans l'article 30, § 1er, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, d'une consultation publique (entre le 20 avril et le 18 mai 2010) avant d'être transmise au Conseil supérieur.

On relèvera utilement que le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises nous a informé, dans son courrier du 21 juin 2010, du fait qu'aucune réaction quant au fond n'a été formulée dans le cadre de cette consultation publique. En outre, il transmettait au Conseil supérieur une version de la norme permettant d'identifier les adaptations (de nature formelle) qui ont été apportées à la norme du 11 juin 2010 approuvée par le Conseil de l'IRE.

Avant de procéder à l'approbation du projet de normes soumis, les membres du Conseil supérieur ont procédé à différentes démarches visées à l'article 30 de la loi précitée :

- consultation de la Commission bancaire, financière et des assurances sur le projet de normes soumis pour approbation ;
- audition des représentants de l'IRE dans le cadre de la réunion du Conseil supérieur du 6 septembre 2010.

Dans le cadre de cette audition, les représentants du Conseil de l'IRE ont évoqué l'importance, que ce soit pour les réviseurs d'entreprises ou pour la CBFA, que cette norme soit approuvée dans les meilleurs délais afin d'assurer la sécurité juridique voulue en la matière. Par ailleurs, les représentants de l'IRE ont fourni des explications à propos des adaptations de nature formelle apportées au projet de norme au terme de la consultation publique.

A la suite de l'avis rendu le 28 septembre 2010 par la CBFA, quelques éléments contenus dans la norme ont été évoqués dans le cadre d'une réunion qui s'est tenue le 4 octobre 2010 en présence de représentants de la profession (Institut des Réviseurs d'Entreprises et réviseurs agréés), de la CBFA et du Conseil supérieur des Professions économiques en vue de trouver une formulation adéquate à certaines adaptations formelles apportées au projet de norme adopté par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en date du 11 juin 2010.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a examiné ce dossier dans le cadre de différentes réunions (audition des représentants du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises le 6 septembre 2010 et discussion, quant au fond et dans sa globalité, le 6 octobre 2010). Un courrier a été adressé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à la suite de la réunion du Conseil supérieur du 6 octobre 2010 afin de relayer la préoccupation évoquée par la CBFA dans son avis du 28 septembre 2010 en matière de contrôle de qualité.

Le Conseil de l'IRE a adapté sa norme sur les aspects formels discutés le 4 octobre 2010 dans le cadre de la réunion susmentionnée et a communiqué une nouvelle version des normes adoptées le 8 octobre 2010. Dans son courrier du 12 octobre 2010, le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a, par ailleurs, donné les assurances voulues à propos de la préoccupation légitime évoquée par la CBFA en matière de contrôle de qualité.

Le Conseil supérieur a décidé, en date du 25 octobre 2010, d'approuver le projet de normes daté du 8 octobre 2010.

Vous voudrez bien trouver, annexés au présent courrier, différents documents dans le cadre de l'article 30, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 :

- la circulaire 2009/19 adoptée par la CBFA en date du 8 mai 2009 relative à la mission de collaboration des réviseurs agréés (annexe 1) ;
- le courrier du 11 juin 2010 adressé par le Président de l'IRE au Conseil supérieur (sans les documents annexés audit courrier) (annexe 2) ;

- le courrier adressé le 14 juin 2010 par le Conseil supérieur à l'IRE (annexe 3);
- le courrier du 21 juin 2010 adressé par le Président de l'IRE au Conseil supérieur (sans les documents annexés audit courrier) (annexe 4);
- les normes adoptées le 11 juin 2010 par le Conseil de l'IRE, telles que soumises au Conseil supérieur pour approbation (annexe 5) (révisions apportées au texte entre la consultation publique et le 11 juin visibles);

- le courrier transmis par le Conseil supérieur à la CBFA le 25 juin 2010 et l'avis rendu le 28 septembre 2010 par la CBFA (annexe 6);

- le courrier adressé le 7 octobre 2010 par le Conseil supérieur à l'IRE (annexe 7);
- le courrier du 12 octobre 2010 adressé par le Président de l'IRE au Conseil supérieur (sans les documents annexés audit courrier) (annexe 8);
- les normes adoptées le 8 octobre 2010 par le Conseil de l'IRE, telles que soumises au Conseil supérieur pour approbation (annexe 9) (révisions apportées au texte entre le 11 juin et le 8 octobre 2010 visibles).

- Normes de l'IRE du 5 novembre 1993 portant sur le contrôle des établissements de crédit (annexe 10)
- Normes de l'IRE du 29 juin 1979 portant sur le contrôle des entreprises d'assurances (annexe 11).

De l'avis du Conseil supérieur, cette norme est fondamentale, tant pour les réviseurs d'entreprises que pour la Commission bancaire, financière et des assurances, dans la mesure où celle-ci fixe le cadre des diligences à respecter par les professionnels en charge de missions de contrôle dans les entreprises soumises au contrôle prudentiel de la CBFA. Dès que ces normes auront été approuvées, le respect des dispositions contenues dans ce texte normatif sera vérifié dans le cadre du contrôle de qualité périodique auquel sont soumis les réviseurs d'entreprises.

Je reste à votre disposition pour toute information complémentaire que vous souhaiteriez obtenir à propos de ce dossier et vous prie de croire, Monsieur le Ministre, à l'assurance de ma haute considération.

Jean-Paul Servais
Président

Annexe 2

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux

Monsieur Vincent Van Quickenborne
Ministre pour l'Entreprise et la Simplification
Rue de Brédérode, 9
1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 16 février 2011

Monsieur le Ministre,

La Belgique a adopté une loi, intitulée « Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme » afin de transposer, en droit belge, une directive européenne de 1991. Cette loi a été modifiée en profondeur, début 2010, afin de transposer, en droit belge, la directive européenne de 1995 ayant remplacé celle de 1991.

Dans la mesure où ces modifications sont vraiment significatives, tant pour les professions dites « financières » que pour les professions « non financières », le Conseil supérieur des Professions économiques, en tant qu'organe coupole des trois instituts regroupant les professions économiques (Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF)), a pris l'initiative d'envoyer au Président de chacun des trois Instituts un courrier, en date du 16 novembre 2009, visant à les sensibiliser à l'urgence qu'il conviendrait d'accorder aux nouvelles modalités d'application à adopter dès que la modification de la loi du 11 janvier 2003 serait définitivement adoptée.

Cette initiative prise par le Conseil supérieur fin 2009 se justifiait tout particulièrement en raison de l'importance des changements introduits dans la nouvelle loi pour les professions « non-financières » mais aussi du fait que le projet de loi en discussion à l'époque ne prévoyait aucune mesure transitoire et que, dès lors, les nouvelles dispositions entreraient en vigueur dix jours après la publication de la loi modifiant la loi du 11 janvier 1993 au *Moniteur belge*.

Afin que les Instituts puissent entamer au plus vite une réflexion en profondeur quant aux modalités d'application qu'il conviendrait d'adopter et que les initiatives prises soient les plus efficaces possibles, le Conseil supérieur attirait dans ce courrier du 16 novembre 2009 l'attention des représentants des trois Instituts sur deux éléments :

- Le champ d'application des modalités d'application à prendre par chaque Institut serait à l'avenir étendu de manière considérable dans la mesure où l'article 37 (nouveau) de la loi du 11 janvier 1993 (après adoption du projet de loi) étendrait les obligations de chaque Institut en matière d'adoption de modalités d'application à l'ensemble du Chapitre II et non aux trois seuls articles visés initialement.

- Il ressort de l'exposé des motifs que les modalités d'application doivent avoir un caractère contraignant. Cela signifie qu'il conviendra d'adopter une norme professionnelle en la matière, soumise à l'approbation du Conseil supérieur des Professions économiques et du Ministre fédéral en charge de l'Economie (pour ce qui concerne l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) ou soumises pour avis au Conseil supérieur (pour ce qui concerne l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés).

Enfin, dans le cadre du rôle de coordination confié par le législateur au Conseil supérieur des Professions économiques en vertu de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999, le Conseil supérieur a émis le souhait, dans son courrier du 19 novembre 2009, que les trois Instituts regroupant des composantes des « professions économiques » (IRE/IEC/IPCF) se concertent de manière à harmoniser l'approche retenue en vue de répondre aux nouvelles exigences de la loi du 11 janvier 1993.

En réponse au courrier du Conseil supérieur, le Conseil Inter-Instituts, mis en place conformément aux dispositions contenues dans l'article 53 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, a marqué son accord pour se concerter afin d'assurer une cohérence dans l'approche mise en œuvre pour les différentes composantes des professions économiques, tout en tenant compte des spécificités propres à chacune des catégories de professionnels concernés. Il a également été proposé de constituer un groupe de travail commun aux trois Instituts auquel un représentant du Conseil supérieur serait convié au titre d'observateur.

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

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

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises ayant un cadre légal spécifique ne lui permettant pas d'adopter un « règlement » a rebaptisé le règlement sous l'intitulé de « norme » et a, par ailleurs, pris l'initiative de modifier la structure du document.

Un projet de norme adopté par le Conseil de l'IRE (version approuvée le 29 octobre 2010) a fait l'objet, conformément aux dispositions contenues dans l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, d'une consultation publique avant d'être transmise au Conseil supérieur.

Au terme de la consultation publique, le Conseil de l'IRE a transmis au Conseil supérieur une nouvelle version du projet de norme (version approuvée le 4 février 2011) après avoir pris connaissance des différentes réactions qui ont été transmises dans le cadre de la consultation publique et en a demandé l'approbation.

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

Cette audition a été précédée d'une rencontre informelle entre les représentants des trois Instituts avec les membres du Conseil supérieur au cours de la réunion du 12 janvier 2011.

Vous voudrez bien trouver, annexés au présent courrier, différents documents:

- une version coordonnée de la loi du 11 janvier 1993 relative la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, telle que reprise sur le site internet de la CTIF (annexe 1);
- une copie du courrier du 16 novembre 2009 adressé par le Conseil supérieur des Professions économiques au Président de chacun des trois Instituts concernés (IRE/IEC/IPCF) (annexe 2);
- Arrêté royal du 16 mars 2010 portant approbation du règlement de la Commission bancaire, financière et des Assurances relatif à la prévention du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, publié au *Moniteur belge* du 24 mars 2010 (annexe 3);
- le projet de norme adopté par le Conseil de l'IRE qui a fait l'objet d'une consultation publique entre le 9 novembre 2010 et le 20 janvier 2011 (annexe 4);
- le courrier adressé le 23 novembre 2010 par le Conseil supérieur au Président de la CTIF afin de connaître leur position à propos du projet de norme adopté par le Conseil de l'IRE qui a fait l'objet d'une consultation publique (annexe 5);
- le courrier du 1er décembre 2010 adressé par le Président de la CTIF au Conseil supérieur reprenant leurs réactions au projet de norme soumis à la consultation publique par le Conseil de l'IRE (annexe 6);
- les réactions à la consultation publique adressées au Conseil de l'IRE communiquées au Conseil supérieur (annexe 7);
- courrier du 9 février 2011 adressé par le Président de l'IRE au Président du Conseil supérieur demandant l'approbation du projet de norme adopté le 4 février 2011 par le Conseil de l'IRE (annexe 8);
- courrier transmis par le Conseil supérieur à l'IRE le 17 février 2011 (annexe 9).

Par ailleurs, à titre informatif et eu égard au travail en commun effectué par les représentants des trois Instituts concernés, je vous transmets également, la demande d'avis relatif au projet de règlement adopté par le Conseil de l'IEC, d'une part, et par le Conseil national de l'IPCF, d'autre part ainsi que le courrier qui leur a été adressé en date du 17 février 2011. Vous voudrez

bien également trouver une table de correspondance permettant de comparer plus aisément le projet de norme IRE, le projet de règlement IEC et le projet de règlement IPCF.

Dans le cadre de sa réunion du 16 février 2011, les membres du Conseil supérieur ont, outre l'audition susmentionnée, examiné le projet de norme soumis pour approbation. Deux éléments ont particulièrement été appréciés dans le cadre de cet examen :

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

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

Comme mentionné en début de courrier, le Conseil supérieur estimait qu'il se devait, afin d'assurer la sécurité juridique voulue en la matière, de traiter en priorité ce dossier dans la mesure où la loi publiée au *Moniteur belge* en janvier 2010 ne prévoit aucune période transitoire.

Enfin, dans le courrier transmis aux représentants des trois Instituts, le Conseil supérieur attire leur attention sur le fait que toutes les mesures imposées par la loi du 11 janvier 1993, telle que révisée en 2010, ne sont pas encore transposées et qu'il appartient aux représentants de chacun de ces instituts d'informer le Conseil supérieur quant à la suite des travaux qu'ils comptent mettre en œuvre ainsi que du délai attendu pour leur mise en œuvre effective.

Les mesures non encore intégrées (en tout ou en partie, selon le cas) portent à tout le moins sur la mise en œuvre, par chacun des trois Instituts, de mesures visant à s'assurer du respect des dispositions contenues dans la loi du 11 janvier 1993, telle que révisée en 2010, comme le requiert l'article 39 de cette loi. Pour ce qui concerne l'IRE, on relèvera utilement que le contrôle de qualité est effectué sous la responsabilité finale de la Chambre de renvoi et de mise en état.

Je reste à votre disposition pour toute information complémentaire que vous souhaiteriez obtenir à propos de ce dossier et vous prie de croire, Monsieur le Ministre, à l'expression de ma haute considération.

Jean-Paul Servais
Président

Annexe 3

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme en matière de passage aux normes ISA

Monsieur Vincent Van Quickenborne
Ministre pour l'Entreprise et la Simplification
Rue de Brédérode, 9
1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 23 décembre 2009

Monsieur le Ministre,

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis un projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique, approuvé par le Conseil de l'IRE le 2 octobre 2009 au Conseil supérieur des Professions économiques.

Le Conseil de l'IRE avait déjà transmis un premier projet de norme en 2008. Au vu de certaines réactions de réviseurs d'entreprises relevant de plus petites structures, le Conseil supérieur a communiqué, en décembre 2008, à l'IRE la décision de geler le dossier aussi longtemps que deux conditions n'étaient pas rencontrées :

1°) organisation d'un forum permettant aux réviseurs d'entreprises de mieux percevoir les enjeux et les conséquences d'un passage aux normes internationales d'audit ;

2°) organisation d'une consultation publique de ses membres avant de communiquer tout projet de normes pour approbation.

Ce projet de normes a fait l'objet, conformément aux dispositions contenues dans l'article 30, § 1er, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, d'une consultation publique avant d'être transmise au Conseil supérieur.

Avant de procéder à l'approbation du projet de normes soumis, les membres du Conseil supérieur ont procédé à différentes démarches (obligations prévues par l'article 30 de la loi précitée) :

- consultation de la Commission bancaire, financière et des assurances sur le projet de normes soumis pour approbation ;
- audition des représentants de l'IRE dans le cadre de la réunion du Conseil supérieur du 23 novembre 2009.

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

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

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

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

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

Vous voudrez bien trouver, annexés au présent courrier, différents documents dans le cadre de l'article 30, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 :

- le projet de normes adoptées par le Conseil de l'IRE soumis à la consultation publique de juillet à septembre 2009 (annexe 1) ;
- les résultats de la consultation publique (annexe 2) ;
- les normes adoptées le 2 octobre 2009 par le Conseil de l'IRE, telles que soumises au Conseil supérieur pour approbation (annexe 3) ;
- la fiche technique, établie par l'IRE à la demande du Conseil supérieur, démontrant la suite donnée aux différentes remarques formulées dans le cadre de la consultation publique (annexe 4) ;
- les normes adoptées le 10 novembre 2009 par le Conseil de l'IRE soumises au Conseil supérieur pour approbation (annexe 5) ;
- les courriers transmis par le Conseil supérieur à la CBFA le 21 octobre 2009 et le 17 novembre 2009 et avis rendu le 9 décembre 2009 par la CBFA (annexe 6) ;

- le courrier transmis par le Président de l'IRE lors de l'audition du 23 novembre 2009 (annexe 7);
- le plan d'accompagnement adopté le 14 décembre 2009 par le Conseil de l'IRE à la demande du Conseil supérieur dans le cadre de l'audition du 23 novembre 2009 (annexe 8);
- le courrier envoyé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (annexe 9).

Vous voudrez bien trouver, également annexés au présent courrier, trois autres documents:

- Présentation faite lors du forum du révisorat des principales différences entre les normes et recommandations applicables actuellement en Belgique et les normes internationales d'audit «clarifiées» (annexe 10);
- Le document de consultation publique par la Commission européenne (DG marché intérieur) relatif à la même problématique (annexe 11). Les résultats de cette consultation publique n'ont pas encore fait l'objet d'une diffusion;
- Un exemplaire de la version anglaise des normes internationales d'audit (*IFAC Handbook*).

Je reste à votre disposition pour toute information complémentaire que vous souhaiteriez obtenir à propos de ce dossier et vous prie de croire, Monsieur le Ministre, à l'assurance de ma haute considération.

Jean-Paul Servais
Président

Table des matières

Rapport d'activités relatif à l'année 2010 (pour ce qui concerne le Conseil supérieur) 57

Préambule 57

1. Mission d'approbation des normes et des recommandations professionnelles 59
1.1. Nature des normes et recommandations destinées à être approuvées..... 59
1.2. Processus d'adoption des normes et des recommandations 59
1.3. Force contraignante des normes et des recommandations 61
1.4. Mise à disposition des normes et des recommandations 61
1.5. Normes et recommandations soumises pour approbation en 2010..... 61
1.5.1. Approbation d'une norme spécifique relative à la collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel 61
Norme du 8 octobre 2010 relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel..... 65
Avis du 24 décembre 2010 concernant l'approbation de la norme spécifique relative à la collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel..... 109
1.5.2. Approbation de la norme en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux.....110
Norme du 4 février 2011 relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme.....115
Avis du 22 avril 2011 concernant l'approbation de la norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme..... 125
1.5.3. Suivi du plan d'accompagnement lié à l'approbation, en 2009, d'une norme visant à passer à terme, en Belgique, aux normes ISA clarifiées 126
Norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique..... 132
Avis du 1er avril 2010 relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique 136
Erratum de l'avis du 1er avril 2010..... 138

2. Mission d'examen a posteriori des éléments de doctrine développés par l'IRE.....139
2.1. Développement de la doctrine par l'IRE 139
2.2. Vérification *a posteriori* par le Conseil supérieur 139
2.3. Délai de transmission des éléments de doctrine..... 139
2.4. Circulaires, avis et communications transmis par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en 2010..... 139
2.5. Examen *a posteriori* effectué par le Conseil supérieur durant l'année 2010..... 142

3. Etudes et analyses de l'environnement national 145
3.1. Structure du secteur de l'audit externe en Belgique..... 145
3.1.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude..... 145
3.1.2. La problématique de la concentration du secteur de l'audit externe au niveau européen..... 145
3.1.3. La problématique de la structuration du secteur du révisorat d'entreprises en Belgique.....147
Annexe Etude relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique en date du 30 avril 2011..... 169
3.2. Taux de concentration des mandats de contrôle des comptes dans les entités d'intérêt publics en Belgique 197
3.2.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude 197
3.2.2. Objet de l'étude 197

3.2.3. Concept d'entité d'intérêt public 197
3.2.4. Champ d'application de l'étude du Conseil supérieur..... 202
3.2.5. Méthodologie retenue 202
3.2.6. Analyse des résultats de l'étude du Conseil supérieur 203
Annexe 1.....217
Annexe 2..... 231
3.3. Reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers 234
3.3.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude 234
3.3.2. Objet de l'étude 234
3.3.3. Méthodologie retenue 234
3.3.4. Corroboration des informations collectées et partant de la qualité des résultats de l'étude 234
3.3.5. Synthèse des résultats de cette étude en ce qui concerne la reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers 234
Annexe Etude relative aux réviseurs ayant un autre agrément à l'étranger 239
3.4. Analyse des interruptions de mandats de commissaire 245
3.4.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude 245
3.4.2. Contexte légal 245
3.4.3. Champ d'application..... 246
3.4.4. Modalités de l'obligation de déclaration 249
3.4.5. Mission du Conseil supérieur des Professions économiques 249
3.4.6. Données statistiques relatives à 2010.....251
3.5. Consultation européenne autour du rôle de l'audit légal des comptes 259

4. Le système de supervision publique mis en place en Belgique dans une perspective européenne.....261
4.1. La transposition en droit belge de la directive « audit » 261
4.1.1. Inscription dans le registre public de contrôleurs et d'entités d'audit de pays tiers 261
4.1.2. Affinement du cadre légal belge.....261
4.1.3. Article 135, § 2 du Code des sociétés 262
4.1.4. Contacts avec la Commission européenne et suivi de ses travaux 262
4.1.5. Moyens affectés aux systèmes de supervision publique en Europe..... 262
4.2. Transmission des informations financières par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises 263

5. Coopération et coordination au niveau national 264
5.1. Réunions de coordination au niveau national 264
5.1.1. Principes en matière de coopération 264
5.1.2. Réunions tenues en 2010 265
5.2. Publication d'un rapport annuel commun 266
5.3. Finalisation du lifting du site internet du Conseil supérieur, entamé en 2009..... 266
5.4. Portail commun 267

6. Coopération internationale 268
6.1. Coordination du système belge – Coopération nationale et internationale 268
6.2. Livre vert de la Commission européenne 268
6.3. Evolution du cadre réglementaire européen 269
6.3.1. Généralités 269
6.3.2. Décision de la Commission du 5 février 2010 sur l'adéquation des autorités compétentes de certains pays tiers conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil 269

6.3.3. Décision de la Commission du 1er septembre 2010 relative à l'adéquation des autorités compétentes de l'Australie et des États-Unis d'Amérique 270
6.3.4. Décision de la Commission du 19 janvier 2011 relative à l'équivalence des systèmes de supervision publique de certains pays tiers et à une période transitoire 271
6.4. Participation aux travaux de l'EGAOB 272
6.4.1. Généralités 272
6.4.2. Réunions de l'EGAOB en 2010..... 273
6.4.3. Sous-groupes de travail 274
6.4.4. Site internet 274

ANNEXES

Annexe 1

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme spécifique en matière collaboration au contrôle prudentiel..... 275

Annexe 2

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux..... 279

Annexe 3

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme en matière de passage aux normes ISA..... 283

Rapport annuel 2010 du procureur général près de la Cour d'appel de Bruxelles

Le droit d'action du procureur général en matière de discipline des réviseurs d'entreprises et l'obligation de dénonciation des faits de blanchiment

En Belgique, le procureur général -près la cour d'appel- est une des composantes de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, conformément à l'article 43, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007.

A ce titre, le procureur général s'est vu reconnaître une compétence d'initiative de poursuites disciplinaires à l'égard des réviseurs d'entreprises dans le cadre de la supervision publique de la profession.

En effet, il est prévu à l'article 48, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 que *«Le Conseil ou la Chambre de renvoi et de mise en état peuvent être saisis soit par le Procureur général soit par une plainte de tout tiers.»*

Pareillement, *«la Commission de discipline est saisie soit directement par le Procureur général, soit par la Chambre de renvoi et de mise en état qui lui adresse l'original de la décision de renvoi accompagné du rapport visé à l'article 53»* (article 59, 1er de la loi du 22 juillet 1953).

Ainsi, le procureur général peut requérir l'ouverture d'une procédure disciplinaire en saisissant directement, soit le Conseil ou la Chambre de renvoi et de mise en état, soit la Commission de discipline suivant le cas.

La loi du 22 juillet 1953 reconnaît donc au procureur général un droit d'action, qui s'apparente à un pouvoir d'opportunité des poursuites, en matière de droit disciplinaire à l'égard des réviseurs d'entreprises dans le cadre de la supervision publique de cette profession.

Autrement dit, sans être une instance disciplinaire pouvant infliger une sanction disciplinaire, le procureur général peut néanmoins, dans le cadre de la loi du 22 juillet 1953, décider en opportunité de la mise en œuvre de cette procédure pour des réviseurs d'entreprises *«1° qui ont manqué aux obligations liées à l'exercice de la profession ; 2° qui ont manqué aux principes de dignité, de probité et de prudence ou de délicatesse qui font la base de la profession»* (article 72 de la loi du 22 juillet 1953).

Par conséquent, un manquement au principe déontologique de probité -qui se comprend aisément comme l'obligation de respecter la loi- peut entraîner pour les réviseurs d'entreprises des poursuites disciplinaires requises par le procureur général.

Néanmoins, en cas d'infraction, des poursuites pénales diligentées par le procureur du Roi territorialement compétent avec éventuellement la saisine d'un juge d'instruction sont également possibles.

L'alternative des poursuites disciplinaires et pénales peut s'illustrer au travers de l'obligation légale de dénonciation de faits de blanchiment par les réviseurs d'entreprises auprès de la CTIF (Cellule de traitement des informations financières) dans le cadre de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et modifiée par la loi du 18 janvier 2010.

Dorénavant, pour respecter effectivement cette obligation, les réviseurs d'entreprises *«doivent exercer une vigilance constante à l'égard de la relation d'affaires et procéder à un examen attentif des opérations effectuées et, si nécessaire, de l'origine des fonds, et ce, afin de s'assurer que celles-ci sont cohérentes avec la connaissance qu'ils ont de leur client, de ses activités profes-*

sionnelles et de son profil de risque» (article 14, § 1er de la loi du 11 janvier 1993).

Ainsi dans ce contexte de vigilance accrue, manqueraient aux obligations liées à l'exercice de la profession, les réviseurs d'entreprises qui ne respecteraient pas la norme de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises du 4 février 2011 relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme (M.B., 29 avril 2011, p. 25846).

Surtout que, *«le moindre soupçon suffit pour que l'obligation d'information s'applique, c'est-à-dire que le professionnel ne peut exclure que l'opération ou le fait dont il a connaissance soient liés à du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme. La modulation de l'obligation d'information en fonction d'une approche basée sur le risque («risk based approach») n'est pas admise» (CTIF-CFI, note d'information destinée aux réviseurs d'entreprises visés à l'article 3, 3° de la loi du 11 janvier 1993 (T1003)*, 8 mars 2010, p. 11).

Pourtant, la CTIF constate dans son dernier rapport annuel une diminution du nombre de déclarations, entre autres, des réviseurs d'entreprises, passées de 76 en 2009 à 28 en 2010, et analyse que : *«Parmi les explications possibles l'une pourrait être le résultat de l'extension de la loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 11 janvier 1993 du secret professionnel en matière de conseil juridique aux notaires et aux réviseurs d'entreprises»* (CTIF-CFI, rapport d'activités 2010, Analyse des principales variations, p. 15).

Sur ce point, la prévention à l'œuvre dans la supervision publique des réviseurs d'entreprises impose de rappeler que le secret professionnel justifie une exception à la dénonciation auprès de la CTIF de faits de blanchiments dont les réviseurs d'entreprises ont connaissance à l'occasion de *«l'évaluation de la situation juridique de leurs clients»* et de préciser que ces professionnels de la comptabilité ne bénéficient pas par ce biais d'une immunité disciplinaire absolue et encore moins pénale.

En effet, l'article 26, § 1er de la loi 11 janvier 1993 prévoit expressément deux cas dans lesquels les réviseurs d'entreprises peuvent engager leur responsabilité disciplinaire et/ou pénale, à savoir quand ils *«fournissent un conseil juridique à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme» ou lorsqu'ils «savent que le client sollicite un conseil juridique à de telles fins»*.

Dans ces deux cas d'espèce, l'absence de dénonciation des faits de blanchiment auprès de la CTIF implique pour les réviseurs d'entreprises, une responsabilité disciplinaire ou pénale en fonction de la qualification retenue et justifie pour le moins une amende administrative pouvant aller de 250 à 1.250.000 euros (article 40 de la loi du 11 janvier 1993).

C'est précisément dans le cadre de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, que le procureur général peut également interpréter ce comportement comme un manquement à l'obligation de probité passible d'une action disciplinaire dont il a la maîtrise et l'opportunité afin de préserver l'ordre public –en ce compris économique et financier- dont il est le garant en vertu de la loi.

Dans le respect du principe général de droit «non bis in idem», le procureur du Roi territorialement compétent, qui a la maîtrise de l'action publique, peut également se saisir des faits pour les qualifier de participation criminelle à une infraction de blanchiment (article 505 du code pénal) ou à une autre infraction pouvant entraîner des poursuites pénales.

* * *

Le contrôle du procureur général sur la tenue du registre public

L'article 10, § 1er de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée le 30 avril 2007 confie au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprise la tenue à jour du registre public dans lequel sont enregistrés les réviseurs d'entreprises :

Conformément à l'article 10, § 2 de la loi, ce registre public peut être consulté à tout moment par toute personne sur le site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le rapport annuel de l'Institut des Réviseurs d'entreprises atteste de l'évolution de la tenue de ce registre électronique ainsi que des modifications intervenues durant l'année écoulée (nouvelles inscriptions, démissions, etc.) (pages 49-52).

Au 31 décembre 2010, 1035 réviseurs d'entreprises étaient inscrits au registre public de l'Institut des Réviseurs d'entreprises (679 de langue néerlandaise et 356 de langue française).

Il y a eu comme modifications au registre public en 2010 pour les réviseurs d'entreprises per-

sonnes physiques: 44 nouvelles inscriptions (art. 5 de la loi) et 43 démissions, 1 perte de la qualité de réviseur d'entreprises (art. 73, § 4 de la loi), 16 attributions du titre de réviseur d'entreprises honoraire (art. 11, § 2 de la loi) et 7 décès.

Pour les cabinets de révision, il y a eu 36 inscriptions de cabinets de révision (art. 6 de la loi), 21 démissions de cabinets de révision et 1 retrait de la qualité de réviseurs d'entreprises (art. 8, § 3 de la loi).

Au 31 décembre 2010, il y avait 524 cabinets de révision inscrits au registre public dont 6 sociétés de droit commun, 452 SPRL, 43 SCRL, 20 SCS, 2 SA et 1 SNC.

Il y est rappelé que: *«Les réviseurs d'entreprises personnes physiques sont inscrits au registre public sur présentation d'un extrait du procès-verbal de la prestation de serment, avec effet au jour de la prestation de serment. Un cabinet de révision est inscrit au registre public à partir du jour de la décision favorable d'enregistrement du Conseil de l'Institut»* (page 49).

La prestation du serment légal a lieu en français ou néerlandais devant la Cour d'appel de Bruxelles ou en allemand devant la Cour d'appel de Liège (article 5, 6° de la loi) sur réquisitions du procureur général.

Dans cette perspective et en sa qualité d'organe de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, le procureur général exerce son contrôle sur la tenue de ce registre public par sa possibilité de recours, à savoir la faculté d'interjeter appel devant la Commission d'appel contre toute décision visant à inscrire ou réinscrire un candidat réviseur d'entreprises ou retirer la qualité de réviseur d'entreprises dans un délai de quarante jours à dater de la notification de cette décision (article 9 et 64 § 2 de la loi du 22 juillet 1957, coordonnée le 30 avril 2007).

* * *

La compétence du procureur général en matières d'exigences d'équivalence pour l'inscription des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ainsi que leur supervision publique, contrôle de qualité et surveillance

Le procureur général près la cour d'appel se voit reconnaître de nouvelles compétences par l'arrêté royal du 3 septembre 2010 relatif à l'inscription des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers. (M.B., 3 sept. 2010, p. 57997)

En l'absence de décision de la Commission européenne, les systèmes de supervision publique, de contrôle de qualité, d'enquêtes et de sanctions du pays tiers auxquels les contrôleurs et entités d'audit sont soumis à des exigences équivalentes à celles requises en vertu de la loi du 22 juillet 1953. Dans ce cas précis, la décision, qui reconnaît que ces exigences d'équivalence sont remplies, est prise par le procureur général sur proposition de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ou sur base des évaluations précédemment réalisées par d'autres Etats membres.

Le cas échéant, le procureur général peut solliciter l'avis des différentes composantes du système de supervision publique belge, énumérées à l'article 43 de la loi précitée.

Il n'y a pas encore eu de cas d'application de cette nouvelle législation.

* * *

Rappel annuel 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état

Le présent Rapport a été approuvé par la Chambre de renvoi et de mise en état, à l'unanimité de ses membres, le 16 juin 2011.

I. Introduction – présentation

Le présent rapport annuel est le troisième de la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME), et couvre la période du 1er janvier au 31 décembre 2010, soit la troisième année d'activités de la CRME[1].

Conformément à la structure adoptée pour le premier rapport annuel, le présent rapport contient sous son titre II les informations relatives au fonctionnement et aux activités de la CRME, dans lequel sont reprises les statistiques et les informations sur le nombre de dossiers traités, et complétées cette année d'éléments permettant de cerner d'un peu plus près la teneur des dossiers.

Le titre III concerne quant à lui les relations de la CRME avec les organes nationaux et internationaux de supervision publique, et autres contacts externes.

Le titre IV contient enfin les conclusions, et est suivi des comptes de l'exercice écoulé.

Pour ce qui est du cadre légal et règlementaire, il est renvoyé aux exposés détaillés repris dans le rapport annuel 2007-2008 de la CRME ainsi que dans le Rapport annuel commun 2008 au Système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

1 Le premier rapport annuel couvrait quant à lui une période supérieure à un an, soit du 27 avril 2007 au 31 décembre 2008.

II. Fonctionnement et activités de la CRME

1. Composition

La CRME compte trois directeurs portant le nom de rapporteurs dont son Président: Il s'agit de Madame Anne Spiritus – Dassesse, Président, Monsieur Piet Van Baeveghem et Monsieur Laurent Guinotte, rapporteurs.

2. Mode de fonctionnement

Aux termes de l'article 44 § 2[2] de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée en 2007[3], les membres de la CRME forment une sorte de directoire chargé de prendre les décisions utiles. Ils exercent leurs compétences de manière collégiale, pratiquement en restant en contacts étroits et quotidiens à cet effet, et en se réunissant de manière informelle chaque fois que cela s'avère nécessaire. A côté de ces réunions informelles, il y a aussi des réunions formelles (24 pour l'exercice écoulé). Ces dernières portent sur des questions de principe d'ordre juridique, sur des questions d'organisation et sur des dossiers individuels traités par la CRME et plus généralement, sur des questions relatives à l'exécution de ses missions.

2 «*La Chambre de renvoi et de mise en état est dirigée par un organe composé de trois directeurs dont le président. (…) Cet organe est chargé de la gestion opérationnelle de la Chambre de renvoi et de mise en état et pose tous les actes nécessaires à l'exécution des missions de la Chambre de renvoi et de mise en état. Il s'agit d'un collège qui délibère conformément aux règles habituelles des organes collégiaux, sauf exceptions déterminées par la loi ou par le Roi*».

3 Ci-après dans le texte: loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

3. Les activités pendant l'exercice écoulé – statistiques [4]

A. En ce qui concerne le contrôle de qualité [5]

Les missions de la CRME en matière de contrôle de qualité sont de trois ordres :

- Approuver la liste annuelle des contrôles de qualité à effectuer par le Conseil de l'IRE[6]
- Approuver la liste des inspecteurs[7]
- Apprécier les conclusions des contrôles de qualité[8]

Le lecteur trouvera ci-dessous les informations utiles relatives à la manière dont ces missions ont été exécutées au cours de l'année 2010.

A.1. Approbation de la liste annuelle des contrôles de qualité à réaliser par le Conseil de l'IRE en 2010

Le Conseil de l'IRE a soumis le 19 avril 2010 à la CRME la liste des contrôles de qualité à réaliser en 2010. La CRME l'a approuvée le 28 mai 2010.

A.1.1. Nombre et nature des contrôles de qualité à réaliser en 2010

Il a été prévu de réaliser un total de 299 contrôles de qualité en 2010, dont 277 concernent des réviseurs d'entreprises *personnes physiques* et 22 des *cabinets de révision*[9]. Parmi les réviseurs *personnes physiques*, 129 appartiennent à un *cabinet de révision* comptant plus de 10 réviseurs personnes physiques disposant du pouvoir de représenter le cabinet[10]. Quant aux *cabinets de*

4 Il y a lieu de constater ici que tant le nombre de dossiers traités par catégorie que la catégorisation elle-même des dossiers divergent parfois de ce qui est présenté par l'IRE dans son rapport annuel. Ces divergences ne sont pas significatives et elles résultent naturellement de la différence existant dans la classification des dossiers établie respectivement par la CRME et l'IRE, et des procédures distinctes à mener par ces organismes dans le cadre général de la supervision publique.

5 Selon les § 3 et 4 de l'article 10 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, le contrôle de qualité est *« une procédure d'examen de l'activité professionnelle d'un réviseur d'entreprises. Il a notamment pour but de vérifier que le réviseur d'entreprises contrôlé est doté d'une organisation appropriée par rapport à la nature et à l'étendue de ses activités. Ce contrôle vise également à garantir au public et aux autorités de contrôle que les réviseurs d'entreprises effectuent leurs travaux conformément aux normes de contrôle et aux règles déontologiques en vigueur.*

§ 4. Le champ de l'examen du contrôle de qualité, reposant sur une vérification appropriée de dossiers de contrôle sélectionnés, comprend entre autre une évaluation de la conformité aux normes d'audit et aux règles d'indépendance applicables, de la quantité et de la qualité des moyens investis, des honoraires d'audit perçus et du système interne de contrôle de qualité du cabinet de révision. »

6 Article 46, § 2 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

7 § 5 des normes relatives au contrôle de qualité : *« Lorsque l'activité du réviseur d'entreprises à contrôler comprend des missions permanentes de contrôle auprès d'une ou plusieurs entité(s) d'intérêt public, le Conseil présentera à l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état un ou plusieurs inspecteur(s) externe(s) à la profession pour le contrôle de ce(s) dossier(s).*

Pour chaque inspecteur à désigner ayant la qualité de réviseur d'entreprises, le Conseil proposera une liste de deux candidats en indiquant celui qui exercera le contrôle à défaut de réaction du réviseur d'entreprises à contrôler dans le délai fixé par le Conseil. Cette proposition est soumise à l'approbation préalable de la Chambre de renvoi et de mise en état.

Le Conseil veillera à ce que les inspecteurs disposent d'une indépendance suffisante par rapport au réviseur d'entreprises à contrôler. Les contrôles réciproques ne sont pas autorisés, pas plus que les contrôles entre (anciens) associés ou (anciens) collaborateurs. Cette dernière interdiction prend fin dix ans après que, selon le cas, le contrôle a eu lieu ou que l'association ou la collaboration a pris fin.

La Chambre de renvoi et de mise en état approuvera le nombre d'inspecteurs en même temps qu'elle se prononce sur la liste annuelle des contrôles de qualité à effectuer.

Si plusieurs inspecteurs sont nécessaires pour le contrôle de qualité auprès d'un réviseur d'entreprises, ils formeront un collège. En cas de collège, celui-ci sera composé d'un ou plusieurs inspecteur(s) externe(s) et/ou d'un ou plusieurs autre(s) inspecteur(s) dans une proportion adaptée aux circonstances. Le président sera désigné parmi les membres de ce collège par la Commission Contrôle de qualité.

Lorsque l'activité du réviseur d'entreprises à contrôler comprend des missions permanentes de contrôle auprès d'une ou de plusieurs entité(s) d'intérêt public, le président du collège sera un inspecteur externe à la profession. ». Les normes sont accessibles sur le site de l'IRE (www.ire-ibre.be), menu « Documentation », onglet « Normes ».

8 Articles 46, § 1er, f) et 50 de la loi du créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

9 Selon l'article 2, 2°, de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, un cabinet de révision est « *une personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, inscrite au registre public de l'Institut, autre qu'une personne physique* ».

10 Le § 8 des normes relatives au contrôle de qualité précise notamment que : *« Dans les cabinets de révision comportant au moins 10 réviseurs d'entreprises personnes physiques ayant le pouvoir de représenter le cabinet ou sélectionnés selon les critères adoptés par le Conseil sur avis conforme du Conseil supérieur des Professions économiques, les résultats de l'analyse du système de contrôle interne de qualité mis en place au sein de l'organisation seront pris en compte pour éventuellement limiter le*

révision, 6 d'entre eux relèvent de cette même catégorie.

Enfin, parmi les réviseurs contrôlés (cabinets ou personnes physiques), 23 exercent une mission permanente de contrôle au sein d'entités d'intérêt public (EIP).

Si l'on distingue les contrôles de qualité en fonction de leur périodicité (normale ou contrôle de qualité rapproché), on obtient la répartition suivante :

Contrôles de qualité selon périodicité normale[11]	274
Contrôles de qualité rapprochés[12]	25

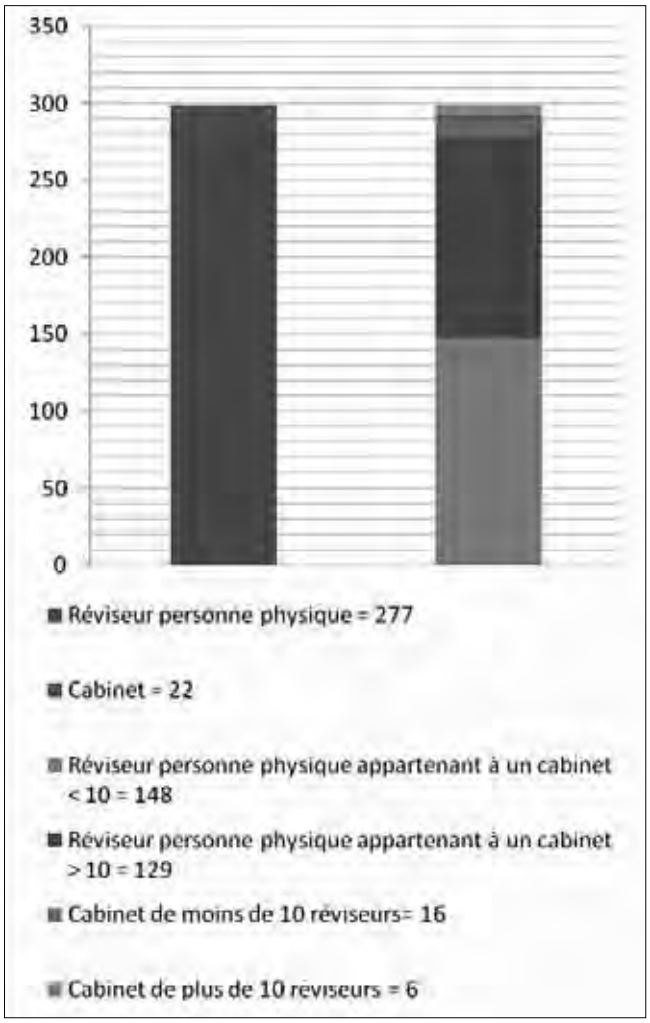


Fig. 1. Répartition des CQ selon qu'ils concernent des réviseurs d'entreprises personnes physiques ou des cabinets de révision, le nombre de réviseurs personnes physiques appartenant à chaque catégorie de cabinet de révision et la taille des cabinets de révision (plus ou moins de 10 réviseurs d'entreprises personnes physiques).

nombre de contrôles individuels à opérer au niveau des réviseurs d'entreprises personnes physiques y appartenant (…).»

11 3 ou 6 ans selon que le réviseur exerce ou non une mission permanente de contrôle au sein d'une ou plusieurs entités d'intérêt public, conformément à l'article 33 § 1er et 3 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et au point 3 des normes relatives au contrôle de qualité.

12 La CRME estime dans ces dossiers qu'il est opportun ou nécessaire d'attirer l'attention du réviseur sur certaines

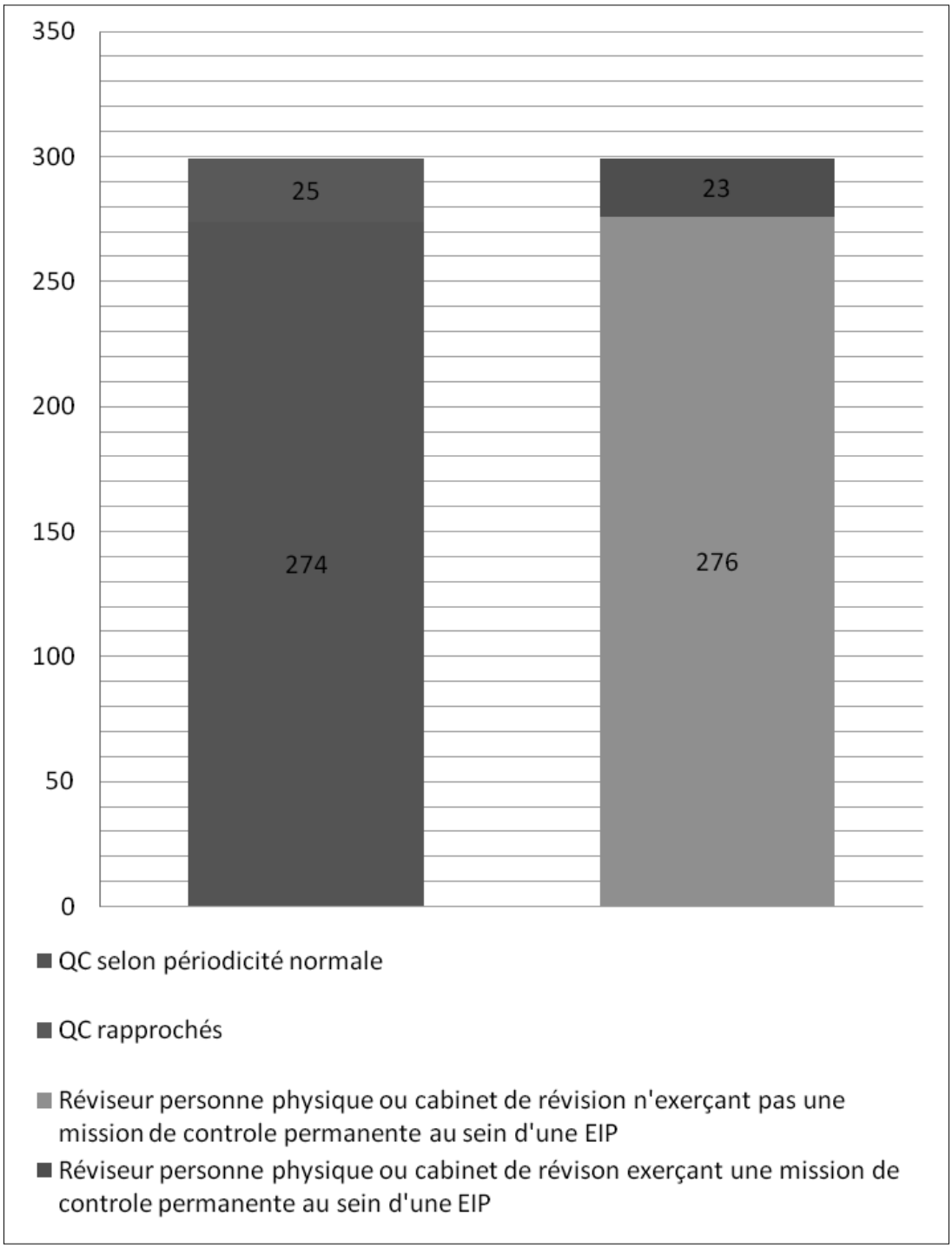


Fig. 2. Répartition des contrôles de qualité prévus selon la périodicité normale ou dans le cadre d'un contrôle de qualité rapproché, et selon l'exercice ou non par le réviseur ou le cabinet de révision contrôlé d'une mission de contrôle permanente au sein d'une EIP

Parmi l'ensemble des contrôles de qualité, il faut relever les cas particuliers suivants, pour lesquels les opérations de contrôle sont à préciser et limitées :

contrôles de qualité relatifs à des sociétés unipersonnelles dont il est présumé qu'ils seront sans objet en raison de l'absence d'activité révisorale de ces sociétés dans les 5 dernières années[13]	40
réviseurs empêchés[14]- contrôle du seul respect des obligations relatives à la formation permanente.	14

lacunes constatées lors du contrôle, sans que celles-ci ne remettent toutefois en cause le caractère satisfaisant du contrôle de qualité. Dans ces dossiers, la CRME part du principe que le réviseur devrait adopter les mesures nécessaires en vue de remédier à ces lacunes ou faiblesses. Ces points devront en outre faire l'objet d'une attention particulière lors du prochain contrôle de qualité. S'il devait s'avérer que les manquements subsistent, cela pourrait donner lieu, le cas échéant, à l'adoption par la CRME d'une conclusion plus contraignante, voire d'un renvoi devant les instances disciplinaires.

13 Pour ces contrôles, le Conseil de l'IRE se limite dans un premier temps à demander par simple lettre au réviseur de confirmer que sa société unipersonnelle n'exerce aucune mission révisorale en nom propre. En cas de confirmation, le contrôle de qualité de la société unipersonnelle sera déclaré sans objet, et le réviseur d'entreprises personne physique sera quant à lui soumis à un contrôle de qualité, soit dans le cadre du contrôle de qualité visant le cabinet de révision au sein duquel il exerce sa profession de réviseur d'entreprises, soit en tant que réviseur personne physique. Par contre, si le réviseur d'entreprises indique que sa société unipersonnelle exerce bel et bien des missions révisorales en nom propre à côté d'autres missions révisorales qu'il effectue en son nom propre ou pour compte du cabinet de révision dont il fait partie, un inspecteur sera désigné pour effectuer un contrôle de qualité de la société unipersonnelle.

14 Il s'agit des réviseurs d'entreprises qui ne peuvent temporairement exercer de mission de révision en vertu de l'article 13, § 2, de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette disposition vise les hypothèses suivantes :

a) exercer la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision;
b) exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale;
c) exercer la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat.

Ces réviseurs restent néanmoins tenus de respecter les obligations qui s'imposent aux réviseurs personnes physiques en matière de formation permanente en application de l'article 14, § 4 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

A.1.2. Classification des contrôles de qualité à réaliser en 2010 en fonction de la date du dernier contrôle de qualité

Parmi ces contrôles de qualité à réaliser en 2010 selon la périodicité normale, on observe que le dernier contrôle de qualité réalisé a eu lieu essentiellement lors des années 2009, 2008, 2007, 2006, 2005, et 2004[15] [16]. Les contrôles de qualité rapprochés (CQR) à effectuer en 2010 trouvent quant à eux leur origine dans des contrôles de qualité initialement prévus en 2008, 2007 et 2006. Enfin, pour certains reviseurs personnes physiques et cabinets de révision, il s'agit du premier contrôle de qualité. Ils se répartissent comme suit :

Date du dernier CQ	*CQ 2010*	*Dont CQR 2010 suite au dernier CQ*
CQ 2009	19	0
CQ 2008	45	15
CQ 2007	83	6
CQ 2006	20	3
CQ 2005	94	0
CQ 2004	4	0
Autres[17]	3	0
Premier contrôle de qualité	31	1[18]
Total	299	25

15 Pour rappel, la CRME a été créée le 27 avril 2007, et elle exerce ses compétences depuis le 31 août 2007 (art. 105 de l'arrêté royal portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, et article 38 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des reviseurs d'entreprises).

16 Il peut paraître à premier vue surprenant que des contrôles de qualité à réaliser en 2010, et qui ne sont pas des contrôles de qualité rapprochés, fassent suite à un contrôle de qualité 2009 ou 2008, dès lors que la périodicité normale est de 3 ou 6 ans. Cela peut cependant s'expliquer par exemple par le fait qu'un réviseur d'entreprises qui a été soumis à un contrôle de qualité en 2008 ou en 2009 a changé de structure et intègre un cabinet de révision qui doit, quant à lui, être soumis à un contrôle de qualité en 2010.

17 2003 : 1 ; 2001 : 1 ; 1997 : 1.

18 Il s'agit en l'espèce d'un cabinet de révision créé récemment (et qui n'a donc pas encore pu être soumis à un contrôle de qualité) et dont les associés font l'objet d'un contrôle de qualité rapproché en 2010.

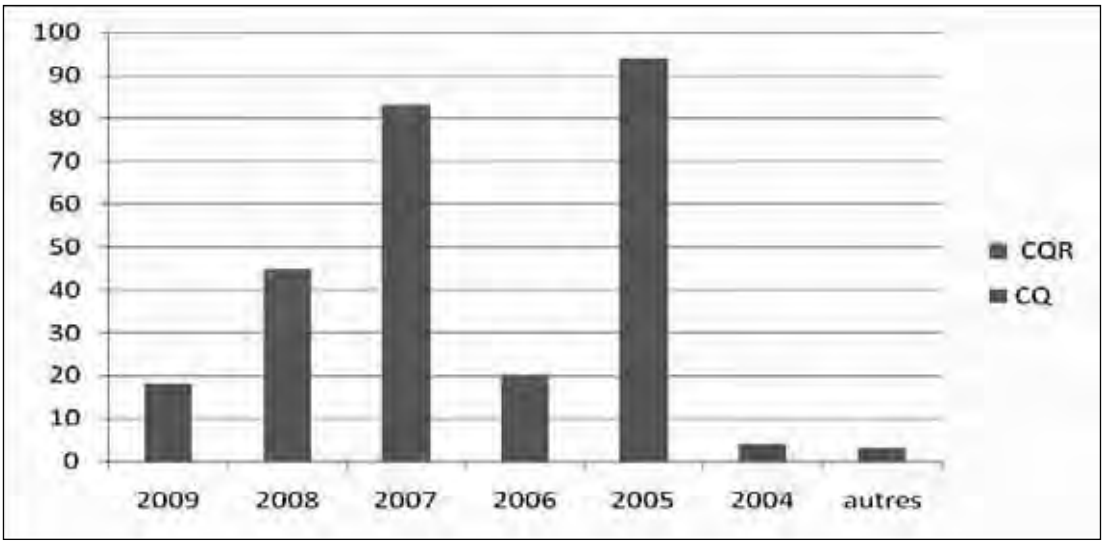


Fig. 3. Répartition des contrôles de qualité et des contrôles de qualité rapprochés à réaliser en 2010 en fonction de l'année du dernier contrôle de qualité

Il y a lieu de constater ainsi que la majeure partie des contrôles de qualité rapprochés à réaliser en 2010 trouvent leur origine dans un contrôle de qualité 2008, et pour 3 contrôles de qualité rapprochés, dans un contrôle de qualité 2006. Cette constatation interpelle eu égard au fait qu'il s'agit de situations par définition problématiques. Ce point sera abordé dans les conclusions du présent rapport annuel.

En ce qui concerne les contrôles de qualité à réaliser selon la périodicité normale, les deux années de référence les plus significatives sont 2005 et 2007.

Enfin, et pour être complet, il convient de relever que le Conseil de l'IRE a proposé dans le courant de l'année 2010 de soumettre deux réviseurs d'entreprises à un CQ 2009, propositions que la CRME a acceptées[19].

19 Le premier cas concerne un réviseur d'entreprises qui s'était initialement déclaré empêché mais qui a néanmoins exercé des missions révisorales pendant cette période. Le second concerne une société unipersonnelle au sujet de laquelle le Conseil de l'IRE pensait initialement qu'elle n'exerçait pas de mission révisorale en nom propre, ce qui n'a pas été confirmé, de sorte qu'un contrôle de qualité s'est avéré nécessaire par la suite.

A.2. Approbation de la liste des inspecteurs

En même temps que la liste des contrôles de qualité à réaliser en 2010, le Conseil de l'IRE a soumis à l'approbation de la CRME une liste de 53 inspecteurs proposés pour réaliser ceux-ci, dont:

Inspecteurs internes (réviseurs d'entreprises)	47
Inspecteurs externes à la profession[20]	5

20 En vertu du § 4 des normes relatives au contrôle de qualité *« Le contrôle de qualité est effectué par un «inspecteur» qui sera soit un réviseur d'entreprises personne physique, soit* ***une personne externe à la profession ayant une expérience suffisante de celle-ci****.*

Les inspecteurs doivent pouvoir justifier d'une expérience de la profession de réviseur d'entreprises d'au moins cinq ans. ***Les inspecteurs externes à la profession ne peuvent plus avoir de liens, en qualité d'administrateur, d'associé ou autre, avec quelque cabinet de révision que ce soit****.*

Les inspecteurs ayant la qualité de réviseur d'entreprises sont choisis par le Conseil sur la base d'une liste de candidats proposés par la Commission Contrôle de qualité, sans préjudice de l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état. ***Les inspecteurs externes à la profession sont sélectionnés par le Conseil soit d'initiative, soit sur la base d'une liste de candidats proposés par la Commission Contrôle de qualité, sans préjudice de l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état.*** *Ils sont désignés pour une période de cinq ans. »* (la CRME souligne).

Fig. 4. Répartition des inspecteurs
(inspecteurs réviseurs d'entreprises et inspecteurs externes)

Il convient également de relever que le Conseil de l'IRE a soumis en 2010 à la CRME 5 propositions de remplacement d'inspecteurs initialement désignés pour effectuer des contrôles de qualité. Ces propositions concernaient 1 contrôle de qualité 2010, 4 contrôles de qualité 2009 et 1 contrôle de qualité 2008[21]. Ces propositions ont été avalisées par la CRME.

A.3. Examen et appréciation des conclusions des contrôles de qualité soumises par le Conseil de l'IRE à la CRME

Les chiffres qui suivent sont basés sur les dossiers de contrôle de qualité dans lesquels la CRME a pris une décision en 2010. Ils incluent les dossiers transmis à la CRME en 2009 mais non traités cette année là (9 dossiers) et tous les dossiers de contrôle de qualité transmis à la CRME en 2010 à l'exception de 2 propositions de renvoi en discipline, à propos desquelles la CRME a pris une décision début 2011.

Nombre total de dossiers traités en 2010	287
Dont:	
Contrôles de qualité sans objet	49
Réviseurs empêchés[22]	46

21 Les raisons invoquées pour ces remplacements sont celles touchant à la santé de l'inspecteur (2 cas), la démission de l'inspecteur (1 cas), une incompatibilité dans le chef de l'inspecteur (1 cas) et la nécessité de désigner un inspecteur externe en raison de l'exercice de mission de contrôle permanent au sein d'entités d'intérêt public dans le chef du réviseur contrôlé (1 cas).

22 Contrôle de qualité limité au seul respect de la norme relative à la formation permanente, cfr. note 14.

La répartition de ces contrôles de qualité en fonction de l'année au cours de laquelle ils auraient normalement du être réalisés[23] est la suivante :

Contrôle de qualité prévu pour l'année 2007	15
Contrôle de qualité prévu pour l'année 2008	178
Contrôle de qualité prévu pour l'année 2009	91
Contrôle de qualité prévu pour l'année 2010	6

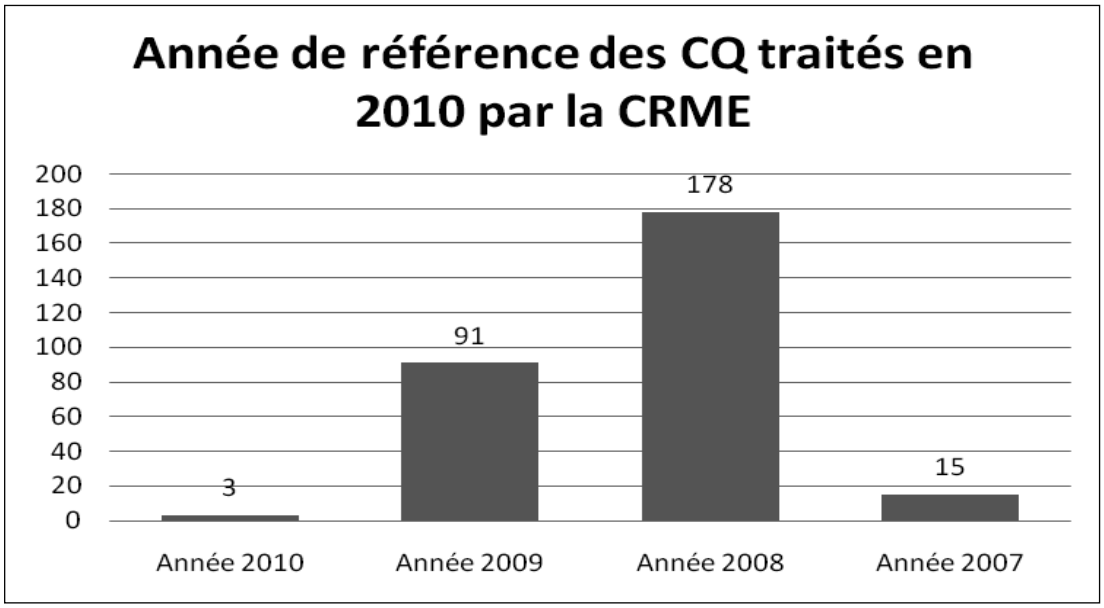


Fig. 5. Années lors desquelles les contrôles de qualité dont les conclusions ont été examinées en 2010 par la CRME, étaient initialement prévus

23 Une fois la liste des contrôles de qualité à effectuer par le Conseil de l'IRE approuvée par la CRME, ceux-ci sont réalisés par les inspecteurs désignés à cet effet, après s'être assurés qu'il n'y a dans leur chef ni incompatibilité, ni conflit d'intérêt. Le contrôle est effectué sur place dans le cadre d'une entrevue avec le réviseur contrôlé. Un rapport d'inspection est rédigé par l'inspecteur et soumis à la contradiction du réviseur contrôlé qui est invité à contresigner le rapport et à faire part de ses observations éventuelles. Une fois cette étape franchie, le dossier peut être soumis à la Commission de contrôle de qualité de l'IRE, qui propose ses conclusions au Conseil de l'IRE (avant de déposer ses conclusions, ladite Commission de contrôle de qualité peut également solliciter des informations complémentaires de la part de l'inspecteur et/ ou du réviseur contrôlé, organiser un entretien avec le réviseur contrôlé,...). Le Conseil de l'IRE rend à son tour ses propres conclusions (approbation totale ou partielle des conclusions de la Commission de contrôle de qualité ou conclusions divergentes) qu'il soumet à l'appréciation de la CRME.

Ainsi, un contrôle de qualité prévu initialement lors de l'année dite X peut ne donner lieu à une visite sur place qu'en fin d'année dite X. Le rapport d'inspection peut quant à lui être rédigé avec plus ou moins de diligence, tout comme il arrive que le réviseur contrôlé mette un certain temps avant de contresigner le rapport d'inspection ou de le compléter par ses observations. Enfin, les mesures complémentaires ordonnées le cas échéant par la Commission de contrôle de qualité, aussi utiles et pertinentes soient-elles, prennent également un certain temps. L'ensemble de ces facteurs, ajoutés au temps nécessaire au Conseil de l'IRE et la CRME pour respectivement proposer et apprécier les conclusions définitives du contrôle de qualité, expliquent le délai parfois relativement long entre l'approbation de la liste annuelle des contrôles de qualité et la clôture effective d'un dossier. Ce point fait l'objet d'une attention particulière dans les conclusions du présent rapport annuel (voy**. I.1.5** infra).

On constate ainsi que la grande majorité des contrôles de qualité traités par la CRME en 2010 portent sur des contrôles initialement prévus pour être réalisés en 2008 (178). Un tiers d'entre eux (91) seulement se rapporte à des contrôles dont la réalisation est prévue en 2009.

Pour ce qui concerne cette fois la répartition des conclusions des contrôles de qualité soumises à l'appréciation de la CRME, celle-ci se présente comme suit :

Satisfaisant	115
Satisfaisant en attirant l'attention du réviseur sur certaines lacunes spécifiques constatées lors du contrôle[24]	37
Recommandation[25]	52
Contrôle de qualité rapproché	28
Contrôle de qualité sans objet[26]	52
Décision de renvoi en discipline	6

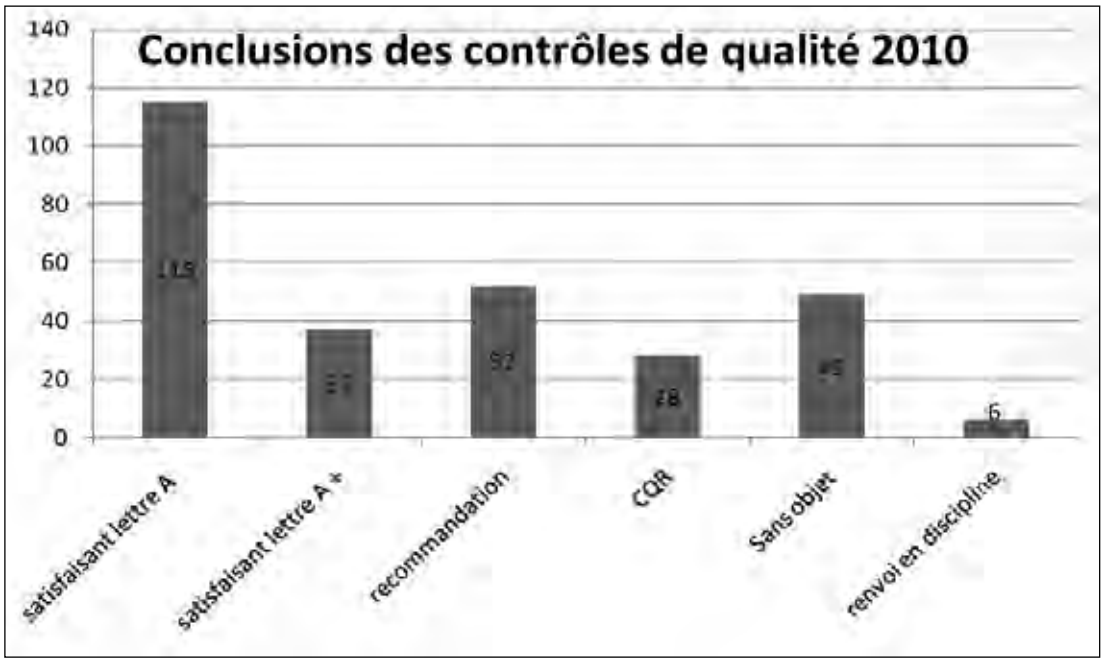


Fig. 6. Conclusions des contrôles de qualité traités en 2010 par la CRME

Spécifiquement pour les réviseurs empêchés[27] :

Satisfaisant	30
Recommandation (en matière de formation permanente)	16

24 La CRME estime dans ces dossiers qu'il est opportun ou nécessaire d'attirer l'attention du réviseur sur certaines lacunes constatées lors du contrôle, sans que celles-ci ne remettent toutefois en cause le caractère satisfaisant du contrôle de qualité. Dans ces dossiers, la CRME part du principe que le réviseur devrait adopter les mesures nécessaires en vue de remédier à ces lacunes ou faiblesses. Ces points devront en outre faire l'objet d'une attention particulière lors du prochain contrôle de qualité. S'il devait s'avérer que les manquements subsistent, cela pourrait donner lieu, le cas échéant, à l'adoption par la CRME d'une conclusion plus contraignante, voire d'un renvoi devant les instances disciplinaires.

25 Une recommandation fait suite à la constatation d'une lacune significative, et implique qu'une vérification soit effectuée à bref délai auprès du réviseur concerné afin de s'assurer que les mesures correctrices ont été adoptées. En l'absence de celles-ci, un contrôle de qualité rapproché peut toujours être ordonné, de même qu'un renvoi en discipline ou tout autre mesure adéquate (Voy. sur ce point l'article 33, § 5, de la loi du 22 juillet 1953 et l'article 14 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant discipline des réviseurs d'entreprises).

26 *Cfr.* note 13.

27 *Cfr.* note 14 à propos des réviseurs empêchés.

A.4. Lacunes les plus fréquemment constatées dans les contrôles de qualité traités en 2010 par la CRME [28]

Les principales lacunes constatées dans les contrôles de qualité soumis à l'appréciation de la CRME dans le courant de l'année 2010 sont les suivants, par ordre décroissant, avec indication du nombre d'occurrence[29] :

1. Absence d'analyse du système de contrôle interne[30] (43)
2. Absence, insuffisance ou caractère inadéquat des demandes de confirmations[31] (37)
3. Absence, insuffisance de contrôle de chaque rubrique significative des comptes annuels (28)
4. Le dossier permanent ne contient pas le procès-verbal de l'assemblée générale qui a procédé à la nomination du commissaire et qui a déterminé le montant de ses honoraires[32] (24)
5. Absence ou caractère inadapté du programme de travail par rapport aux particularités du mandat[33] (23)
6. Absence ou caractère inadéquat des mentions et informations complémentaires du rapport du commissaire (23)
7. Non conformité du rapport du réviseur aux normes (dans les missions révisorales autres que les missions permanentes de contrôle) (21)
8. Non respect des règles relatives à la lutte et à la prévention contre le blanchiment d'argent (dans les missions révisorales autres que les missions permanentes de contrôle)[34] (19)
9. Prise en compte de la problématique environnementale (18)
10. Respect des normes relatives à la certification des comptes consolidés[35] (16)

A.5. Conclusions

Les éléments qui précèdent permettent d'attirer l'attention sur les éléments suivants :

- le nombre relativement peu élevé d'inspecteurs externes, qui représente moins de 10% du nombre total d'inspecteurs désignés par l'IRE pour diligenter les contrôles de qualité. Sans remettre en cause la qualité du travail effectué par les inspecteurs ayant la qualité de réviseur d'entreprises, la CRME examinera cependant avec l'IRE si ce nombre ne doit pas être augmenté dans les années à venir, afin de mieux s'inscrire dans l'esprit de la Directive 2006/43 du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, dont un des objectifs est de veiller à ce que la supervision publique soit effectuée par des personnes externes à la profession.
- dans la majorité des dossiers soumis à la CRME en 2010, le délai de traitement des dossiers a été de 2 ans à compter de la décision qui est prise de soumettre un réviseur d'entreprises à un contrôle de qualité jusqu'au moment où les conclusions du contrôle sont adoptées définitivement par le Conseil de l'IRE pour être soumises à l'appréciation de la CRME. Cela étant, il faut bien constater qu'un nombre relativement important de dossiers nécessitent un temps de traitement sensiblement plus important. Sans remettre en cause la nécessité d'effectuer dans plusieurs dossiers des investiga-

28 Voy. aussi le *1er Rapport annuel 2007-2008 de la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME)*, repris in extenso dans le rapport annuel commun 2008 du Système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises (p. 138)

29 Eu égard au décalage dans le temps entre le traitement des dossiers successivement par la Commission de contrôle de qualité de l'IRE, par le Conseil de l'IRE et par la CRME, les constatations auxquelles aboutit l'IRE dans son rapport annuel 2010 (voy. le rapport page 34) ne correspondent pas nécessairement exactement avec celles de la CRME (voy. également la note 23).

30 § 2. 4. des normes générales de révision.

31 § 2. 5. 4. des normes générales de révision.

32 Recommandation du 5 janvier 1987 relative aux documents de travail du réviseur d'entreprises, point 3.3.

33 § 2. 1. 3. des normes générales de révision.

34 Il s'agit essentiellement de l'identification du client. Le risque de blanchiment peut d'ailleurs être plus important dans ce type de mission de nature ponctuelle, dans laquelle le réviseur d'entreprises ne peut pas toujours fonder son appréciation du risque de blanchiment sur l'existence d'une longue relation professionnelle avec le client.

35 Normes du 6 décembre 2002 relatives à la certification des comptes annuels consolidés.

tions complémentaires, au premier rang desquelles figure l'audition du réviseur contrôlé par la Commission de contrôle de qualité, il sera certainement utile d'examiner, avec le Conseil de l'IRE, comment ce délai pourrait être réduit, afin d'arriver à un délai de 12 à 18 mois maximum. On relève par ailleurs que parmi les contrôles de qualité rapprochés à effectuer en 2010, 9 concernent des contrôles de qualité initiaux de 2007 ou 2006. Dès lors qu'il s'agit de contrôler une situation par définition problématique, un tel délai apparaît inapproprié. C'est sans doute sur ce point qu'une action prioritaire devra être entreprise.

- eu égard au nombre élevé de lacunes constatées relativement à l'absence d'analyse du système de contrôle interne et à l'absence, l'insuffisance ou au caractère inadéquat des demandes de confirmations, la CRME renforcera son attention sur ces points, et examinera avec l'IRE les moyens à mettre en œuvre afin que dorénavant ces règles soient mieux observées par les réviseurs d'entreprises.

B. En ce qui concerne le volet disciplinaire [36]

B.1. 83 dossiers ouverts et traités en 2010 par la CRME

B.1.1. Dossiers introduits auprès de la CRME par le Conseil de l'IRE [37]

79 dossiers ont été introduits par le Conseil de l'IRE auprès de la CRME pendant l'exercice écoulé

- 13 dossiers ont été ouverts sur base d'une *plainte* d'un tiers intéressé auprès de l'IRE.

  Ils ont fait l'objet, après instruction, d'une proposition de classement de la part du Conseil de l'IRE.

  La CRME a décidé de classer 12 de ces 13 dossiers. Dans le 13ème dossier toutefois, la CRME a requis le Conseil de l'IRE d'adresser un rappel à l'ordre au réviseur (quod).

- 18 dossiers ont été introduits par le Conseil de l'IRE auprès de la CRME *en vue d'obtenir le renvoi du réviseur devant les instances disciplinaires*.

  Parmi ceux-ci,

  - 5 dossiers ouverts à la suite d'un contrôle de qualité non satisfaisant pratiqué par l'IRE.
  - 1 dossier, à la requête de la CRME et par application de l'article 53 alinéa 2 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises: plutôt que de suivre la proposition du Conseil de l'IRE de classer ce dossier de surveillance, la CRME a estimé devoir requérir le Conseil de rédiger un rapport en vue d'un renvoi en discipline[38].
  - 1 dossier instruit sur base d'une *plainte* à l'IRE.
  - 1 dossier ouvert sur base d'un courrier de réviseur à l'IRE, et suivi d'une décision se fondant sur un refus de donner suite à une injonction du Conseil de l'IRE (art. 36 § 3 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises)[39].

36 Tout dossier non qualifié par l'IRE de «Contrôle de Qualité», est qualifié au niveau de la CRME, pour des raisons purement administratives, de dossier «disciplinaire» (avec référence concordante», et ce, quelle que soit la décision finale de la CRME (renvoi en discipline ou non).

37 Ne sont pas repris dans cette section les communications faites par le Conseil de l'IRE à la CRME des 19 plaintes déposées à l'IRE en 2010. En effet, l'instruction d'une plainte par l'IRE ou un expert et son traitement par la CRME s'étalent généralement sur plus d'un an. A noter que sur ces 19 plaintes communiquées à la CRME, 2 d'entre elles ont déjà fait l'objet d'une proposition de classement et 1 d'entre elles d'une proposition de renvoi en discipline de la part de l'IRE, **en 2010.** Ces 3 dossiers sont repris dans les dossiers sub a) et b) de la section B.2. et ont été traités par la CRME en 2010.

De même ne sont pas repris dans cette section les 27 informations de décisions de rappels à l'ordre prises par l'IRE sur base de l'article 37 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

38 L'article 53 stipule: «*A l'issue de l'instruction, le Conseil ou l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, §2 soumet à la Chambre de renvoi et de mise en état, un rapport dans lequel sont exposés les faits avec référence aux dispositions légales, réglementaires ou disciplinaire applicables.*

Après avoir décidé du renvoi d'un réviseur d'entreprise devant la commission de discipline, sans avoir approuvé le rapport visé à l'alinéa 1er, la Chambre de renvoi et de mise en état requiert du Conseil ou de l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2, qu'il rédige ou modifie, dans un délai de deux mois, en se conformant à la décision rendue, un rapport dans lequel ils exposent les faits reprochés au réviseur d'entreprises.

(…)».

39 L'article 36 stipule: «*Si le Conseil a connaissance du fait qu'un réviseur d'entreprises a un comportement contraire aux obligations décrites à l'article 14, § 3, ou s'il ne donne pas une suite appropriée aux dispositions visées aux articles 32, § 2 ou 33, § 5, il peut, d'initiative, ou à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état,*

- 1 dossier ouvert à la suite d'une faillite de société dont le réviseur était commissaire.

La CRME a décidé d'un renvoi en discipline dans 17 de ces 18 dossiers, et d'un simple rappel à l'ordre dans l'un d'entre eux.

Il y lieu d'y ajouter que dans 3 de ces 17 dossiers dans lesquels la CRME a décidé d'un renvoi vers les instances disciplinaires, elle a également requis du Conseil de l'IRE d'adresser un rappel à l'ordre au réviseur, pour d'autres fait que ceux pour lesquels le renvoi en discipline a été ordonné.

- 48 dossiers de surveillance ouverts à l'initiative de l'IRE ont débouché sur une décision de classement [40].

La CRME a traité ces informations communiquées par le Conseil de l'IRE et s'est ralliée à la décision IRE pour 47 dossiers. Pour l'un de ces dossiers, la CRME a décidé de requérir le Conseil de l'IRE d'adresser un rappel à l'ordre au réviseur.

lui enjoindre de mettre un terme à la situation contestée endéans un délai et de la manière qu'il détermine.

Cette injonction peut être imposée sans préjudice d'un renvoi éventuel de ce réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires pour les mêmes faits que ceux à la base de l'injonction.

§ 2. Si le réviseur d'entreprises n'y donne pas suite de manière satisfaisante dans le délai imparti, le Comité exécutif peut infliger des mesures d'ordre provisoires conformément aux articles 38 à 40.

§ 3. Le non-respect de l'injonction visée au paragraphe 1er peut, en tant que tel, faire l'objet d'une sanction disciplinaire. ».

40 L'article 47 de la loi créant un Institut des Réviseur d'Entreprise stipule que: « *lorsqu'il s'est saisi d'initiative d'un dossier, le Conseil saisit la Chambre de renvoi et de mise en état s'il estime que les faits doivent donner lieu à des poursuites disciplinaires.* »

Il se déduit de l'article 47 que lorsque le Conseil envisage de classer un dossier dont il s'est saisi d'initiative, il ne doit pas recueillir l'approbation de la CRME, et par conséquent, qu'il prend en l'occurrence une véritable ***décision* de classement** - contrairement aux autres cas (visés par les articles 47 (renvoi disciplinaire) et 48 de la loi susdite) dans lesquels il ne fait que formuler une ***proposition*** à soumettre à l'appréciation de la CRME.

Ces « ***décisions*** » de classement prises par le Conseil de l'IRE dans des dossiers dont il s'est saisi d'initiative, sont transmises à la CRME pour information, et par souci de transparence.

Chacun de ces dossiers de classement est considéré par la CRME comme constitutif d'une information(s) non négligeable(s) et qu'elle juge dès lors utile de **traiter** pour, s'il échet, prendre les mesures appropriées (par ex.: requérir le conseil de l'IRE d'ouvrir un dossier de surveillance, d'envoyer un rappel à l'ordre…..).

B.1.2. Dossiers ouverts à la demande de la CRME

4 dossiers ont été ouverts à la demande de la CRME et traités en 2010.

Deux dossiers trouvent leur origine dans une plainte adressée directement à la CRME sur base de l'article 49 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises :

- dans le premier de ces cas, la CRME a déclaré la plainte irrecevable.
- dans le second, la CRME a marqué son accord quant à la proposition de classement du Conseil de l'IRE.

Dans le troisième dossier, la CRME a marqué son accord quant à une proposition de classement formulée par le Conseil de l'IRE dans un dossier de surveillance ouvert à la requête de la CRME.

Dans le dernier dossier, la CRME s'est déclarée incompétente pour cause de démission du réviseur, démission acceptée par l'IRE et par là même devenue définitive.

B.2. Dossiers ouverts en 2010 ou avant et toujours en cours en 2011

a. 1 dossier ouvert sur base d'une plainte auprès de l'IRE, ayant fait l'objet fin 2010 d'une proposition de classement de la part du Conseil de l'IRE, proposition approuvée par la CRME en 2011.

b. 10 dossiers de surveillance ouverts à l'initiative de la CRME, et qui ont fait l'objet, chacun, d'une proposition de classement par le Conseil de l'IRE en 2009 (7) et en 2010 (3). Dans ces 10 dossiers, la décision de la CRME a été reportée en raison de contrôles approfondis toujours en cours.

c. 3 dossiers ouverts à la suite d'un contrôle de qualité pratiqué par l'IRE ont fait l'objet d'un renvoi en discipline par décision de la CRME de 2011 (sur proposition conforme du Conseil de l'IRE de la fin de l'année 2010).

d. 7 dossiers de surveillance ouverts fin 2010 à l'initiative de l'IRE et ayant fait l'objet d'une décision de classement du conseil de l'IRE. L'ensemble de ces dossiers a été reporté en 2011 en raison de demandes complémentaires de la part de la CRME (demande de dossiers complets, attente du résultat du contrôle de qualité,…).

Tableau récapitulatif des dossiers
(volet disciplinaire)

- 83 dossiers OUVERTS ET TRAITES EN 2010
  - 79 ⟵ IRE
  - Propositions IRE / décisions CRME:
    - 18 propositions de renvois en discipline / CRME: 17 renvois en discipline et 1 rappel à l'ordre.
    - 13 propositions de classement de plaintes / CRME: Classement 12 et 1 rappel à l'ordre.
    - 48 "décisions" de classement / CRME: après traitement de l'information, 1 rappel à l'ordre.
  - 4 ⟵ CRME / KVI
    - 2 plaintes CRME / 1 irrecevabilité et 1 classement
    - 1 surveillance / classement
    - 1 démission / incompétence
- 21 dossiers – 2009/2010/2011
  - 17 à l'instruction / 2011/…
  - 4 traités en 2011

B.3. Application de l'article 135 du Code des sociétés pendant l'exercice écoulé

L'article 135 du Code des sociétés stipule:

« §1 Les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable. Sous peine de dommages-intérêts, ils ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste motif, par l'assemblée générale. En particulier, une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation.

Les commissaires ne peuvent, sauf motifs personnels graves, démissionner en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de leur démission.

§2 La société contrôlée et le commissaire informent le Conseil supérieur des Professions économiques visé à l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, de la révocation ou de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposent les motifs de manière appropriée.

Le Conseil supérieur des Professions économiques transmet, dans le mois, cette information aux différentes composantes du système de supervision publique belge, énumérées à l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises. »

Conformément à cette disposition, le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) a transmis à la CRME 268 informations concernant la révocation ou la démission de *« commissaire en cours de mandat »*. Le CSPE adresse également ces informations à l'IRE.

Dans le traitement de cette information, l'objectif de la CRME est de s'assurer que la révocation/démission du réviseur ne cache pas un éventuel désaccord quant à un traitement comptable ou une procédure de contrôle, et qu'il ne s'agit pas d'une révocation/démission intervenue dans une situation conflictuelle, d'une révocation/démission de convenance ou purement artificielle ne correspondant pas à la condition de *« juste motif »* ou de *« motifs personnels graves »* de l'article 135 du Code des sociétés.

Pendant l'exercice écoulé, une concertation a eu lieu entre la CRME et l'IRE à ce sujet. La CRME voulait en effet s'assurer de la nature et de la portée des contrôles effectivement effectués par l'IRE à propos des informations reçues du CSPE.

Une attention particulière est accordée aux démissions / révocations qui interviendraient entre la date de la clôture de l'exercice social de la société et la date de l'assemblée générale ordinaire appelée à approuver les comptes annuels.

Enfin, le respect des formalités prévues à l'article 135 est également examiné (rapport écrit à l'assemblée générale, mesures à prendre vis-à-vis du Conseil d'entreprises).

Sur base de l'analyse des informations communiquées par le CSPE dans le courant de l'exercice écoulé, analyse qui n'a cependant pas pu être achevée avant la fin de cet exercice, il apparaît qu'un seul dossier de surveillance a été ouvert par le Conseil de l'IRE[41] [42].

III. Relation avec les organes nationaux et internationaux de supervision publique et autres contacts

Depuis sa création, la CRME a eu différents contacts avec le Président du Conseil supérieur des Professions économiques et notamment au cours de l'exercice écoulé.

La CRME a participé aux réunions organisées à l'initiative du Conseil supérieur des Professions économiques.

La CRME était représentée et a participé au séminaire international organisé annuellement par l' *« International Auditor Regulatory Institute »* à Washington DC (USA), du 9 au 11 novembre 2010.

Ces journées d'étude se tenaient au *PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)*. Elles portaient sur les compétences et moyens d'action de cet organisme américain de supervision publique, et sur un examen comparé des missions des organismes correspondants de supervision publique à travers le monde.

41 Plusieurs cas ont cependant fait l'objet de l'ouverture de dossiers *d'information* à l'IRE ou de *close monitoring* auprès de la CRME. Il s'agit pour l'essentiel des mêmes cas. Ces dossiers *d'information/close monitoring* ne sont pas encore des dossiers formels de surveillance. Ils ne le deviendront que si les informations reçues du réviseur d'entreprises ne sont pas satisfaisantes et justifient l'ouverture formelle d'un dossier de surveillance.

42 Voy également à ce sujet le rapport annuel 2010 de l'IRE, page 42.

La CRME entretient les contacts utiles avec la Commission Européenne (DG Marché Intérieur et Services/Libre circulation des capitaux, sociétés commerciales, *corporate governance* - audit) et avec ses homologues des Etats – membres de l'Union Européenne, notamment en 2010, à propos du « Green Paper Audit – Supervision publique des réviseurs d'entreprises».

La CRME entretient aussi des contacts réguliers avec l'IRE sur des points d'ordre technique et aux fins d'information à l'effet d'assurer adéquatement sa mission. C'est avec ce même objectif que la CRME s'est jointe à la réunion annuelle de nature scientifique organisée par l'IRE en 2010 avec les Instances disciplinaires, et qui portait sur la jurisprudence de celles-ci. Le Président de la CRME y a présenté son rapport annuel 2009. Il l'a également présenté, à la demande du Conseil de l'IRE et lors de l'assemblée générale annuelle 2010 de l'IRE.

Il en va de même avec l*e Service Public Fédéral Economie (SPF Economie*), en ce qui concerne les aspects d'ordre normatif tant au niveau fédéral belge qu'international (par exemple relativement au projet portant modifications de dispositions de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

IV. Conclusions/programme de travail 2011

Publication d'une information qualitative anonymisée

La CRME souhaite lors de l'exercice 2011 mettre en place les outils qui permettront au rapport annuel 2011 de contenir des informations qualitatives plus développées que celles contenues dans les 3 premiers rapports annuels.

Ces outils sont actuellement en cours d'élaboration, et il y a lieu de tenir compte du secret professionnel auquel sont tenus les membres de la CRME. Dans ce cadre, il faudra examiner dans quelle mesure certains exemples peuvent être anonymisés sans pour autant perdre de leur qualité illustrative.

Examen des délais de traitement des contrôles de qualité

Il ressort de l'examen des délais de traitement des dossiers de contrôle de qualité que ceux-ci peuvent apparaître relativement longs,

même si l'on considère l'ensemble assez complexe du processus à mettre en place pour exercer efficacement le contrôle de qualité. Une concertation devra avoir lieu avec l'IRE à ce sujet dans le courant de l'exercice 2011 afin d'examiner dans quelle mesure ces délais peuvent être raccourcis, en particulier lorsqu'il apparaît que la conclusion du contrôle de qualité s'oriente vers un contrôle de qualité rapproché, ou un renvoi en discipline.

Analyse du système de contrôle interne

Comme indiqué plus haut (voy. ce rapport sub A.5. conclusions, in fine), la CRME renforcera son attention sur ce point en concertation avec l'IRE.

V. Comptes de la Chambre de renvoi et de mise en état pour la période 01.01.2010 – 31.12.2010

Dépenses	**Euros**
Rémunérations et cotisations sociales (trois rapporteurs et une employée administrative)	247.769,66
Frais de secrétariat (télécommunication – poste et matériel bureautique)	12.132,66
Frais IT	4.146,41
Frais de représentation	526,75
Frais de déplacements (réunions internationales…)	7.528,64
Frais d'assurances	20.410,71
Frais de fonctionnement divers	4.406,64
TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT	**296.921,47**

Recettes	
Solde reporté de l'exercice précédent	39.664,84
Contributions IRE	280.000,00
Frais de dossier réclamés aux tiers	569,47
Autres recettes (intérêts)	164,19
TOTAL DES RECETTES	**320.398,50**

SOLDE AU 1/01/2011	***23.477,03***

Annexe :

L'état tient compte de tous les revenus et dépenses facturées et payées jusqu'à la date du 31.12.2010.

Un solde positif de 23.477,03 euros a été constaté à la fin de l'année 2010, qui sera reporté à l'année suivante.

Anne Spiritus – Dassesse,
Président de la CRME

VI. Table des matières

I. Introduction – présentation 292

II. Fonctionnement et activités de la CRME 292

1. Composition 292

2. Mode de fonctionnement 292

3. Les activités pendant l'exercice écoulé – statistiques 293

A. EN CE QUI CONCERNE LE CONTRÔLE DE QUALITÉ 293

A1. Approbation de la liste annuelle des contrôles de qualité à réaliser par le Conseil de l'IRE en 2010 293
A2. Approbation de la liste des inspecteurs 297
A3. Examen et appréciation des conclusions des contrôles de qualité soumises par le Conseil de l'IRE à la CRME 298
A4. Lacunes les plus fréquemment constatées dans les contrôles de qualité traités en 2010 par la CRME 301
A5. Conclusions 301

B. EN CE QUI CONCERNE LE VOLET DISCIPLINAIRE 302

B1. 83 dossiers ouverts et traités en 2010 par la CRME 302
B2. Dossiers ouverts en 2010 ou avant et toujours en cours en 2011 303
B3. Application de l'article 135 du Code des sociétés pendant l'exercice écoulé 304

III. Relation avec les organes nationaux et internationaux de supervision publique et autres contacts 305

IV. Conclusions 305

V. Comptes de la Chambre de renvoi et de mise en état pour la période 01.01.2010 – 31.12.2010 306

VI. Table des matières 307

Rapport annuel 2010 de la Commission de discipline francophone de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Composition

La commission de discipline est composée de trois personnes, un président qui est un magistrat nommé par le Roi, un membre indépendant de la profession de réviseur d'entreprises également désigné par le Roi et un autre membre qui est un réviseur d'entreprises désigné par le Conseil de l'Institut.

Audiences

Une audience est fixée mensuellement pour l'introduction de nouveaux dossiers.

Les autres audiences sont fixées selon les besoins.

La commission a siégé à 10 reprises en 2010.

Aux audiences, trois réviseurs ont comparu seuls, un réviseur a comparu avec l'assistance d'un avocat, un réviseur a comparu par avocat interposé dans deux dossiers le concernant et un réviseur n'a pas comparu. L'IRE a comparu sans être assisté ou représenté par un avocat.

Activités

Au cours de l'année 2010, 9 dossiers ont été introduits suite à un renvoi par la CRME et un dossier suite à un renvoi par l'IRE (ce dossier étant le dernier auquel l'ancienne procédure était encore d'application).

7 décisions ont été prononcées.

La plupart des décisions ont été prononcées dans un délai de 1 à 2 mois après la clôture des débats.

Décisions

Une décision (0387/09/F suspension d'un mois) a fait l'objet d'un appel et six décisions sont définitives.

Par ailleurs, dans deux dossiers (0375/08/F et 0370/07/F décisions définitives), des sanctions ont été prononcées, après examen de la question du délai raisonnable.

Les sanctions prononcées sont:
- l'avertissement (0394/10/F, 0396/10/F décisions définitives)
- la réprimande (0389/09/F décision définitive)
- une suspension d'un mois (0387/09/F décision frappée d'appel)
- l'interdiction pour le réviseur de continuer ses missions dans les ASBL désignées dans la décision (0375/08/F décision définitive)
- l'interdiction de poursuivre et d'accepter des missions de commissaire dans des sociétés cotées, des sociétés d'assurance et des fonds de pension (0370/07/F décision définitive).

Ces sanctions concernent essentiellement des fautes techniques dans l'exercice de la mission de contrôle des comptes, mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais aussi des tiers (0389/09/F, 0387/09/F, 0375/08/F, 0370/07/F).

La commission a également sanctionné une négligence extrême d'un réviseur mettant en péril le bon exercice des missions légales de l'Institut visant à la réalisation des contrôles de qualité (0396/10/F).

Elle a en outre sanctionné le non respect des règles relatives à l'indépendance dans le cadre d'une mission d'expert judiciaire (0394/10/F).

Dans un dossier, la procédure disciplinaire n'a pas été poursuivie, la qualité de réviseur d'entreprises ayant été retirée conformément à l'article 8§2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un institut des réviseurs d'entreprises et à l'article 102§2 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de la Directive 2006/43/CE (0395/10/F décision définitive).

Renée Rubinstein

Présidente de la chambre francophone de la Commission de discipline

Rapport annuel 2010 de la Commission de discipline néerlandophone de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

La Commission de discipline agit comme autorité disciplinaire de première instance au sein de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, comme le prévoit la loi du 22 juillet 1953.

Elle est composée d'un président, magistrat nommé par le Roi, et de deux membres. Le membre indépendant de la profession de réviseur d'entreprises est désigné par le Roi ; l'autre membre est un réviseur d'entreprises nommé par le Conseil de l'Institut. Tous les membres sont nommés pour une période renouvelable de six ans. Le fait que deux membres ne peuvent plus être des réviseurs d'entreprises a pour conséquence que la majorité des membres de la Commission de discipline ne sont pas membres de l'Institut.

Le Président doit, au moment de sa nomination, encore être en fonction dans un Tribunal de commerce.

La Commission de discipline entre en action après avoir été saisie par la Chambre de renvoi et de mise en état, instance autonome par rapport à l'Institut, qui décide du renvoi (ou non) d'un dossier devant la Commission de discipline.

La Commission de discipline veille à assurer le traitement, dans les meilleurs délais, des dossiers introduits et à statuer dans le mois qui suit leur finalisation.

Les réviseurs d'entreprises qui doivent comparaître devant la Commission de discipline peuvent, outre leur présence personnelle, se faire assister et/ou représenter par un conseiller ou un confrère réviseur d'entreprises.

Cependant lorsqu'un réviseur d'entreprises fait valoir sa défense par écrit, sa présence n'est pas requise. Dans ce cas, le dossier est traité comme une procédure contradictoire.

*

* *

Les faits reprochés dans le dossier pour lequel une décision a été prononcée en 2010 portent sur des violations des règles éthiques et sur la violation des règles fixées de manière à assurer une pratique de qualité (dossier 0392/09/N). Une radiation a été prononcée, dont la décision est jointe ci-après. Cette radiation est présente un caractère définitif.

Joris Degroote

Président de la Chambre néerlandophone de la Commission de discipline

Rapport d'activité 2010 de la Commission d'appel francophone de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

La situation particulière des instances disciplinaires francophones de l'I.R.E., consécutivement à la vacance du poste de président de la commission de discipline a eu pour conséquence que seuls trois dossiers ont été soumis à la commission francophone d'appel en 2010.

Quatre décisions ont été rendues, dont l'une consistait en une simple réouverture des débats en vue d'obtenir un complément d'informations et de pièces. On trouvera un résumé ci-après des trois autres décisions rendues en 2010.

*
* *

Par décision du 29 septembre 2010, la Commission d'appel a estimé contraires à la dignité dont doit faire preuve le réviseur d'entreprises, les circonstances d'avoir poursuivi une activité déficitaire, d'avoir omis d'acter au bilan de sa société de révision une somme irrécupérable en perte exceptionnelle, d'avoir négligé d'inclure dans les comptes annuels de sa société la justification des règles comptables et d'avoir déposé, au-delà du délai légal, les comptes annuels concernés à la BNB.

La même décision retient le grief, dans le chef du même réviseur mais dans le cadre de sa mission de certification de comptes, d'avoir omis d'acter dans son rapport un défaut de provision pour un litige perdu en première instance et une absence d'amortissement de travaux importants de construction.

La Commission d'appel a confirmé la décision déférée, qui avait infligé au réviseur une peine de six mois de suspension.

*
* *

L'article 38 de la loi du 22 juillet 1953 coordonnée par l'arrêté royal du 30 avril 2007, disposition qui transpose en droit interne l'article 30-1 de la directive européenne du 17 mai 2006, permet au Comité exécutif de l'I.R.E. de prendre des *« mesures d'ordre provisoire »*, soit d'initiative par une décision unanime de ses membres soit à la demande de la C.R.M.E [1], c'est-à-dire d'enjoindre au reviseur concerné de s'abstenir provisoirement de tout service professionnels ou de services déterminés. En cas d'urgence, ou de flagrance, la mesure d'ordre provisoire peut être prise par le Président de l'Institut agissant seul.

Le réviseur concerné dispose d'un recours qui s'exerce directement devant la Commission d'appel à qui il peut demander de retirer la mesure d'ordre. Ce recours n'est pas suspensif.

La Commission d'appel fut saisie du recours d'un réviseur contre une décision rendue par défaut à son égard, décision qui lui faisait interdiction d'exercer, soit en nom personnel soit en qualité de représentant de son cabinet de révision, des missions révisorales jusqu'à ce que soit coulée en force de chose jugée la décision disciplinaire à intervenir sur l'action disciplinaire que le Conseil de l'I.R.E. se proposait d'intenter.

Divers points ont été abordés par la décision rendue le 14 octobre 2010, décision qui a rejeté le recours :

Sur le plan de la procédure

- soulignant que la loi n'avait pas prévu la possibilité pour le réviseur de former opposition à une décision rendue, comme en l'espèce, par défaut à son égard, la Commission a constaté que la notification de la décision litigieuse offrait au réviseur concerné la possibilité de former opposition ou appel en sorte que celui-ci avait choisi en toute connaissance de cause d'interjeter appel

1 Chambre de renvoi et de mise et état

- le réviseur contestait la recevabilité de l'intervention du Conseil de l'Institut devant la Commission d'appel en invoquant le droit au procès équitable[2] : il considérait que le Comité exécutif est l'émanation du Conseil de l'Institut en sorte que permettre l'intervention de ce dernier dans la procédure de recours reviendrait à faire intervenir le «juge» de première instance. La Commission réfute ce raisonnement, précise les rôles respectifs du Comité d'exécution et du Conseil de l'Institut et l'autonomie du premier dans l'exercice de sa mission juridictionnelle et constate à cet égard que le Comité d'exécution présentait en l'espèce toutes les garanties d'indépendance et d'impartialité requises
- le réviseur soulevait l'illégalité de la décision déférée à la Commission, considérant que le Conseil de l'Institut n'était pas en droit de saisir le Comité exécutif puisque l'instruction disciplinaire n'était pas terminée ; la Commission rejette cette argument : la mesure d'ordre provisoire n'est pas une meure disciplinaire en sorte que la circonstance que l'instruction disciplinaire préparatoire soit encore en cours est sans incidence ; la Commission rappelle à cet égard que le législateur a prévu – en vue de ne pas prolonger exagérément dans le temps des mesures provisoires aux effets drastiques – que ces mesures prenaient d'office fin si la Commission de discipline n'était pas saisie dans les six mois de la mesure d'ordre des indices, faits ou charges ayant fondé cette mesure.

Sur la nature et la proportionnalité de la mesure d'ordre provisoire

La Commission rappel le caractère marginal du contrôle qu'elle doit opérer : il s'agit de vérifier si les griefs invoqués ont une apparence de fondement, si les faits justifiant cette mesure sont d'une gravité apparente telle que l'intérêt public en est affecté et si la mesure présente un caractère de proportionnalité avec la gravité des faits.

Une réponse positive est donnée à ces questions et le recours est dit non fondé, la Commission constatant que le nombre et l'importance des manquements reprochés, pour lesquels des charges et indices suffisants ont été relevés au dossier, au réviseur concerné révélaient une multiplicité d'atteintes aux règles élémentaires de la profession, mettant en péril l'information financière délivrée aux tiers ainsi qu'aux sociétés contrôlées.

*
* *

L'article 37 de la loi du 22 juillet 1953 coordonnée par l'article 37 de l'Arrêté Royal du 30 avril 2007 autorise le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à adresser un *«rappel à l'ordre»* lorsque les faits reprochés au réviseur d'entreprises - tout en étant avérés - ne justifient aucune des sanctions disciplinaires visées à la même loi.

Ce rappel à l'ordre peut faire l'objet d'un recours par le réviseur concerné «en vue d'un débat contradictoire» et ce directement devant la Commission d'appel, laquelle peut réformer ou confirmer le rappel à l'ordre voire même – mais dans ce cas l'unanimité de ses cinq membres est requises – substituer à ce rappel à l'ordre une des sanctions prévues à l'article 73 de la loi.

La Commission d'appel avait été saisie par un reviseur ayant fait l'objet d'un rappel à l'ordre pour avoir rendu son rapport de commissaire d'une société commerciale sans être en possession de la lettre d'affirmation relative aux comptes annuels clôturés le 31 décembre 2007, laquelle lettre – promise par les organes compétents de cette société – ne lui était parvenue que quinze jours après la clôture de son rapport en raison de l'absence momentanée de deux administrateurs qui séjournaient à l'étranger.

Par une décision du 16 décembre 2010, la Commission d'appel a confirmé le rappel à l'ordre, considérant en substance que :

- dans la mesure où elle fait partie intégrante de l'opinion du réviseur, la lettre d'affirmation doit nécessairement être antérieure ou concomitante à son rapport
- le réviseur ne pourrait attester les comptes sans réserve que dans la mesure où il serait en possession d'une lettre d'affirmation avant l'émission de son rapport et que si tel n'était pas le cas il devait formuler des réserves dans son rapport ou faire une déclaration d'abstention.

Martine Castin,
Président de la Commission francophone d'appel de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises

2 Garanti par l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'Homme et des Libertés fondamentales

Rapport annuel 2010 de la Commission d'appel néerlandophone de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Commentaire général

La Commission d'appel s'est réunie à dix reprises durant l'année 2010 et a pris onze décisions dans neuf dossiers qui concernaient sept réviseurs d'entreprises.

La Commission d'appel a, par ailleurs, veillé à ce que le prononcé de la décision intervienne à la date arrêtée à cet effet, qui d'une manière générale n'a pas excédé le délai légal d'un mois.

La composition de la Commission d'appel a subi deux modifications au cours de l'année 2010, toutes deux en raison de la cessation inopinée de leur qualité de réviseur d'entreprises. Dans les deux cas, la cessation est intervenue à un moment où la délibération dans un dossier à laquelle le membre en question avait été associé n'avait pas encore été clôturée. De ce fait, ces deux dossiers ont intégralement dû faire l'objet d'une nouvelle procédure de délibération.

Il convient également de relever que, dans son arrêt du 29 avril 2010, la Cour de Cassation a cassé la décision rendue par la Commission d'appel en date du 8 décembre 2008. Se référant à l'article 61, § 1er, alinéa 2 de la loi créant l'IRE, la Commission avait jugé que la notification par le Conseil de l'Institut d'une décision de la Commission de discipline devait explicitement mentionner la date à laquelle commence à courir le délai pour interjeter appel, l'article visé ci-avant prévoyant en effet qu'à défaut de mentionner *« tous les renseignements utiles concernant les délais d'opposition et d'appel et les modalités selon lesquelles l'opposition ou l'appel peuvent être formés »*, la notification est nulle.

De l'avis de la Cour de Cassation, l'information relative à la date de prise de cours des délais n'est pas couverte par la notion de « renseignements utiles ».

La pratique administrative de l'Institut avait entre-temps été adaptée de manière à compléter dans tous les dossiers les renseignements utiles qui accompagnent la notification, par des règles en matière de prise de cours des délais pour interjeter appel.

Commentaires complémentaires relatifs aux dossiers individuels

1. Dans différents dossiers, la Commission d'appel s'est prononcée sur des aspects formels des procédures à suivre lorsque le Conseil de l'Institut ou le Comité exécutif prend, dans le chef d'un réviseur d'entreprises, une des mesures qui leur sont réservées.

Il s'agit du rappel à l'ordre (article 37 de la loi créant l'IRE) et de la mesure d'ordre provisoire (article 38 de la loi créant l'IRE), mesures qui en tant que telles n'ont pas de « caractère disciplinaire » et peuvent dès lors être contestées devant la Commission d'appel.

Pour ce qui concerne le rappel à l'ordre, la Commission d'appel a confirmé la position adoptée dans le passé, selon laquelle tout réviseur d'entreprises qui fait l'objet d'un rappel à l'ordre doit être entendu au préalable et que l'audition par la Commission d'appel ne se substitue pas à cette obligation. A cette même occasion, elle a confirmé qu'un rappel à l'ordre ne peut être imposé en raison d'un manquement prétendu avoir été commis avant le 31 août 2007 dans la mesure où cette mesure ne pouvait être imposée qu'à partir de cette date (affaires 0401/10/ et 0408/10/).

En ce qui concerne la mesure d'ordre provisoire, la Commission d'appel a annulé une telle mesure en raison du non-respect du délai pour l'audition du réviseur d'entreprises imposé par l'article 38, § 2 de la loi créant l'IRE qui précise qu' *« aucune mesure d'ordre ne peut être prise si le réviseur*

d'entreprises intéressé n'a pas été invité à s'expliquer à ce sujet devant le Comité exécutif de l'Institut, par lettre recommandée à la poste contenant l'exposé des griefs, adressée au moins quinze jours à l'avance » (affaire 0391/09/).

La Commission a jugé qu'en l'absence d'autres règles spécifiques, les dispositions des articles 52, 53 et 53bis du Code judiciaire relatif au calcul du délai sont d'application.

La Commission d'appel a également considéré que la validité du recours ne requiert pas que les griefs invoqués à l'encontre du rappel à l'ordre soient indiqués dans l'acte de recours.

En vertu de l'article 38, § 3 de la loi créant l'IRE, une demande de retrait du rappel à l'ordre peut toujours être introduite devant la Commission d'appel sous la seule restriction qu'une nouvelle demande ne peut pas être introduite avant l'expiration d'un délai de deux mois depuis le rejet de la demande précédente.

Dans la même affaire, la Commission d'appel a considéré que, lorsque la mesure d'ordre provisoire est prononcée d'office par le Comité exécutif, la décision doit préciser qu'elle a été prise à l'unanimité et que l'absence de cette formalité importante entraîne la nullité de la décision.

A la différence du cas d'un rappel à l'ordre, la Commission d'appel ne peut décider que du seul maintien ou retrait de la mesure d'ordre provisoire et qu'elle ne peut pas y substituer une autre décision.

2. Dans un autre dossier, la Commission d'appel était appelée à se prononcer à propos d'un grief concernant une prétendue violation du droit de défense, en raison du fait que le Conseil de l'Institut avait fait mention dans son rapport à la Chambre de renvoi et de mise en état et ayant trait à une instruction préalable en matière de contrôle de qualité ouverte à l'encontre du réviseur d'entreprises Y, du contenu d'une lettre écrite par le réviseur d'entreprises X et dont le Conseil avait pris connaissance dans le cadre d'une instruction ouverte à l'encontre dudit réviseur d'entreprises X, mais avait refusé de verser la lettre elle-même au dossier du réviseur d'entreprises Y (affaire 0382/09/). La Chambre de renvoi et de mise en état n'avait pas accepté la requête du réviseur d'entreprises Y de joindre les deux dossiers.

La Commission de discipline avait enjoint le Conseil de verser le courrier au dossier de justice et décidé qu'elle ne traiterait le fond du dossier qu'après l'inclusion dudit courrier.

La Commission d'appel a tout d'abord admis que le Conseil pouvait s'opposer à l'injonction qui lui avait été faite, se basant sur la considération que l'injonction ne vise pas la production d'un document contenant la preuve d'un fait pertinent au sens de l'article 877 du Code judiciaire (auquel cas le recours est exclu) mais visait au contraire le rétablissement de l'égalité de moyens dans une procédure disciplinaire.

La Commission d'appel a également admis que les garanties consacrées par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (en abrégé, CEDH) s'appliquent à la procédure disciplinaire et que le dossier disciplinaire doit dès lors en principe être complet de manière à permettre tant au réviseur d'entreprises d'organiser une défense efficace qu'à l'instance disciplinaire de se prononcer en connaissance de cause.

Il a cependant été considéré que le Conseil ne peut être contraint à verser un document au dossier s'il établit valablement le caractère confidentiel dudit document. Il en était ainsi dans le cas d'espèce dans la mesure où le document faisait partie d'un autre dossier disciplinaire (article 22, § 5 de la loi créant l'IRE).

La Commission d'appel a annulé l'injonction et a procédé elle-même sans tarder au traitement du fond du dossier. L'argument avancé par le Conseil, prenant appui sur la non-production du document, n'a pas été pris en compte, du fait qu'il n'avait pas fait l'objet d'une procédure contradictoire.

3. Dans le même dossier, la Commission d'appel était appelée à se prononcer quant au fond sur une application assez particulière de la règle d'indépendance. Elle a considéré que si, en raison de règles spécifiques en matière d'indépendance, un réviseur d'entreprises ne peut pas faire appel aux services d'un autre réviseur d'entreprises (en l'occurrence, l'article183ter, 2° de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés), les dispositions des articles 6 et 7 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, et notamment l'objectif et le caractère d'intérêt général de l'indépendance, s'opposent également à ce que, par l'exercice d'une mission, ce dernier réviseur d'entreprises participe à des activités qui portent atteinte à l'indépendance. Un réviseur d'entreprises, qui s'est formellement conformé à une règle spécifique en matière d'indépendance, ne peut pas

conserver les avantages économiques d'activités que les impératifs découlant de cette indépendance l'empêchaient d'exercer.

Toujours dans ce dossier, il a été considéré que la seule violation d'une disposition légale ou réglementaire ou d'une norme de contrôle n'entraîne pas le non-respect de la norme professionnelle relative à la « dignité » requise dans l'exercice de l'activité. La Commission d'appel a confirmé cette position dans une autre affaire (0386/09/), tout en précisant qu'outre la violation de dispositions réglementaires relatives à l'exercice de l'activité ou de normes de contrôle, un manquement à la dignité présuppose un comportement spécifique tangible.

4. Dans une autre affaire (0384/09/), la question portait sur la prescription de l'action disciplinaire et l'impact de l'article 6.1 CEDH sur le report de l'ouverture d'une procédure disciplinaire.

La Commission d'appel a considéré que l'article 418 du Code judiciaire, qui prévoit un délai de six mois de la connaissance des faits par l'autorité disciplinaire compétente pour initier la procédure disciplinaire, ne s'applique pas au réviseur d'entreprises.

Se référant à un arrêt du 4 février 2010 de la Cour constitutionnelle, la Commission d'appel a également admis que l'absence d'un délai de prescription n'entraîne pas la violation du principe d'égalité dans le chef d'un inculpé dans une procédure pénale.

Pendant une année, le réviseur d'entreprises avait omis de déclarer qu'il avait été renvoyé devant le juge pénal. Peu après cette déclaration, le Conseil avait accompli un premier acte d'instruction mais avait par la suite attendu quatre ans avant d'ouvrir une procédure disciplinaire pour non-respect de l'obligation de déclaration. La Commission d'appel a considéré que l'écoulement de quatre années ôte à l'infraction son caractère sanctionnable.

Dans le même dossier, la Commission d'appel a décidé que la seule constatation que des faits ne pouvaient être sanctionnés pénalement en raison de fautes irréparables commises dans la collecte des preuves n'entraîne pas que ces preuves soient inutilisables dans une procédure disciplinaire en raison du fait que l'action pénale et l'action disciplinaire sont entièrement dissociées et ont chacune leur propre finalité.

5. Enfin, deux affaires (0386/09/ et les affaires jointes 380/09/ et 381/09/) ont permis de rappeler l'importance accrue d'une administration de preuves formalisée dans le cadre des travaux effectués, afin de satisfaire aux exigences du contrôle de qualité.

L'attention a plus particulièrement été attirée sur la nécessité d'inclure dans le dossier de travail toutes les indications permettant de dégager une image fidèle de la mission effectuée. A la même occasion, il a été relevé que l'absence de la forme qui, en vertu de la norme, est présumée constituer une preuve si son accomplissement est mis en évidence par les documents de travail, ne justifie pas en soi la conclusion que le travail de vérification n'a pas été effectué.

Dans les mêmes dossiers, la Commission d'appel a également admis que les sanctions disciplinaires préalablement encourues, ne peuvent avoir des effets illimités lorsqu'il s'agit d'apprécier le caractère approprié d'une sanction ultérieure. Elle a, plus particulièrement, considéré qu'une sanction disciplinaire imposée par le passé à un réviseur d'entreprises ne peut plus être prise en compte après un délai de dix ans.

Paul Blondeel

Président de la Chambre néerlandophone
de la Commission d'appel

Décisions disciplinaires prononcées par les instances disciplinaires durant l'année 2010

Classement chronologique par Chambre

Commission de discipline – Chambre francophone

7 décisions prises durant l'année 2010 :

Date	N° de dossier	Sujet	Sanction disciplinaire	Statut
04/05/2010	0389/09/F	Non respect des normes générales de révision : 3.1., 3.1.2., 3.1.4., 3.6., 3.6.1., 3.7.2. et 3.9.1.	Réprimande	Décision définitive
15/07/2010	0387/09/F	- Acquittement pour article 3 A.R. du 10 janvier 1994 et 134 du Code des sociétés (erreur enquête annuelle, mentions sur le site internet, honoraires faibles) - Condamnation pour § 1.1.4., 3.6.1., 3.7., 3.7.1., 3.7.2. et 3.17 des normes générales de révision.	Suspension d'un mois	Décision frappée d'appel
06/10/2010	0375/08/F	- Non-respect aux normes générales de révision (§ 1.1., 2.1, 2.2. et 2.2.2, 2.4., 2.5, 3.1, 3.2, 3.3.2 et 3.3.3, 3.4, 3.5 et 3.12 des normes générales de révision relatives au rapport de révision, § 3.3.5 des normes générales de révision) - Infractions aux articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises - Infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises	Interdiction pour Monsieur le réviseur [X] de continuer ses missions dans les ASBL [B], [C], [D], [E], [A] et [F] et ( )	Décision définitive

28/10/2010	0370/10/F	- Non respect de l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et du paragraphe 3.2 de la recommandation du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert - Non-respect des normes générales de révision (paragraphe 1.1., 1.1.4 et 1.4, 2.2. et 2.2.2, 2.3 et 2.3.1, 2.4., 2.5 des normes générales de révision - paragraphe 2.1 des normes générales de révision et de la recommandation du 5 janvier 1987 relative au programme de contrôle - Non-respect de la recommandation du 7 juillet 1995 relative à la collecte d'éléments probants - Infractions aux articles 2, 3, 15, 17 et 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises - Infraction à l'article 134 du Code des sociétés	Interdiction de poursuivre et d'accepter des missions de commissaire dans des sociétés cotées, des sociétés d'assurance et des fonds de pension	Décision définitive
18/11/2010	0394/10/F	Le non respect des règles relatives à l'indépendance du Réviseur d'entreprises étant l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et les articles 3, 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.	Avertissement	Décision définitive
18/11/2010	0395/10/F	Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (absence de paiement de frais forfaitaires). [X] s'est vu retirer de plein droit sa qualité de réviseur d'entreprises conformément à l'article 8 § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et à l'article 102 § 2 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de la Directive 2006/43/CE.	Dit qu'il n'y a plus lieu à poursuivre la procédure disciplinaire	Décision définitive
18/11/2010	0396/10/F	- Non respect de l'article 13, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (absence de réponse aux demandes de l'IRE). - Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.1 des Normes générales de révision.	Avertissement	Décision définitive

0389/09/F

Commission de discipline du 4 mai 2010
(décision définitive)

Non respect des normes générales de révision : 3.1., 3.1.2., 3.1.4., 3.6., 3.6.1., 3.7.2. et 3.9.1.

« (…)

Dossier n° 0389/09/A(…)/F

En cause de: Madame [X] domiciliée à (…), inscrit au tableau A des membres de l'Institut, sous le numéro A (…).

Comparaissant en personne à l'audience du 24 février 2010.

Vu la décision du 24 juin 2009 de la Chambre de renvoi et de mise en état ;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état ;

Vu la convocation du 14 janvier 2010 adressée à Madame [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline, le 24 février 2010 à 11H30.

Entendu :

- Monsieur (…), représentant le Conseil de l'IRE, en ses observations ;
- Madame [X] en sa défense orale.

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. La première partie du rapport du réviseur relatif à l'exercice clos le 31 décembre 2005 (ci-après dénommé rapport 2005) porte le titre « *Attestation sans réserve des comptes annuels et avec paragraphe explicatif* », tandis que le corps du texte ne contient aucun paragraphe explicatif.

2. Le réviseur mentionne dans la première partie de son rapport 2005 « *Nous avons reçu toutes les informations nécessaires au contrôle des stocks. Bien que nous n'ayons pas pu assister à l'inventaire physique qui a été réalisé par une firme spécialisée, nous avons pu constater le bien-fondé des méthodes utilisées pour le quantifier et valoriser* »

3. La première partie du rapport du réviseur relatif à l'exercice clos le 31 décembre 2006 (ci-après rapport 2006) porte le titre « *Attestation sans réserve des comptes annuels et avec paragraphe explicatif* », tandis que le corps du texte est une attestation sans paragraphe explicatif.

4. Le réviseur d'entreprises indique dans la seconde partie de son rapport 2006 : « *un rapport spécial a été établi par le Conseil d'Administration pour attirer l'attention des actionnaires sur la situation déficitaire de la société et sur les mesures à mettre en place pour son redressement* »

5. Elle ajoute : « *Nous n'avons pas pu réaliser des contrôles d'inventaires physiques pour des raisons informatiques externes à la société* »

6. La première partie du rapport du réviseur relatif à l'exercice clos le 31 décembre 2007 (ci-après rapport 2007) porte le titre « *attestation sans réserve des comptes annuels et avec paragraphe explicatif* », tandis que le corps du texte est une attestation sans paragraphe explicatif.

7. Le réviseur d'entreprises indique dans la seconde partie de son rapport 2007 : « *Un commentaire spécial a été fait par le Conseil d'Administration pour attirer l'attention des actionnaires sur la situation déficitaire de la société et sur les mesures à mettre en place pour son redressement* »

8. Dans une troisième partie intitulée « *Paragraphe explicatif* », le réviseur ajoute « *Au 31/12/2007, la société n'a pas effectué d'inventaire physique, cet inventaire est prévu pour le mois d'août 2008. Nous considérons que cette situation ne remet pas en cause notre opinion* »

II. Rapport de l'IRE

9. Dans son rapport du 10 avril 2009 à la Chambre de Renvoi et de Mise en Etat, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le réviseur n'a pas respecté les normes générales de révision et a commis les infractions suivantes :

A. Non-respect des paragraphes 3.7.2. et 3.9.1. :

3.7.2. Lorsque la révision n'a pas pu s'appuyer sur un système de contrôle interne suffisant et que le réviseur n'a pas pu se satisfaire de procédés de contrôle alternatif, ou lorsqu'une partie des comptes annuels ou consolidés n'a pas pu être contrôlée, conformément aux présentes normes, le rapport contiendra

des réserves, ou une déclaration d'abstention conformément au paragraphe 3.9.1.

Dans ce cas, le rapport doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation:

- la nature du fait qui incite le réviseur à émettre la réserve;
- les motifs de cette réserve;
- le ou les éléments des comptes annuels ou consolidés concernés.

3.9.1. Le réviseur d'entreprises ne peut délivrer une déclaration d'abstention que dans les deux cas suivants:

1) Lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels ou consolidés reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entité ou de l'ensemble consolidé.

A titre d'exemple ceci pourrait résulter:

- de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles;
- de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou livres comptables;
- d'une faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut être compensée par des vérifications alternatives suffisantes;
- de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés due à l'existence d'une limitation de l'étendue du contrôle.

2) Lorsque la situation de l'entité est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés, soit du point de vue de la continuité de son exploitation, soit en ce qui concerne le contenu de certaines rubriques de ces comptes, en manière telle que la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation ne pourrait être jugée suffisante.

Le réviseur ne peut s'abstenir qu'après avoir établi qu'aucune technique de contrôle n'est appropriée pour résoudre les incertitudes qui justifient sa déclaration d'abstention et après avoir fait ce qui est en son pouvoir en vue d'établir si les comptes annuels ou consolidés présentent une image fidèle.

B.1 Non-respect des paragraphes 3.1. et 3.1.4.:

3.1. Tout rapport d'un réviseur d'entreprises doit être écrit et circonstancié. Il doit distinguer clairement, d'une part, l'attestation d'états financiers et, d'autre part, le cas échéant, les mentions et informations complémentaires.

3.1.4. Le rapport du commissaire contient une introduction et deux parties distinctes. La première partie concerne l'attestation des comptes annuels. La seconde partie comprend les mentions 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.

Chaque partie du rapport du commissaire sur les comptes annuels est précédée par un titre approprié.

En principe, le rapport relatif aux comptes consolidés est établi selon le même modèle que le rapport relatif aux comptes annuels.

Toutefois, lorsque le réviseur n'estime devoir fournir aucune information complémentaire, l'intitulé de la seconde partie du rapport peut être omis; par contre, il sera toujours nécessaire de maintenir le titre approprié de la première partie.

B.2 Non-respect du paragraphe 3.1.2.:

3.1.2. Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité de commissaire et la qualité du destinataire principal du rapport.

Lorsque le réviseur établit un rapport en sa qualité de commissaire, cette qualité sera mentionnée. Dans les autres cas, la préférence sera donnée au titre professionnel de réviseur d'entreprises.

Le destinataire principal du rapport de révision sera normalement l'assemblée générale. Lorsque la mission a été confiée au réviseur par le président du tribunal de commerce, celui-ci ne sera pas pour autant considéré comme le destinataire principal du rapport; même dans ce cas, il sera préférable de se référer à l'assemblée générale des actionnaires. Lorsqu'il s'agit d'une mission conventionnelle, ce destinataire peut également être l'organe de gestion de la société.

B.3 Non-respect du paragraphe 3.6.1.:

3.6.1. Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Il ne peut concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. A défaut, il envisagera d'émettre une réserve.

B.4 Non-respect du paragraphe 3.6.3. :

3.6.3. Le réviseur est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Toutefois, dans certains cas évoqués au paragraphe 3.9.1., il ne pourra se contenter d'un paragraphe explicatif parce que cette situation porte atteinte fondamentalement à l'image fidèle.

10. Pour l'IRE, des incertitudes affectaient de façon significative les comptes annuels 2006 et 2007.

11. Pour l'IRE, la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation des comptes 2006 et 2007 était insuffisante.

12. Pour l'IRE, compte tenu de l'impossibilité d'accomplir les procédures de vérification sur les stocks qui représentent une partie significative des comptes annuels, le réviseur aurait dû formuler une déclaration d'abstention sur les comptes 2006 et 2007.

13. L'IRE reproche également au réviseur de ne pas avoir placé le paragraphe explicatif dans la première partie de son rapport immédiatement à la suite de son attestation des comptes 2005, 2006 et 2007.

14. L'IRE lui fait grief de ne pas avoir mentionné dans son rapport 2005 sa qualité de commissaire et la qualité du destinataire principal du rapport, soit l'assemblée générale de la société

15. L'IRE lui fait enfin grief de ne pas avoir ajouté un paragraphe explicatif concernant la continuité de l'entreprise pour les comptes 2006 et 2007.

III. Défense du réviseur

16. Le réviseur a estimé pouvoir se fier à l'inventaire permanent-sans que celui-ci ne soit confronté à un inventaire physique fiable pour les comptes 2006 et 2007.

17. Le réviseur déclare qu'une réduction de valeur de 1,5% de l'inventaire permanent était actée à titre de provision pour risques et charges (vol, casses)

18. Le réviseur a considéré que, compte tenu de cette provision, l'image fidèle des comptes annuels n'était pas affectée par l'absence d'inventaire physique.

19. Pour le réviseur, l'attestation avec réserve n'avait pas de sens dans la mesure où il lui était impossible de chiffrer l'impact de la réserve sur les comptes annuels.

20. Le réviseur explique avoir choisi le paragraphe explicatif en raison des difficultés rencontrées pour réaliser l'inventaire (échec de la société spécialisée à qui ce travail avait été confié en 2006) et de l'engagement pris par le conseil d'administration en 2007 de le réaliser en 2008.

21. Le réviseur indique qu'un inventaire physique a été réalisé en 2008.

22. Le réviseur estime dès lors qu'elle n'avait pas à s'abstenir et que le paragraphe explicatif permettait l'information quant à la problématique des stocks.

23. En ce qui concerne les observations relatives à l'emplacement de ce paragraphe explicatif, le réviseur déclare en avoir pris note et en tenir compte.

IV. Existence des infractions

A. Non-respect des paragraphes 3.7.2. et 3.9.1. des Normes générales de révision

24. Le réviseur exerce son mandat auprès de la S.A. (...), qui exerce le commerce de bandes dessinées par le biais de [...] points de vente.

25. Le risque d'audit le plus important au sein de la société concerne les stocks, ce qui n'est pas contesté par le réviseur.

26. Les stocks représentent en effet une partie significative des comptes annuels (49% du bilan total pour l'exercice 2006 et 50% du bilan total pour l'exercice 2007)

27. En 2005, 2006 et 2007, la société disposait d'un inventaire permanent mais pas d'un inventaire physique des stocks.

28. Il y a toujours une différence entre l'inventaire permanent et l'inventaire physique, ce que reconnaît le réviseur.

29. Le réviseur était dans l'impossibilité de baser son opinion sur les travaux de contrôle sur les stocks.

30. Le réviseur était dans l'impossibilité de porter une appréciation précise sur les stocks et donc sur la dépréciation comptable à prendre en compte

31. En l'absence de tout inventaire physique, la prise en compte d'une réduction de valeur de 1,5% de l'inventaire permanent à titre de provision pour risques et charges ne suffisait dès lors pas pour donner une image fidèle des comptes annuels.

32. Il n'appartient pas au réviseur de déroger à des normes de révision, parce que les problèmes constatés seraient le fait de tiers et non du conseil d'administration ;

33. ou parce que la société n'était pas obligée de faire appel à un commissaire à défaut d'atteindre les critères légaux, les normes s'appliquant de la même façon que la désignation du commissaire soit obligatoire ou non pour une société ;

34. ou parce qu'il serait préférable d'agir en aidant le conseil d'administration à mettre en place d'un système permettant d'établir les chiffres réels des stocks. L'attitude pro active ne dispense en effet pas le réviseur du respect des normes de révision en ce qui concerne l'attestation des comptes.

35. Le fait qu'a posteriori, l'opinion du réviseur se soit révélée correcte en 2008 lorsque le contrôle physique des stocks a été réalisé ne peut justifier le non respect en 2006 et 2007 par le réviseur des normes de révision.

36. Des incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels, la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation était insuffisante.

37. Compte tenu de l'impossibilité d'accomplir les procédures de vérification sur les stocks qui représentent une partie significative des comptes annuels, le réviseur aurait par conséquent dû formuler une déclaration d'abstention sur les comptes 2006 et 2007.

38. Le non respect des paragraphes 3.7.2 et 3.9.1 est donc établi.

B.1 Non-respect des paragraphes 3.1. et 3.1.4. des Normes générales de révision

39. Le rapport 2007 distingue trois parties, à savoir l'attestation, les mentions complémentaires et le paragraphe explicatif.

40. En séparant le texte du paragraphe explicatif de son attestation révisorale, le réviseur n'a pas respecté la structure du rapport prévue par les normes, ce qui n'est pas contesté.

41. Le réviseur n'a donc pas respecté les paragraphes 3.1 et 3.1.4 des Normes générales de révision.

B.2 Non-respect du paragraphe 3.1.2. des Normes générales de révision

42. Le rapport 2005 ne mentionne ni la qualité de commissaire du réviseur d'entreprises, ni la qualité du destinataire principal du rapport, soit l'assemblée générale de la société.

43. Le paragraphe 3.1.2 des Normes générales de révision n'a donc pas été respecté.

B.3 Non-respect du paragraphe 3.6.1. des Normes générales de révision

44. Le paragraphe explicatif dans le rapport 2005 précède le paragraphe de l'attestation, alors qu'il aurait dû suivre l'attestation.

45. Le réviseur n'a donc pas respecté le paragraphe 3.6.1 des Normes générales de révision.

B.4 Non-respect du paragraphe 3.6.3. des Normes générales de révision

46. Le rapport 2006 et le rapport 2007 indiquent dans leur seconde partie que le conseil d'administration a établi un rapport spécial pour attirer l'attention des actionnaires sur la situation déficitaire et les mesures à mettre en place pour son redressement.

47. Le réviseur a dès lors connaissance d'un problème significatif en matière de la continuité d'exploitation.

48. Les rapports 2006 et 2007 ne contiennent cependant aucun paragraphe explicatif concernant la continuité.

49. Le réviseur n'a donc pas respecté le paragraphe 3.6.3 des Normes générales de révision.

V. Sanction

50. Il n'est pas tenu compte des antécédents dans la fixation de la sanction, dans la mesure où les infractions retenues à l'encontre du réviseur sont étrangères à ces antécédents.

51. Le commissaire a pour mission le contrôle des comptes.

52. Sa crédibilité est fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes.

53. Il s'agit d'une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers.

54. En ne respectant pas les paragraphes 3.7.2. et 3.9.1. des Normes générales de révision (infraction A), le réviseur a manqué aux obligations liées à l'exercice de sa profession.

55. Cette infraction (infraction A) justifie par conséquent qu'une réprimande soit infligée au réviseur en application de l'article 73 de la Loi du 22 juillet 1953.

56. En ce qui concerne la structure du rapport, l'emplacement du paragraphe explicatif ou sa nécessité en cas de problème de continuité, le réviseur a pris note des observations et dit s'y conformer.

57. La peine disciplinaire prononcée pour l'infraction A englobe dès lors le non-respect des paragraphes 3.1. et 3.1.4., du paragraphe 3.1.2., du paragraphe 3.6.1. et du paragraphe 3.6.3. des Normes générales de révision (infractions B1, B2, B3 et B4).

PAR CES MOTIFS,
LA COMMISSION DE DISCIPLINE,

Statuant contradictoirement à l'égard de Madame [X],

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre elle,

Inflige à Madame [X] la peine de la réprimande.

Prononcé à l'audience publique à Bruxelles, le 4 mai 2010

(…) ».

0387/09/F
Commission de discipline du 15 juillet 2010
(décision frappée d'appel)

- ***Acquittement pour article 3 A.R. du 10 janvier 1994 et 134 du Code des sociétés (erreur enquête annuelle, mentions sur le site internet, honoraires faibles) ;***
- ***Condamnation pour § 1.1.4., 3.6.1., 3.7., 3.7.1., 3.7.2. et 3.17 des normes générales de révision.***

« (…)

Dossier n° 0387/09/A(…)/F

En cause de: M. [X] ayant comparu assisté d'un avocat, Me (…).

Vu la décision du 8 juin 2009 de la Chambre de renvoi et de mise en état ;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état ;

Vu la convocation du 14 janvier 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 24 février 2010 ;

Vu les remises aux audiences du 4 mai et du 1er juin 2010 à la demande du représentant du conseil puis de M. [X] ;

Vu le mémoire de défense de M. [X], le rapport ampliatif du conseil du 4 mai 2010 et la lettre de Me (…) du 10 mai 2010 ;

Entendu à l'audience du 1 juin 2010, Monsieur (…), représentant le Conseil de l'IRE, en ses observations, ainsi que Me (…) et Monsieur [X].

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. L'information annuelle transmise le 25 juin 2007 sur l'activité du cabinet pour l'exercice 2006 mentionne 1.702 heures pour le réviseur, dont 1.169 heures pour les missions de contrôle et 480 heures pour les missions compatibles sous la rubrique « autres activités professionnelles ».

2. Le site internet commun aux activités de réviseur et d'expert comptable faisait état dans une sous-page de « *relations internationales…* » permettant « *…la mise en place d'un structure européenne* ».

3. Les honoraires du réviseur fixés par l'assemblée générale du 15 juin 2006 de la SA [A] se sont chiffrés à 4 .500 EUR.

4. Le rapport du 15 novembre 2006 du réviseur d'entreprises sur les comptes annuels de la SA [A] couvrant la période allant du 1er janvier 2005 au 30 juin 2006 contient une réserve en ces termes : « *Notre réserve porte sur une insuffisance de maîtrise des procédures de contrôle interne au sein de l'entreprise, absence qui s'explique selon les dirigeants entre autre par l'évolution rapide des activités de l'entreprise elle-même* ».

Le rapport ne contient aucune précision quant à l'influence de cette insuffisance sur les rubriques des comptes annuels.

5. Le réviseur n'a pas vérifié la situation d'ouverture de la SA [A] en date du 1er janvier 2005.

6. Le rapport du 15 novembre 2006 contient également un paragraphe explicatif en ces termes : « *Enfin, notre mandat ne portant que sur le contrôle de comptes au 30 juin 2006, nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion sur les comptes comparatifs de l'exercice précédent tels qu'ils figurent dans les comptes annuels* »

7. La version approuvée et publiée de ce rapport ne contient pas le paragraphe qui figure dans le rapport transmis à l'IRE, paragraphe rédigé en ces termes : « *Enfin, notre mandat ne portant que sur le contrôle de comptes au 30 juin 2006, nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion sur les comptes comparatifs de l'exercice précédent tels qu'ils figurent dans les comptes annuels* ».

8. Les comptes annuels de la SA [A] arrêtés au 30 juin 2007 n'indiquent pas en annexe les émoluments du commissaire.

9. Le rapport du 25 novembre 2007 sur les comptes annuels de la SA [A] arrêtés au 30 juin 2007 contient une réserve libellée comme suit :

« *La société a subi des pertes au cours de l'exercice et son actif net a été réduit par suite de ces pertes à un montant de € 983.893,16. Cependant, compte tenu des perspectives envisagées par l'organe de gestion, ce dernier est d'avis que la continuité de l'entité ne doit pas être remise en question. Aucun ajustement n'a été apporté à l'évaluation ni à la classification de certaines rubriques du bilan, qui pourraient s'avérer né-*

cessaire si la société n'était plus en mesure de poursuivre ces activités».

10. Le réviseur n'a pas assisté aux opérations d'inventaire sur les stocks de la société [B].

II Rapport

11. Dans son rapport du 12 décembre 2008 à la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le réviseur a commis les infractions suivantes:

12. En ce qui concerne le fait supra 1,

- le non respect de l'article 18 ter de la loi du 22 juillet 1953, actuellement 32 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises [1] et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises [2].
- L'IRE reproche au réviseur d'avoir induit l'Institut en erreur au sujet de l'appréciation du respect de son activité principale, l'information transmise ne correspondant pas à la réalité dans la mesure où le réviseur n'a pas presté, comme indiqué, 480 heures d'autres activités professionnelles.

13. En ce qui concerne le fait supra 2,

- le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.
- Pour l'IRE, les mentions sur le site internet ne correspondaient pas à la réalité, le réviseur n'étant pas membre d'un réseau et elles pouvaient induire en erreur la clientèle à la recherche d'un cabinet disposant d'une structure nécessaire à la gestion de dossiers à vocation internationale.

14. En ce qui concerne le fait supra 3,

- le non respect de l'article 134 du Code des sociétés [3] et de

1 Art. 18ter. §1Conformément à son objet, l'Institut veille au bon accomplissement par ses membres des missions qui leur sont confiées. En particulier, il veille à ce que ceux-ci: 1° poursuivent de manière permanente leur formation; 2° disposent, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement; 3° s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions de révision qui leur sont confiées; 4° n'acceptent pas de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice; 5° n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction.

§ 2. A cet effet, l'Institut peut: 1° exiger de ses membres la production de toute information, de toute justification et de tout document, et notamment de leur plan de travail et de leurs notes de révision; 2° faire procéder auprès de ses membres à des enquêtes sur leurs méthodes de travail, leur organisation, les diligences accomplies et la manière dont ils exercent leur mission. Tout réviseur informe l'Institut, dans les délais et les formes prévues par le règlement d'ordre intérieur, des missions qu'il a acceptées et dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut, de la rémunération qui y est attachée, ainsi que de la cessation de ces missions. Il en est de même des missions dont l'exercice n'est pas réservé aux membres de l'Institut, accomplies soit par le réviseur soit par 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, lorsqu'elles sont rémunérées par une entreprise dans laquelle le réviseur accomplit une mission dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut.

2 Art. 3. Le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire, soit à la dignité, à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales.

3 Art. 134 § 1er. Pour l'application du présent article, on entend par:

a) «personne liée au commissaire»: toute personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail, avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans les liens de collaboration ainsi que toute société ou personne liée au commissaire visée à l'article 11.

b) «mandat assimilé»: un mandat exercé dans une société de droit étranger similaire à celui de commissaire dans une société belge.

§ 2. Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels.

§ 3. Les montants des émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies au sein de la société dont le commissaire contrôle les comptes annuels, visée à l'article 142, par le commissaire d'une part, et par une personne liée au commissaire d'autre part, sont mentionnés en annexe aux comptes annuels, selon les catégories suivantes:

1° autres missions d'attestation,

2° missions de conseils fiscaux, et

3° autres missions extérieures à la mission révisorale.

§ 4. Le montant des émoluments du commissaire visés au paragraphe 2 d'une part, et le montant des émoluments afférents aux mandats de commissaire ou aux mandats assimilés exercés par une personne liée au commissaire d'autre part, au sein d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146, et au sein des filiales de cette dernière, sont mentionnés:

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) ainsi qu'en annexe aux comptes annuels de la société qui est dispensée d'établir des comptes consolidés en vertu de l'article 112, sauf si cette société est filiale d'une société belge.

§ 5. Les montants des émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies au sein d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146, et des filiales de cette dernière, par le commissaire d'une part, et par une personne liée au commissaire d'autre part, sont mentionnés selon les catégories suivantes:

1° autres missions d'attestation

2° missions de conseil fiscaux, et

3° autres missions extérieures à la mission révisorale

a) en annexe aux comptes consolidés, ou, à défaut de comptes consolidés, en annexe aux comptes

l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises [4].

- Pour l'IRE, des honoraires de 4.500 EUR étaient insuffisants car ils ne permettaient pas au réviseur d'assurer l'ensemble des contrôles requis auprès de la SA [A] ni d'assumer le risque de sa responsabilité quinquennale de commissaire afférente à cette mission.

15. En ce qui concerne le fait supra 4,

- le non-respect du paragraphe 3.7 des Normes générales de révision [5]

- Pour l'IRE, le libellé de la réserve est trop général et manque de précision. Elle ne permet pas au lecteur de l'attestation d'estimer l'impact de la faiblesse du contrôle interne sur les comptes annuels.

16. En ce qui concerne le fait supra 5,

- le non-respect des paragraphes 3.6.1 [6] et 3.7.2. [7] des Normes générales de révision.

- Pour l'IRE, l'absence de vérification de la situation d'ouverture de la société en date du 1er janvier 2005 nécessitait la formulation d'une abstention relative au résultat de l'exercice, puisque ce résultat ne pouvait être validé faute de pouvoir certifier les chiffres à l'ouverture.

17. En ce qui concerne le fait supra 6,

- le non respect du paragraphe 3.6.1. des Normes générales de révision.

- Pour l'IRE, le paragraphe explicatif ne pouvant concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur, le réviseur n'aurait pas dû avoir recours au paragraphe explicatif dans la mesure où son texte fait état d'une incertitude, incertitude qui aurait dû justifier une abstention sur les comptes comparatifs de l'exercice précédent.

18. En ce qui concerne le fait supra 7,

- le non-respect des paragraphes 1.1.4 [8] et 3.17 [9] des Normes générales de révision, et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

- L'IRE fait grief au réviseur de n'avoir pas vérifié la conformité entre la version qu'il estime originale et la version tronquée adressée à la société [A], cette version ne correspondant pas intégralement avec celle que le réviseur a établie.

19. En ce qui concerne le fait supra 8,

- le non-respect du paragraphe 2.6.2 [10] des normes générales

annuels de la société qui fait usage de l'exemption prévue à l'article 113, sauf si cette société est filiale d'une société belge qui fait usage de l'exemption précitée,

b) ainsi qu'en annexe aux comptes annuels de la société qui est dispensée d'établir des comptes consolidés en vertu de l'article 112, sauf si cette société est filiale d'une société belge.

§ 6. Les émoluments du commissaire visés au paragraphe 2 ne peuvent être ni déterminés, ni influencés par la fourniture de services complémentaires à la société dont il contrôle les comptes annuels, visée à l'article 142, ou d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146. En dehors de ces émoluments, les commissaires ne peuvent recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit. La société ne peut leur consentir des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à leur profit.

4 Art 23 : Le montant des honoraires du reviseur d'entreprises doit être déterminé en fonction de la complexité de la mission, de la nature, de l'étendue et de l'importance des prestations requises dans le respect des normes de l'Institut.

5 3.7 Dans son rapport, le réviseur d'entreprises indique et justifie avec précision et clarté les réserves qu'il estime devoir formuler.

6 3.6.1 Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Il ne peut concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. A défaut, il envisagera d'émettre une réserve.

7 3.7.2 Lorsque la révision n'a pas pu s'appuyer sur un système de contrôle interne suffisant et que le réviseur n'a pas pu se satisfaire de procédés de contrôle alternatif, ou lorsqu'une partie des comptes annuels ou consolidés n'a pas pu être contrôlée, conformément aux présentes normes, le rapport contiendra des réserves, ou une déclaration d'abstention conformément au paragraphe 3.9.1. Dans ce cas, le rapport doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation :
– la nature du fait qui incite le réviseur à émettre la réserve ;
– les motifs de cette réserve ;
– le ou les éléments des comptes annuels ou consolidés concernés.

8 1.1.4. L'exercice consciencieux de la révision implique une attention personnelle suffisante du réviseur qui est responsable du dossier :
a) le réviseur peut se faire aider par des collaborateurs compétents dont il surveille les travaux ;
b) le réviseur peut se baser sur les travaux effectués par un autre réviseur d'entreprises dont il aura évalué les travaux. Pour les données relatives à des entités étrangères, il pourra aussi s'appuyer sur les travaux d'un confrère, dont il aura évalué la compétence, l'indépendance et la qualité des travaux effectués ;
c) l'existence d'un service d'audit interne dans l'entité contrôlée n'est pas un substitut aux travaux de révision.

9 3.17. Lorsque les états financiers ainsi que le rapport de révision font l'objet d'une publication, il est recommandé au réviseur de surveiller l'accomplissement d'une publication conforme aux comptes qu'il a contrôlés.
L'organe de gestion de l'entité est responsable de la publication légale et des autres publications concernant les comptes annuels. Il importe cependant que le commissaire s'inquiète de la conformité des comptes publiés aux comptes approuvés ainsi que de la référence au rapport de révision conformément à l'article 104 du Code des sociétés.
Les mêmes principes s'appliquent aux comptes consolidés conformément à l'article 121 du Code des sociétés.

10 2.6.2. Code des sociétés et dispositions statutaires
Si le réviseur d'entreprises intervient comme commissaire de la société, il remplit une fonction

de révision relatif au respect du Code des sociétés.

- L'absence d'indication des émoluments du commissaire étant un manquement à l'article 134 §2 [11] du Code des sociétés, l'IRE reproche au réviseur de ne pas en avoir pas fait mention dans son rapport de commissaire établi le 25 novembre 2007 ou lors de l'assemblée générale.

20. En ce qui concerne le fait supra 9,

- le non-respect du paragraphe 3.7.1 [12] des Normes générales de révision.

- L'IRE reproche au réviseur d'avoir fait une réserve au lieu d'un paragraphe explicatif, cette réserve ne visant pas un désaccord portant sur l'image fidèle des comptes ou une limitation de ses travaux.

21. En ce qui concerne le fait supra 10,

- le non respect du paragraphe 2.5 [13] des Normes générales de révision.

- L'IRE reproche au réviseur d'avoir émis une opinion ne reposant pas sur un ensemble significatif d'éléments probants recueillis durant les travaux de contrôle.

22. Pour l'IRE, il ressort de l'ensemble des infractions que le réviseur n'a pas respecté l'article 2 [14] de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

III Défense du réviseur

23. Le réviseur explique que, la certification ISO ayant coûté environ 48.000 EUR en 2006, ce montant lui a été refacturé afin de ne pas afficher une perte. M. [X] considère que cette facture correspond à une réalité, dans la mesure où il a dû passer du temps pour l'obtention de cette certification. Comme il a mentionné cette facture dans une rubrique distincte, il estime n'avoir pas manqué à son devoir d'information à l'égard de l'institut.

24. Le réviseur explique entretenir des relations professionnelles suivies avec un réviseur d'entreprise luxembourgeois et avoir des contacts privilégiés avec des confrères français et étrangers, parce qu'il travaille régulièrement dans des commissions de l'Ordre (...) et qu'il est président de l'association (...), qui s'occupe de (...). Il soutient que ses relations et rencontres avec des confrères étrangers, sont des contacts potentiels pour ses clients.

Il estime dès lors qu'il n'y avait aucune mention inexacte de nature à induire la clientèle en erreur sur les potentialités du cabinet de révision quant à la réalisation de projets à dimension internationale.

Néanmoins, il a supprimé toute référence à ses activités de réviseur d'entreprises et tout accès vers les pages relatives aux activités de révision.

25. Le réviseur explique avoir fixé son budget d'honoraires sur base des chiffres au bilan au 31/12/2004 et sur une analyse des travaux portant sur un exercice de 12 mois (et non de 18 mois).

Il estime que ce budget est acceptable au regard des honoraires pratiqués par d'autres confrères pour des dossiers similaires.

Il dit avoir passé plus de 60 heures pour le dossier [A] (60h étant une moyenne).

Il fait observer que le commissaire amené à lui succéder n'a formulé aucune critique et que la délégation de la commission de surveillance a constaté que d'une manière générale son dossier est structuré et documenté.

Il estime que la rémunération sollicitée ne l'a à aucun moment empêché d'exercer sa mission en toute impartialité et avec tout le sérieux requis.

26. Le réviseur admet qu'il aurait peut-être pu indiquer qu'il n'était pas possible de quantifier les conséquences de l'absence de contrôle interne quant à leur impact sur la rubrique des stocks et sur les charges à reporter, cette mention n'apportant selon lui aucune information complémentaire plus précise aux lecteurs.

spécifique au regard du Code des sociétés. Il doit veiller à ce que l'assemblée générale appelée à voter la décharge soit correctement informée en ce qui concerne le respect du Code des sociétés et des statuts.
Le commissaire ne doit pas effectuer des vérifications spécifiques en vue d'assurer que les dispositions légales ou statutaires ont été respectées. Toutefois, il doit garder la trace dans ses documents de travail, des infractions qui auraient été portées à sa connaissance au cours de ses contrôles.

11 134 § 2. Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels.

12 3.7.1. Le réviseur émettra des réserves lorsqu'il est confronté à une des deux situations suivantes: soit une limitation dans l'étendue des travaux (3.7.2.), soit un désaccord avec les dirigeants concernant les règles et méthodes comptables retenues, leurs modalités d'application ou le caractère adéquat de l'information donnée dans les comptes annuels ou consolidés (3.7.3.). Les réserves seront exprimées dans le cas où elles sont significatives pour l'appréciation des comptes annuels ou consolidés.

13 2.5. Le réviseur d'entreprises doit recueillir un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.

14 Art. 2. Le réviseur d'entreprises doit se conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux normes de révision usuelles de l'institut. Selon les circonstances, il prendra également en compte les recommandations émises par le Conseil de l'Institut.

27. Le réviseur soutient dans son mémoire que le contrôle du solde de réouverture des stocks a été réalisé, l'essentiel du contrôle des stocks ne consistant pas en un comptage physique mais dans l'examen des factures d'achat et bons de livraison auprès du sous-traitant fabriquant de la collection de la saison suivante et qu'il a donc pu avoir l'assurance raisonnable que le bilan d'ouverture était correct.

28. Le réviseur confirme qu'il n'y a pas à proprement parler de paragraphe explicatif et que la qualification qu'il a donnée au titre de son rapport n'est pas adéquate.

Dans son mémoire, il explique avoir préféré ne pas faire de déclaration d'abstention, parce qu'il a pu mettre en place des procédures alternatives de contrôle lui ayant permis de s'assurer que l'ensemble des comptes annuels présentait une image fidèle satisfaisante et que l'absence de contrôle interne ne portait que sur la rubrique des stocks.

29. Le réviseur explique que la différence entre les deux versions provient probablement d'une erreur de sauvegarde du dernier rapport dans sa version définitive.

Il soutient que cette erreur est sans conséquence pour les tiers puisqu'un seul rapport a été porté à leur connaissance.

30. Le réviseur précise que la législation relative à la publication des honoraires est entrée en vigueur le 1er juillet 2007 et que les comptes visés ont été arrêtés au 30 juin 2007. Il signale que les comptes ont été immédiatement republiés avec la mention des honoraires.

Il dépose par ailleurs une communication du Président de l'Institut du 12 octobre 2009 rappelant l'obligation de publication des émoluments du commissaire en annexe des comptes annuels, dès lors qu'il ressort des données reçues de la centrale des bilans qu'un nombre important de sociétés ne publient pas cette information.

31. Le réviseur explique que, n'ayant qu'une confiance limitée dans les possibilités de redressement, il a établi une attestation avec réserve. Il estime cette réserve justifiée dans la mesure où la SA [A] s'est placée sous concordat en (...) 2008 et a finalement été déclarée en faillite le (...) 2009.

32. Le réviseur explique avoir analysé les procédures accomplies par la société [B] pour s'assurer de la fiabilité des stocks et avoir réalisé divers tests, qui ont été gravés sur un CD-rom pouvant être produit.

33. Le réviseur souligne que les erreurs qui lui sont reprochées n'ont aucun caractère intentionnel et résultent de choix pas toujours faciles que le réviseur est amené à opérer lors de la rédaction de son rapport de commissaire et qu'il a toujours coopéré sans aucune dissimulation aux travaux de la commission de surveillance.

IV. Existence des infractions

34. En ce qui concerne le fait supra 1 et le non respect de l'article 18 ter de la loi du 22 juillet 1953, actuellement 32 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises:

Même si le réviseur a consacré du temps pour l'obtention de la certification ISA, il n'a pas presté un total de 480 heures, ce total ayant été indiqué pour correspondre aux honoraires facturés par l'organisme de certification soit 48.000 EUR. L'information transmise ne corrrespond donc pas à la réalité.

Cette information a induit l'Institut en erreur puisque la commission de surveillance a déduit des informations données que M. [X] devait consacrer quasi un plein temps à ses activités révisorales et qu'il n'avait dès lors pas la possibilité de consacrer du temps à la gestion et aux prestations au sein de la fiduciaire, déduction qui s'est révélée inexacte dans la mesure où M. [X] a expliqué qu'il n'avait pas réellement effectué les 480 heures de prestations.

Or l'objectif de l'enquête annuelle est de permettre à l'Institut d'accomplir correctement sa mission de surveillance et de vérifier le respect de l'activité principale sur base de l'article 32 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises (anciennement article 18 *ter*).

En transmettant une information annuelle ne correspondant pas à la réalité, le réviseur a induit l'Institut en erreur au sujet de l'appréciation du respect de l'activité principale.

Cette inexactitude a essentiellement eu pour effet d'entraîner l'ouverture d'une enquête par l'IRE dans le cadre de ses missions sur base de l'article 32.

Elle est insuffisante pour conclure à une infraction à l'article 3 de l'arrêté royal précité.

35. En ce qui concerne le fait supra 2 et le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises:

Les mentions sur le site internet indiquaient que le cabinet de révision disposait de la structure nécessaire à la gestion de dossiers à vocation internationale, alors que tout au plus son gérant dispose de contacts à l'étranger.

Cette affirmation ne correspondait donc pas à la réalité et pouvait induire en erreur la clientèle à la recherche du cabinet disposant d'une telle structure.

Sans attendre une demande émanant de l'Institut, le réviseur a cependant pris immédiatement l'initiative de modifier le site Web et a supprimé tout accès vers les pages relatives aux activités du cabinet de révision.

Il n'y a dès lors plus lieu de considérer que le comportement de M. [X] serait contraire à l'article 3 de l'arrêté royal précité.

36. En ce qui concerne le fait supra 3 et le non respect de l'article 134

du Code des sociétés et de l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises:

Il est possible de s'étonner de la faiblesse des honoraires demandés par M. [X] pour sa mission de commissaire auprès de la SA [A] eu égard aux risques, s'agissant d'une société cotée sur le marché libre de la bourse de Bruxelles et au vu des difficultés d'exercice du mandat auxquelles M. [X] a été confronté comme en témoigne son rapport du 15 novembre 2006.

M. [X] a remis une offre de prix sur base d'éléments du bilan au 31 décembre 2004 (total bilantaire de 2.499.000 EUR, CA de 3.317.000 EUR et 7 personnes).

Il n'a donc pas fixé son budget en fonction d'éléments plus récents que la société aurait pu lui communiquer (situation intermédiaire, personnel...). Le fait cependant qu'il n'ait pas tenu compte d'éléments plus récents pour fixer ses honoraires n'implique pas qu'il n'a pas consacré le temps nécessaire à sa mission.

M. [X] indique qu'il a consacré plus de 60 H à sa mission, sans préciser cependant combien d'heures il a consacré, ce qui implique dès lors un coût horaire inférieur à 75 EUR.

Ce montant peut s'expliquer par la structure du cabinet du réviseur (ce dernier travaillant seul en 2006).

La cotation de la SA [A] sur le marché libre de la bourse de Bruxelles, un chiffre d'affaires au 30 juin 2006 s'élevant à la somme de 4.740.628 EUR avec un pied de bilan de 5.013.880 EUR et l'emploi de 15 personnes à temps plein ne suffisent pas à démontrer que ce coût horaire serait insuffisant pour couvrir le coût du contrôle effectué et répercuter partiellement le coût de sa responsabilité.

A défaut d'informations de l'IRE quant au nombre minimal d'heures requises en l'espèce, l'IRE n'établit pas que M. [X] n'aurait pas consacré le temps nécessaire à sa mission.

Le non-respect de l'article 134 du Code des sociétés et de l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'est dès lors pas établi.

37. En ce qui concerne le fait supra 4 et le non-respect du paragraphe 3.7 des Normes générales de révision:

M [X] a reconnu le manque de précision de la réserve au sujet de l'absence de contrôle interne.

Le non-respect du paragraphe 3.7 des Normes générales de révision est dès lors établi.

38. En ce qui concerne le fait supra 5 et le non-respect des paragraphes 3.6.1 et 3.7.2. des Normes générales de révision:

M [X] a reconnu que la situation d'ouverture n'étant pas contrôlée, il existait une incertitude sur le résultat de l'exercice, ce qui impliquait une abstention.

M. [X] a cependant eu recours au paragraphe explicatif.

Le non respect de l'article 3.6.1 et de l'article 3.7.2 est dès lors établi.

39. En ce qui concerne le fait supra 7 et le non-respect des paragraphes 1.1.4 et 3.17 des Normes générales de révision, et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises:

M. [X] a reconnu que le recours à un paragraphe explicatif en ce qui concerne les comptes comparatifs était erroné.

Le non respect de l'article 3.6.1 est dès lors établi.

40. En ce qui concerne le fait supra 8 et le non-respect du paragraphe 2.6.2 des normes générales de révision relatif au respect du Code des sociétés:

M. [X] a reconnu que la version approuvée et publiée de son rapport ne correspondait pas à la dernière version qu'il avait rédigée.

Le non respect des paragraphes 1.1.4 et 3.17 des normes générales de révision est dès lors établi.

L'IRE n'indique pas en quoi ce manquement serait en l'espèce contraire à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'est dès lors pas établi.

41. En ce qui concerne le fait supra 9 et le non-respect du paragraphe 3.7.1 des Normes générales de révision:

La législation relative à la publication des honoraires étant entrée en vigueur le 1er juillet 2007, les comptes litigieux ayant été arrêtés au 30 juin 2007 et immédiatement republiés avec la mention des honoraires, le non-respect du paragraphe 2.6.2 des normes générales de révision relatif au respect du Code des sociétés n'est pas établi.

42. En ce qui concerne le fait supra 10 et le non respect du paragraphe 2.5 des Normes générales de révision:

La réserve vise un désaccord portant sur l'image fidèle des comptes ou une limitation des travaux. M. [X] admet qu'il n'y avait aucun désaccord ou aucune limitation de ses travaux.

La confiance limitée dans les possibilités de redressement de la société ne justifiait donc pas le recours à la réserve.

La réserve ne répondait dès lors pas au prescrit du paragraphe 3.7.1 des Normes générales de révision.

43. En ce qui concerne le fait supra 10 et le non respect du paragraphe 2.5 des Normes générales de révision:

Il ressort des explications données par M. [X] à l'audience qu'il aurait effectué divers tests pour s'assurer de la fiabilité des stocks, tests enregistrés sur un CD-Rom que la commission de surveillance n'a pas souhaité examiner.

Il n'est par conséquent pas établi que le réviseur aurait émis une opinion ne reposant pas sur un ensemble significatif d'éléments probants recueillis durant les travaux de contrôle.

44. M. [X] n'a donc pas respecté les paragraphes 3.7, 3.6.1, 3.7.2, 1.1.4,

3.17 et 3.7.1 des normes générales de révision ;

M. [X] n'a par conséquent pas respecté l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

V. Sanction

45. Les manquements témoignent d'un manque répété de maîtrise des aspects techniques de la profession de réviseur d'entreprises.

46. L'absence de vérification de la situation d'ouverture en date du 1er janvier 2005 des comptes de la SA [A] nécessitait la formulation d'une abstention relative au résultat de l'exercice, puisque par définition ce résultat ne pouvait être validé faute de pouvoir certifier les chiffres à l'ouverture.

47. Des incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels de la société [A], la formulation d'un paragraphe explicatif (paragraphe qui au demeurant ne figure même pas dans la version publiée..) était insuffisante pour informer les tiers de l'incertitude pesant sur le résultat de l'exercice.

48. Le fait que la version approuvée et publiée de ces comptes ne correspond pas à celle que le commissaire entendait émettre a également altéré l'information des tiers.

49. Les fautes techniques et négligences commises par M. [X] sont dès lors graves au regard de l'information des tiers, puisque la société [A] était une société cotée sur le marché libre de la Bourse de Bruxelles.

50. Le commissaire a pour mission le contrôle des comptes.

Il s'agit d'une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers.

51. Les infractions et plus particulièrement le non respect des articles 3.6.1, 3.7.2, 1.1.4 et 3.17 des normes générales de révision sont graves car elles touchent la raison d'être de la profession, sa crédibilité étant fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes.

52. Compte tenu cependant des dix ans de carrière accomplis sans aucune sanction disciplinaire antérieure ou grief, la sanction disciplinaire pour ces infractions est limitée à une suspension d'un mois.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire ;

(…)

Ainsi prononcé en audience publique à Bruxelles, le 15 juillet 2010, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire ;

(…) ».

0375/08/F
Commission de discipline du 6 octobre 2010
(décision définitive)

- ***Non-respect aux normes générales de révision (§ 1.1., 2.1, 2.2. et 2.2.2, 2.4., 2.5, 3.1, 3.2, 3.3.2 et 3.3.3, 3.4, 3.5 et 3.12 des normes générales de révision relatives au rapport de révision, § 3.3.5 des normes générales de révision)***
- ***Infractions aux articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises***
- ***Infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises***

« (…)

En cause de: Monsieur [X], domicilié à (…), inscrit au tableau A des membres de l'Institut, sous le numéro A (…).

Représenté aux audiences par Me (…), avocat à (…).

Vu la décision du 21 avril 2008 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 14 janvier 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 24 février 2010 à 10H30;

Vu les remises aux audiences du 1er juin et 7 septembre 2010 à la demande de Me (…) puis du représentant du conseil;

Vu les conclusions de synthèse de Monsieur [X] déposées le 7 septembre 2010 et le rapport du conseil du 20 juillet 2010;

Entendu:

- Monsieur (…), représentant le Conseil de l'IRE,

- Me (…)

I. Faits donnant lieu aux poursuites

Monsieur [X] a déclaré avoir consacré entre 2H et 4H pour ses missions dans 6 ASBL et dans une régie (…).

Le rapport de l'ASBL [A] n'a pas la forme du rapport standard.

Le réviseur n'a pas demandé de confirmations pour les comptes fournisseurs de l'ASBL [A]. En outre, la dette hypothécaire ne figure pas au passif du bilan de l'exercice 2004.

Dans tous les dossiers, la Commission de surveillance a constaté que le réviseur n'a pas formalisé ses contrôles. Il n'a pas documenté par écrit tous les travaux qu'il a effectués, ni procédé à l'évaluation des systèmes de contrôle interne et de l'organisation administrative.

En outre, le réviseur n'a pas procédé à des demandes de confirmations de soldes auprès de tiers, ni organisé des circularisations bancaires.

Monsieur [X] n'a pas utilisé de programme de travail. Ses dossiers ne démontrent pas l'utilisation de check lists ou d'une liste de dispositions applicables à contrôler.

II. Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 13 février 2010 à la Chambre de Renvoi et de Mise en Etat, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le réviseur a commis les infractions suivantes:

A. Non-respect aux normes générales de révision

A.1 Non-respect du paragraphe 1.1. des normes générales de révision

A.2 Non-respect du paragraphe 2.1 des normes générales de révision

A.3 Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision

A.4 Non-respect du paragraphe 2.4. des normes générales de révision

A.5 Non-respect du paragraphe 2.5 des normes générales de révision

A.6 Non-respect des paragraphes 3.1, 3.2, 3.3.2 et 3.3.3, 3.4, 3.5 et 3.12 des normes générales de révision relatives au rapport de révision

A.7 Non-respect du paragraphe 3.3.5 des normes générales de révision

B. Infractions aux articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

C. Infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

III. Défense du réviseur

Monsieur [X] conteste les manquements disciplinaires qui lui sont reprochés et se réfère à justice.

A titre subsidiaire, M. [X] fait valoir la violation à son égard de l'article 6.1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en raison du délai de plus de 5 ans écoulé entre les faits et la date à laquelle cette affaire a été appelée à être plaidée.

IV. Existence des infractions

Monsieur [X] a signé le 14 août 2007 pour accord le procès-verbal de l'entretien du 29 juin 2007.

Il n'a transmis aucune information complémentaire à la commission de surveillance.

Monsieur [X] n'explicite pas en quoi consiste sa contestation des infractions aux paragraphes 1.1, 2.1, 2.2 et 2.2.2, 2.4, 2.53.1, 3.2, 3.3.2, 3.3.3, 3.4, 3.5, 3.12, 3.3.5 des normes générales de révision.

Il ressort des constatations et des explications de Monsieur [X] lors de l'entretien du 29 juin 2007 que ce dernier n'a pas effectué un travail de contrôle adéquat. Les heures consacrées en moyenne entre deux et quatre heures sont insuffisantes pour respecter les normes de révision compte tenu de la nature, de l'étendue et de l'importance des prestations requises.

Les infractions aux paragraphes 1.1, 2.1, 2.2 et 2.2.2, 2.4, 2.53.1, 3.2, 3.3.2, 3.3.3, 3.4, 3.5, 3.12, 3.3.5 des normes générales de révision et aux articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises sont dès lors établies.

Dans la mesure où Monsieur [X] a accepté des mandats sans effectuer les prestations liées à ces missions, l'infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises est également établie.

V. Délai déraisonnable

Les griefs concernent essentiellement des rapports établis en 2005.

Le dossier trouve en effet son origine dans une analyse générale de l'audit, au sein des ASBL où les honoraires du réviseur d'entreprises paraissent anormalement faibles, effectuée par la Commission de surveillance.

Par courrier du 21 mars 2006, le réviseur [X] a été prié de communiquer à la Commission de surveillance un ensemble de documents et d'informations concernant 6 ASBL et une régie communale autonome.

Monsieur [X] a communique le 10 mai 2006 un mémo et des documents.

Après analyse du mémo et des documents, la Commission de surveillance a souhaité recevoir des informations complémentaires concernant les travaux effectués, ce qu'elle a demandé par courrier du 2 mars 2007.

Les dossiers de travail ont été transmis le 10 mai 2007.

Après analyse des documents, la Commission de surveillance a souhaité rencontrer Monsieur le réviseur [X] pour obtenir d'avantage d'explications.

Par courrier du 15 juin 2007, il a été invité à se présenter au siège de l'IRE le 29 juin 2007.

Le procès-verbal de l'entretien a été envoyé le 11 juillet 2007.

Il a été signé pour accord par Monsieur le réviseur [X] le 14 août 2007.

Monsieur [X] a été informé par courrier du 5 novembre 2007 qu'un dossier de surveillance concernant l'analyse de l'audit dans (...) et les ASBL concernées était ouvert et a été invité à être entendu le 23 novembre 2007.

Le 23 novembre 2007, la Commission de surveillance a décidé de proposer au Conseil de saisir la Chambre de renvoi et de mise en état en vue de renvoyer le réviseur [X] devant les instances de discipline.

Le Conseil a approuvé cette proposition lors de sa réunion du 7 décembre 2007.

Le Conseil de l'IRE a soumis par courrier du 13 février 2008 le rapport à la Chambre de renvoi et de mise en état.

Par courrier du CRME du 19 février 2008, Monsieur [X] a été avisé que le dossier le concernant était fixé pour examen le 17 mars 2008 et qu'il disposait d'un délai de 15 jours pour prendre connaissance du dossier.

Par décision du 21 avril 2008, le CMRE a renvoyé Monsieur [X] devant la Commission de discipline.

Cette décision a été communiquée à Monsieur [X] et à son conseil par courrier du 23 avril 2008.

Par lettre du 20 janvier 2010, Monsieur [X] a été invité à se présenter à l'audience du 24 février 2010.

Monsieur [X] n'a pas subi de préjudice autre que celui de l'incertitude dans laquelle il s'est trouvé pendant 20 mois de la date d'examen de son dossier par la Commission de discipline.

Ce délai pouvait être mis à profit par Monsieur [X] pour préparer sa défense et étayer ses contestations.

Le seul écoulement de ce délai d'inaction de 20 mois entre le rapport de l'IRE et l'audience d'introduction n'établit pas que le délai serait déraisonnable.

VI. Sanction

Les infractions retenues justifient une interdiction pour Monsieur le réviseur [X] de continuer ses missions dans les ASBL [B], [C], [D], [E], [A] et [F] et la régie (…).

PAR CES MOTIFS,
LA COMMISSION DE DICIPLINE,

Statuant contradictoirement à l'égard de Monsieur [X],

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre lui,

Inflige à Monsieur [X] la peine de l'interdiction pour Monsieur le réviseur [X] de continuer ses missions dans les ASBL [B], [C], [D], [E], [A] et [F] et (…)

Prononcé à l'audience publique à Bruxelles, le 6 octobre 2010

(…) ».

0370/07/F
Commission de discipline du 28 octobre 2010
(décision définitive)

- ***Non respect de l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et du paragraphe 3.2 de la recommandation du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert***
- ***Non-respect des normes générales de révision (paragraphe 1.1., 1.1.4 et 1.4, 2.2. et 2.2.2, 2.3 et 2.3.1, 2.4., 2.5 des normes générales de révision***
- ***Paragraphe 2.1 des normes générales de révision et de la recommandation du 5 janvier 1987 relative au programme de contrôle***
- ***Non-respect de la recommandation du 7 juillet 1995 relative à la collecte d'éléments probants.***
- ***Infractions aux articles 2, 3, 15, 17 et 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises;***
- ***Infraction à l'article 134 du Code des sociétés***

« (…)

En cause de: Monsieur [X], domicilié à (…), inscrit au tableau A des membres de l'Institut, sous le numéro A (…).

Représenté aux audiences par Me (…), avocat à (…).

Vu le rapport et la décision du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises du 30 août 2007 de renvoi du dossier à la Commission de discipline;

Vu le dossier de la procédure;

Vu la convocation du 20 janvier 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 24 février 2010 à 10H;

Vu les remises aux audiences du 1er juin, 7 septembre et 15 septembre 2010;

Vu le rapport du conseil du 20 juillet 2010 et les conclusions de synthèse de Monsieur [X] déposées le 7 septembre 2010;

Entendu:

- Monsieur (…), représentant le Conseil de l'IRE,
- Me (…)

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. En décembre 2006, la société cotée [A] a publié un communiqué de presse à la demande de la CBFA à la suite des anomalies que cette dernière avait constatées dans les comptes consolidés clôturés au 31 décembre 2005 établis selon les normes IFRS par la société.

Les anomalies constatées par la CBFA concernent le périmètre de consolidation, un changement des règles d'évaluation en 2005 ayant un impact sur le résultat et le non respect de 6 normes IAS relatives aux contrats de location (IAS 17 6 56), aux montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes (IAS 16 § 74), aux méthodes et hypothèses importantes retenues pour déterminer la juste valeur des immeubles de placement (IAS 40 § 75), au rapprochement entre les informations fournies pour les secteurs et les informations globales fournies dans les états financiers consolidés (IAS 14 § 67), à l'explication de la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable (IAS 12 § 81 c) et à la description des objectifs de la société et de sa politique en matière de gestion des risques financiers (IAS 32 § 56).

Le commissaire de la SA [A], la SCRL [Y], représentée par le réviseur [X], a délivré une attestation sans réserve sur ces comptes.

2. Lors de l'examen des dossiers de travail relatifs au contrôle des plusieurs sociétés où Monsieur [X] exerce un mandat de commissaire, les membres de la délégation de la Commission de surveillance ont constaté que:

3. L'actuaire du [B] tient également la comptabilité de ce Fonds et participe aux assemblées générales de l'entité.

4. Monsieur [X] ne demande pas de manière systématique des confirmations directes aux tiers (banquiers, clients, fournisseurs, sociétés du groupe, avocats, cadastre, etc.) (cf. SA [C], [D], [E], [F], [B]).

5. Monsieur [X] ne contrôle pas de manière systématique les titres

de propriété ([C]) et déclare avoir simplement pris acte des informations communiquées par son associé, le réviseur (...), en ce qui concerne l'évaluation des participations.

6. Il n'examine pas en détail les dossiers de sinistres afin de contrôler la vraisemblance des provisions ([C])

7. Il n'effectue pas de contrôle sur le compte de résultats ([E], [F])

8. Dans le dossier [A], le réviseur [X] s'est basé sur les résultats de la consultance demandée par la société au cabinet (...) quant au contrôle de l'application de normes IFRS, sans avoir personnellement évalué ces travaux.

9. Monsieur le réviseur [X] a reconnu ne pas avoir examiné les dossiers de travail des auditeurs internes de la SA [C].

10. Monsieur [X] prend en général acte du rapport de l'actuaire qui lui est transmis lors de son contrôle, sans vérifier les données de base utilisées par l'actuaire ni les hypothèses actuarielles formulées dans le rapport de l'actuaire (cf. les dossiers [C] et [F]).

11. Monsieur [X] a utilisé dans le cadre du contrôle [D] une liste de sinistres communiquée par la société sans effectuer aucun test afin de vérifier que le système est fiable quant au contrôle interne et aux procédures internes de mise en provision.

12. Monsieur [X] n'établit aucun programme de travail et n'utilise aucune check-list pour l'exécution de ses contrôles.

13. Les membres de la délégation ont constaté l'absence de document concernant l'examen de l'organisation administrative et du système de contrôle interne ([A], [D], [E]) l'application des normes IAS et IFRS et les travaux de consolidation ([A]), ou encore le cut-off des primes ([D]).

14. Aucun des dossiers contrôlés du réviseur [X] ne contient une copie du procès-verbal de l'assemblée générale confirmant la nomination ainsi que le montant des honoraires du commissaire.

15. Les dossiers de travail du réviseur [X] en ce qui concerne le contrôle de la SA [C] et la SCRL [D] ne contiennent pas de document de planification de la mission (étendue des travaux, seuils de matérialité etc.)

16. Monsieur le réviseur [X] déclare ne pas éprouver le besoin de consigner tous ses travaux de contrôle par écrit.

17. Par ailleurs, l'enquête annuelle sur l'activité du cabinet [Y] relative à l'exercice clôturé au 30 juin 2005 semble indiquer selon les membres de la Commission de Surveillance que les heures prestées et les honoraires perçus dans les dossiers examinés sont insuffisants pour respecter les normes de révision.

II. Rapport de l'IRE

18. Dans son rapport du 30 août 2007, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises soutient sur base de ces constatations que le réviseur a commis les infractions suivantes:

A. Non respect de l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et du paragraphe 3.2 de la recommandation du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert

B. Non-respect des normes générales de révision:

B.1 Non-respect du paragraphe 1.1., 1.1.4 et 1.4 des normes générales de révision

B.2 Non-respect du paragraphe 2.1 des normes générales de révision et de la recommandation du 5 janvier 1987 relative au programme de contrôle

B.3 Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision

B.4 Non respect des paragraphes 2.3 et 2.3.1 des normes générales de révision

B.5 Non-respect du paragraphe 2.4. des normes générales de révision

B.6 Non-respect du paragraphe 2.5 des normes générales de révision et de la recommandation du 7 juillet 1995 relative à la collecte d'éléments probants.

C. Infractions aux articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises;

D. Infraction à l'article 134 du Code des sociétés et à l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises;

E. Infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

III. Défense du réviseur

19. Monsieur [X] conteste les manquements qui lui sont reprochés et se réfère à justice.

20. Il ressort du rapport que Monsieur [X] justifie certains manquements qui lui sont reprochés entre autres par le fait qu'il a une parfaite connaissance de toutes les filiales du groupe [A], qu'aucune opération d'une certaine envergure ne peut être réalisée sans qu'il soit consulté et qu'il n'a pas besoin de mettre par écrit tous ses travaux car il travaille en concertation permanente avec la direction de cette société. De même, en ce qui concerne la SA [C], il estime que compte tenu de son expérience et de sa connaissance approfondie du dossier, il n'y a aucune raison de documenter une planification de la mission.

21. A titre subsidiaire, M. [X] fait valoir la violation à son égard de l'article 6.1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en raison du délai de plus de 5 ans écoulés entre les faits et la date à laquelle cette affaire a été appelée à être plaidée.

IV. Existence des infractions

22. En ce qui concerne le non respect de l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et du paragraphe 3.2 de la recommandation du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert:

23. L'actuaire du [B] tenant également la comptabilité du fonds et participant aux assemblées générales de l'entité, l'indépendance de l'actuaire peut être mise en question.

24. En se basant sur les travaux de l'actuaire du [B] sans bénéficier d'une certitude suffisante de l'indépendance de cet expert, Monsieur le réviseur [X] n'a dès lors pas respecté l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ni le paragraphe 3.2 de la recommandation du 6 septembre 1996 relative à l'utilisation des travaux d'un expert.

25. En ce qui concerne le non-respect du paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision:

26. Dans le dossier [A], Monsieur le réviseur [X] s'est basé sur les résultats de la consultance demandée par la société au cabinet (...), quant au contrôle de l'application de normes IFRS sans avoir personnellement évalué ces travaux. De même, Monsieur le réviseur [X] n'a pas examiné les dossiers de travail des auditeurs internes de la SA [C] mais a simplement pris acte des informations communiquées par son associé, le réviseur (...), en ce qui concerne l'évaluation des participations. En ce qui concerne les sociétés d'assurance, Monsieur [X] prend en général acte du rapport de l'actuaire qui lui est transmis lors de son contrôle, sans vérifier les données de base utilisées par l'actuaire ni les hypothèses actuarielles formulées dans le rapport de l'actuaire (cf. les dossiers [C] et [F]). Dans le cadre du contrôle [D], il a utilisé une liste de sinistres communiquée par la société sans effectuer aucun test afin de vérifier la fiabilité du système quant au contrôle interne et aux procédures internes de mise en provision.

27. Monsieur [X] n'adopte par conséquent pas une attention personnelle suffisante lors du contrôle des dossiers.

28. Monsieur le réviseur [X] n'a dès lors pas respecté le paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision.

29. En ce qui concerne le non-respect du paragraphe 1.1. et 1.4 des normes générales de révision:

30. Monsieur [X] ne demande pas de manière systématique des confirmations directes aux tiers (banquiers, clients, fournisseurs, sociétés du groupe, avocats, cadastre, etc.) (SA [C], [D], [E], [F], [B]). Monsieur [X] ne contrôle pas de manière systématique les titres de propriété ([C]). Il n'examine pas en détail les dossiers de sinistres afin de contrôler la vraisemblance des provisions ([C]). Il n'effectue pas de contrôle sur le compte de résultats ([C], [E], [F]).

31. Monsieur [X] n'effectue par conséquent pas un contrôle plénier de manière adéquate et consciencieuse en vue de rendre une attestation sur les comptes annuels.

32. Il n'a dès lors pas respecté les paragraphes 1.1. et 1.4 des normes générales de révision.

33. En ce qui concerne le non-respect du paragraphe 2.1 des normes générales de révision:

34. Monsieur [X] n'établit aucun programme de travail et n'utilise aucune check-list pour l'exécution de ses contrôles.

35. L'objet de la révision est l'expression d'un avis motivé sur base de travaux de contrôle adéquats et consciencieusement effectués. Pour que le travail soit adéquat, il doit faire l'objet d'une préparation réfléchie. Le réviseur doit donc déterminer une stratégie de contrôle.

36. En n'utilisant pas un programme de travail adapté pour l'exécution de ses missions de révision, Monsieur [X] n'a dès lors pas respecté le paragraphe 2.1 des normes générales de révision et la recommandation du 5 janvier 1987 relative au programme de contrôle.

37. En ce qui concerne le non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision:

38. Monsieur [X] ne documente pas de manière suffisante ses travaux de révision. Les membres de la délégation ont constaté l'absence de documents de travail concernant l'examen de l'organisation administrative et du système de contrôle interne ([A], [D], [E]) l'application des normes IAS et IFRS et les travaux de consolidation ([A]), le cut-off des primes ([D]) ou sur les travaux de contrôle des comptes de résultats ([E] et [F]).

39. Or le réviseur d'entreprises est obligé de consigner ou de faire consigner par écrit les travaux de contrôle effectués en personne ou par ses collaborateurs de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission.

40. Les documents de travail doivent être conçus et tenus de façon à fournir une preuve du contrôle effectué tant sur le plan quantitatif que qualitatif ainsi que des conclusions auxquelles les travaux de contrôle ont permis d'aboutir et qui forment la base de l'opinion finale du réviseur.

41. En ne consignant pas systématiquement par écrit ses travaux de contrôle de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission, le réviseur ne permet pas à des tiers de vérifier la nature et l'étendue de ses travaux de contrôle.

42. En outre, aucun des dossiers contrôlés chez le réviseur [X] ne contient une copie du procès verbal de sa nomination et du montant de ses honoraires alors qu'ils devraient comprendre au moins le document qui atteste l'octroi de la mission.

43. Monsieur [X] n'a dès lors pas respecté les paragraphes 2.2 et 2.2.2 des Normes générales de révision et la recommandation du

5 janvier 1987 relative aux documents de travail du réviseur d'entreprises.

44. En ce qui concerne le non respect des paragraphes 2.3 et 2.3.1 des normes générales de révision :

45. Les dossiers de travail du réviseur [X] en ce qui concerne le contrôle de la SA [C] et la SCRL [D] ne contiennent pas de document de planification de la mission (étendue des travaux, seuils de matérialité etc.).

46. Le réviseur d'entreprises décide lui-même de la nature et de l'étendue des travaux de contrôle à effectuer. Il a le choix des techniques de contrôle à appliquer mais il doit toujours être en mesure de motiver ses conclusions.

47. Pour déterminer l'étendue des travaux de contrôle, le réviseur doit rassembler la documentation nécessaire pour lui fournir une connaissance suffisante de l'entité et de ses activités, analyser l'organisation administrative et comptable de l'entité et évaluer la qualité du contrôle interne.

48. En ne planifiant pas ses missions de contrôle de manière adéquate, Monsieur [X] ne permet pas à des tiers de vérifier que la nature et l'étendue des travaux de contrôle à effectuer sont suffisantes.

49. Monsieur [X] n'a dès lors pas respecté les paragraphes 2.3 et 2.3.1 des normes générales de révision.

50. En ce qui concerne le non-respect du paragraphe 2.4. des normes générales de révision :

51. Monsieur le réviseur [X] n'a réalisé aucun contrôle externe sur l'organisation administrative et le système de contrôle interne de la SA [A], de la SA [C] et de [E].

52. Or le réviseur fonde son opinion notamment sur l'examen du système de contrôle interne, dont il doit sonder l'efficacité.

53. En ne procédant pas de manière adéquate et systématique au contrôle de l'organisation administrative et du système de contrôle interne, Monsieur [X] n'a pas respecté le paragraphe 2.4. des normes générales de révision.

54. En ce qui concerne le non-respect du paragraphe 2.5 des normes générales de révision :

55. Il ressort des constatations (cf. supra 4, 5, 6, 7, 10, 11, 13, 15 et 16) que le réviseur [X] ne documente pas ou insuffisamment ses travaux, qu'il demande pas ou peu de confirmations directes aux tiers et que ses dossiers de travail contiennent peu de traces de contrôle matériel.

56. En ne recueillant pas un nombre suffisant d'éléments probants afin de justifier son opinion sur les comptes annuels des sociétés qu'il contrôle, le réviseur [X] n'a pas respecté le paragraphe 2.5 des normes générales de révision.

57. Il résulte de ces infractions que le réviseur a également méconnu les articles 2, 15 et 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

58. En ce qui concerne l'infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises :

59. Dans la mesure où Monsieur [X] a accepté des mandats sans effectuer les prestations liées à ces missions, l'infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises est également établie.

60. En ce qui concerne le non respect de l'article 134 du Code des sociétés et de l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises :

61. La seule constatation des manquements n'établit pas que les heures prestées et le montant des honoraires étaient trop bas, et n'auraient pas permis au commissaire de consacrer le temps utile à l'examen du respect des dispositions légales et statutaires.

62. L'infraction à l'article 134 du Code des sociétés et à l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'est dès lors pas établie.

V. Délai déraisonnable

63. Les griefs formulés contre Monsieur [X] concernent des rapports qu'il a établis pour la plupart en 2006.

64. Le dossier trouve en effet son origine dans un communiqué de presse publié par la société cotée [A] et envoyé le 18 décembre 2006 par la Commission bancaire financière et des Assurances (CBFA) à la Commission de surveillance, qui a demandé à vérifier ce dossier et d'autres notamment lors d'une visite sur place organisée le 29 mars 2007 au cabinet de révision [Y].

65. Le rapport du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est daté du 30 août 2007.

66. Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a décidé le 30 août 2007 du renvoi du dossier à la Commission de discipline.

67. Monsieur [X] en a été averti le 30 août 2007. Il avait donc connaissance des infractions mises à sa charge dès ce moment.

68. Le 20 janvier 2010, Monsieur [X] a été invité à se présenter devant la Commission de discipline le 24 février 2010 à 10H.

69. Monsieur [X] n'a pas subi de préjudice autre que celui de l'incertitude dans laquelle il s'est trouvé pendant 2 ans et demi de la date d'examen de son dossier par la Commission de discipline.

70. Au contraire, il a bénéficié de facto de ce délai qui lui a permis de poursuivre ses activités.

71. Le seul écoulement de ce délai d'inaction de 2 ans et demi, inaction due à l'absence de nomination des membres des instances disciplinaires[1] entre la décision de renvoi du 30 août 2007 et l'au-

1 Le Roi a procédé aux nominations des membres des instances disciplinaires par arrêté royal du 22 décembre 2009 publié au Moniteur belge le 7 janvier 2010.

dience d'introduction n'établit pas qu'en ce qui concerne Monsieur [X], sa cause n'aurait pas été entendue dans un délai raisonnable.

VI. Sanction

72. Le commissaire a pour mission le contrôle des comptes.

73. Il s'agit d'une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers.

74. Les infractions et plus particulièrement le non respect des normes générales de révision sont graves car elles touchent la raison d'être de la profession, sa crédibilité étant fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes.

75. Les fautes et négligences commises par M. [X] sont graves au regard de l'information des tiers, puisque la société [A] est une société cotée sur le marché de la Bourse de Bruxelles.

76. Elles sont également graves parce qu'elles concernent des sociétés « d'intérêt public », les sociétés contrôlées par Monsieur [X] étant, outre la société cotée [A], des sociétés d'assurance et des fonds de pension.

77. Les infractions retenues justifient par conséquent une interdiction de poursuivre et d'accepter des missions de commissaire dans des sociétés cotées, des sociétés d'assurance et des fonds de pension.

PAR CES MOTIFS,
LA COMMISSION DE DICIPLINE,

Statuant contradictoirement à l'égard de Monsieur [X],

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre lui,

Inflige à Monsieur [X] la peine de l'interdiction de poursuivre et d'accepter des missions de commissaire dans des sociétés cotées, des sociétés d'assurance et des fonds de pension.

Prononcé à l'audience publique à Bruxelles, le 28 octobre 2010.

(...) ».

0394/10/F
Commission de discipline du 18 novembre 2010
(décision définitive)

Le non respect des règles relatives à l'indépendance du Réviseur d'entreprises étant l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et les articles 3, 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

« (...)

Audience publique du
18 novembre 2010
Dossier n° 0394/10/A(...)/F

En cause de: Monsieur [X].

Vu la décision du 7 juin 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 13 août 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 6 octobre 2010;

Vu le mémoire de défense de M. [X] du 28 septembre 2010;

Entendu à l'audience du 6 octobre 2010, Monsieur [X];

I Faits donnant lieu aux poursuites

1. Monsieur [X], désigné comme expert judiciaire en raison de sa qualité de réviseur d'entreprises afin d'évaluer des parts sociales détenues par la SA [A] dans la Société [B], a pris connaissance, lors de ses travaux d'expertise, de l'exercice par le cabinet de révision, dont il fait partie, d'un mandat de commissaire dans deux entités ([C] et [D]), dans lesquelles la SA [B] détient des participations.

2. Monsieur [X] n'a pas révélé cette information aux parties.

3. Le rapport préliminaire d'expertise se clôture par une seule valeur des actions et non par la présentation de différentes valeurs.

4. Le rapport contient une interprétation de l'objet social de la société, selon laquelle la société poursuit exclusivement une finalité sociale.

5. La valeur retenue par Monsieur [X] est inférieure à près de 20 fois celle évaluée par les conseillers techniques, réviseurs d'entreprises, de la SA [A].

II Rapport

6. Dans son rapport du 8 mars 2010 à la Chambre de Renvoi et de Mise en Etat, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le réviseur a commis les infractions suivantes:

7. En ce qui concerne les faits sub. 1 et 2:

- le non respect des règles relatives à l'indépendance du Réviseur d'entreprises étant l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et les articles 3, 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

8. En ce qui concerne les faits sub. 3, 4 et 5:

- le non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

III Défense du réviseur

9. Le réviseur soutient qu'il s'est posé la question de savoir s'il pouvait y avoir un problème d'indépendance, fût-ce d'apparence, en raison des deux participations litigieuses.

10. [B] détenait 1,82% de [C], société «en veilleuse» n'ayant plus aucune activité, et 1,09% de [D], société cotée en bourse, ce qui objectivait son évaluation. Il n'existait pas d'administrateur commun entre [B] et ces deux sociétés, de relations commerciales ou de communauté d'intérêts.

11. Le réviseur explique avoir considéré sur base de ces éléments que l'audit par un de ses associés de ces deux sociétés ne pouvait altérer son indépendance et «influer» sur sa valorisation de [B]. Pour lui, le problème d'indépendance n'existait donc pas.

Il estime par conséquent qu'il ne devait pas informer les parties d'un problème inexistant.

12. Il dit avoir également tenu compte dans l'appréciation d'un éventuel problème d'indépendance du seuil de matérialité prévu pour l'évaluation des filiales (articles 133§9 du Code des sociétés et 183 ter, 4° de l'AR d'exécution du Code des sociétés) et du fait que le législateur (article 43§4 de la loi du 26 mars 1999) estime que l'évaluation d'un titre coté n'est pas susceptible de poser problème.

13. Il rappelle les termes du rapport au Roi précédant l'Arrêté royal du 10 janvier 1994 selon lesquelles « ...*Par contre, en considération de l'objectif final des règles d'indépendance, il n'est pas utile de prévoir des restrictions lorsque le risque peut être considéré comme insignifiant »* et l'article 14 § 3, 5°de la loi du 22 juillet 1953 qui dispose que « *Le réviseur d'entreprise doit consigner dans les documents de travail tout risque important d'atteinte à son indépendance, ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques »*

14. Il relève que les évaluations des deux sociétés « litigieuses » n'ont de facto pas soulevé de problème, les conseils techniques aboutissant pour ces deux sociétés aux mêmes évaluations que celles contenues dans son avis provisoire.

15. Il soutient avoir communiqué plusieurs valeurs comme annoncé aux parties, son avis provisoire contenant plusieurs valeurs dans le corps du rapport.

16. Considérant que la loi modificative du 15 mai 2007 demande à l'expert, à l'inverse de la situation antérieure, de remettre un avis, il a mentionné en conclusion de son avis provisoire la valeur qui lui semblait la plus pertinente.

17. Il a estimé devoir analyser tous les éléments, dont l'objet social, en raison du caractère particulier de la [B], plusieurs dispositions statutaires en matière de distribution de dividendes et de liquidation affectant la liquidité des titres et la décote d'illiquidité ayant atteint 95% lors d'une transaction récente (2004).

18. Le réviseur indique que les conseils techniques ne sont intervenus qu'après le dépôt de son avis provisoire et qu'aucun débat contradictoire n'a pu avoir lieu avec ces deniers, [A] ayant immédiatement introduit la procédure en remplacement d'expert.

IV. Existence des infractions

19. Le réviseur précise qu'il était déjà Président de la Chambre de Commerce et de l'Industrie de (...) et de (...) lors de la réunion d'installation de l'expertise et que ce fait était bien connu des parties.

20. Il ne conteste pas que le cabinet de révision, dont il fait partie, ait été chargé de la révision des comptes de [E], qui avait été approché en 2004 pour l'achat des titres détenus actuellement par [A]. Il précise que ce fait était également bien connu des parties.

21. Si [A] avait connaissance de ces faits et n'a pas récusé Monsieur [X] en qualité d'expert lors de la réunion d'installation, ces éléments ne permettent pas de considérer que Monsieur [X] n'a pas fait preuve d'indépendance dans l'exercice de sa mission.

22. Monsieur [X] s'est posé la question de son indépendance lorsqu'il a constaté en cours d'expertise qu'un de ses associés auditait deux sociétés dans lesquelles [B] détenait des participations.

23. Il a pu considérer, sur base des divers éléments (l'absence d'activité de [C] dont [B] détenait 1,82%, la cotation en bourse des titres de [D], dont [B] détenait 1,09%, l'absence d'administrateur commun, de relations commerciales ou de communauté d'intérêts) qu'il a vérifiés, qu'il n'existait pas de problème d'indépendance.

24. Son argumentation quant à la faiblesse des participations, si elle peut être suivie pour [C], ne peut cependant pas l'être pour [D], cette participation représentant près d'un tiers de la valeur économique des participations détenues par [B] sur base de son avis provisoire.

25. L'estimation des conseillers techniques pour ces deux participations litigieuses est identique à celle faite par Monsieur [X], ce qui témoigne du fait qu'il a évalué ces participations en toute indépendance.

26. Cependant ce problème étant apparu après la réunion d'installation, Monsieur [X] aurait dû en faire état aux parties avant le dépôt de son avis provisoire et ce, dans un souci de transparence, afin que les parties en soient informées et puissent en tirer les conséquences éventuelles à ce moment là (et non suite à la lecture de son avis provisoire) si elles estimaient ce problème susceptible d'affecter l'indépendance de l'expert. En n'en faisant pas état, Monsieur [X] a exposé l'exercice de sa mission à des soupçons quant à l'indépendance avec laquelle elle a été réalisée et par conséquent à compromettre son apparence d'indépendance.

27. Il est dès lors établi que Monsieur [X] a enfreint l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et les articles 3, 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

28. Outre la valeur de 350KEUR mentionnée dans les conclusions, le rapport contient p 32, point 5.6. sous le titre conclusions intermédiaires, la valeur économique de la société soit 7,086 MEUR ainsi qu'une valeur de 5,7 MEUR compte tenu d'une décote de holding de 20%, valeurs mentionnées également dans les conclusions.

29. Le rapport contient donc diverses valeurs permettant l'évaluation de la société et donc des parts détenues par [A].

30. Suite à la loi modificative du 15 mai 2007, l'expert doit remettre un avis.

31. Cet avis est provisoire et peut dès lors être soumis à contradiction avant le dépôt du rapport définitif.

32. Il n'est pas possible de déduire en l'espèce de la différence importante entre la valeur retenue par l'expert dans son avis provisoire et celle des conseils techniques que l'avis provisoire de l'expert quant à cette valeur serait manifestement erronée ou biaisée, l'expert justifiant cette valeur par divers éléments objectifs (indépendamment de l'interprétation faite par lui de l'objet social cf. infra) dont la transaction précédente effectuée en 2004 au prix de 300 KEUR sur ces titres entre [A] et la (…).

33. Si le réviseur dans son avis pouvait donner tous les éléments objectifs (les dispositions statutaires influençant la liquidité du titre, la transaction de 2004) et le contexte historique pouvant expliquer pourquoi une transaction précédente avait eu lieu pour un montant de 300KEUR alors que la valeur économique de la société est bien supérieure, il ne lui appartenait pas d'interpréter son objet social.

34. Dans son avis provisoire, le réviseur ne se limite en effet pas à décrire l'objet social de la société tel que prévu dans les statuts et à le comparer s'il échet aux activités réelles de la société. Il indique en effet p 6 point 4.1 « *qu'au-delà du libellé stricto sensu de cet objet social, l'interprétation que nous en faisons est que cette société poursuit exclusivement une finalité sociale, en vertu de laquelle nul ne peut selon nous s'enrichir aux dépens de cette société* ».

35. Il ne lui appartenait pas d'interpréter les dispositions statutaires de la société et de donner un avis juridique au tribunal. Il appartient au Juge seul en présence d'une contestation éventuelle quant à l'objet social de la société de l'interpréter.

36. Cette erreur d'appréciation quant à la portée de sa mission d'expert dans son avis provisoire (le rapport définitif n'aurait peut-être plus repris les commentaires litigieux de l'expert quant à l'objet social après avoir été soumis à la contradiction des parties) n'établit pas que le réviseur n'aurait pas respecté l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

V Sanction

37. Seule l'infraction relative au non respect des règles d'indépendance est établie, mais celle-ci n'ayant pas eu d'incidence sur le contenu du rapport provisoire, la sanction infligée se limite à un avertissement.

PAR CES MOTIFS,
LA COMMISSION DE DICIPLINE,

Statuant contradictoirement

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire contre lui.

Inflige à Monsieur [X] un avertissement.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire ;

(…)

Et prononcé en audience publique à Bruxelles, le 18 novembre 2010, Boulevard Emile Jacqmain 135, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire ;

(…) ».

0395/10/F
Commission de discipline du 18 novembre 2010
(décision définitive)

Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (absence de paiement de frais forfaitaires). [X] s'est vu retirer de plein droit sa qualité de réviseur d'entreprises conformément à l'article 8§2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et à l'article 102§2 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de la Directive 2006/43/CE.

« (...)

Audience publique
du 18 novembre 2010
Dossier n° 0395/10/A(...)/F

En cause de: M. [X] n'ayant pas comparu.

Vu la convocation du 13 août 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 6 octobre 2010 à 10h30.

Par lettre du 27 septembre 2010, le Conseil de L'Institut des Réviseurs d'Entreprises a fait savoir à la Commission de discipline que le réviseur d'entreprises, [X], s'est vu retirer de plein droit sa qualité de réviseur d'entreprises conformément à l'article 8§2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et à l'article 102§2 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de la Directive 2006/43/CE.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a précisé dans sa lettre qu'il ne souhaite pas faire application de l'article 29 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises.

Monsieur [X] ayant perdu sa qualité de réviseur d'entreprises en raison de son grand âge, il n'y a plus lieu de poursuivre la procédure disciplinaire.

Dit qu'il n'y a plus lieu à poursuivre la procédure disciplinaire.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire ;

(...)

Et prononcé en audience publique à Bruxelles, le 18 novembre 2010, Boulevard Emile Jacqmain 135, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire ;

(...) ».

0396/10/F
Commission de discipline du 18 novembre 2010
(décision définitive)

- ***Non respect de l'article 13, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (absence de réponse aux demandes de l'IRE).***
- ***Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.1 des Normes générales de révision.***

« (...)

Audience publique
du 18 novembre 2010
Dossier n° 0396/10/A(...)/F

En cause de : Monsieur [X].

Vu la convocation du 13 août 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 6 octobre 2010 à 11h00.

Vu la décision du 25 juin 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état

Vu le mémoire de Monsieur [X] du 28 septembre 2010 et les pièces y annexées.

Entendu

- Monsieur (...), représentant le Conseil de l'IRE
- Monsieur [X]

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1.1. Monsieur [X] a répondu le 3 septembre 2009, après l'envoi de deux rappels et d'un rappel à l'ordre, à des courriers de l'Institut du 6 février 2009 dans le cadre de l'enquête systématique concernant les sociétés ayant un commissaire et qui sont déclarées en faillite.

1.2. Le 2 avril 2010, date du rapport du Conseil à la CMRE, Monsieur [X] n'avait pas répondu à une seconde demande de l'Institut du 22 octobre 2009, malgré l'envoi de rappels le 25 novembre 2009 et le 5 janvier 2010, d'une note de débit de 250 EUR et de la promesse de réponse faite par Monsieur [X] par courrier électronique du 7 décembre 2009.

1.3. Monsieur [X] n'a fourni aucun document, notes formalisant les réunions qu'il dit avoir eues avec la direction des sociétés faillies du Groupe [A], dont il était le commissaire.

1.4 Dans le cadre des contrôles de qualité 2008 dont Monsieur [X] était chargé en qualité d'inspecteur, Monsieur [X] n'a envoyé ses rapports et dossiers qu'en avril 2010 et ce, après des rappels et une audition.

II. Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 2 avril 2010, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises soutient sur base de ces faits que le réviseur a commis les infractions suivantes :

A. Non respect de l'article 13, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

B. Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.1 des Normes générales de révision

III. Défense du réviseur

Monsieur [X] ne conteste pas les faits qui se sont déroulés au cours de l'année 2009 et début 2010, à savoir l'absence de suivi et le manque de collaboration.

Il les replace dans un contexte personnel difficile et déstabilisant qu'il a connu au cours de l'année 2009, difficultés privées auxquelles se sont ajoutées des problèmes organisationnels au niveau de son cabinet (unipersonnel), son ex épouse y collaborant à temps partiel.

Il présente ses excuses à l'ensemble de ses confrères qui ont eu à gérer de ces dossiers.

Il communique des copies de documents qui lui avaient été demandés par la Commission de sur-

veillance dans son courrier du 22 octobre 2009.

IV. Existence des infractions

Monsieur [X] ayant communiqué les notes de réunions demandées par la Commission de surveillance dans son courrier du 22 octobre 2009, les infractions aux paragraphes 2.2 et 2.2.1 des Normes générales de révision ne sont pas établies.

Monsieur [X] reconnaît l'absence de suivi dans l'enquête que l'Institut a menée sur les sociétés déclarées en faillites dont Monsieur [X] était le commissaire et son manque de collaboration dans les missions légales de surveillance de l'Institut.

Les infractions à l'article 13, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises sont dès lors établies.

V. Sanction

Monsieur [X] a agi avec une négligence extrême mettant en péril le bon exercice des missions légales de l'Institut visant à la réalisation des contrôles de qualité.

L'exercice de cette mission relevant de l'intérêt public et au regard de la supervision publique revêtant un caractère fondamental pour la profession dans son ensemble, il convient de sanctionner Monsieur [X].

Compte tenu des explications de Monsieur [X] quant au contexte dans lequel ont eu lieu les infractions, de ses regrets et excuses et de son affirmation selon laquelle ses problèmes privés n'affectent plus le bon exercice de sa profession, la sanction la plus basse, un avertissement, est infligée.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire ;

(…)

Et prononcé en audience publique à Bruxelles, le 18 novembre 2010, Boulevard Emile Jacqmain 135, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire ;

(…) ».

Décisions disciplinaires prononcées par les instances disciplinaires durant l'année 2010

Classement chronologique par Chambre

Commission de discipline - Chambre néerlandophone

1 décision a été prononcée durant l'année 2010 :

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtsanctie	Statuut
16/03/2010	0392/09/F	- Inbreuken op paragrafen 1.1, 1.4, 2.1, 2.2, 2.4, 3.12 en 3.15 van de algemene controlenormen - Inbreuken op de norm "bevestigingen van de leiding van de entiteit" - Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming - Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren - Onwaardig gedrag - inbreuken op artikel 3 van het KB 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.	Schrapping	definitieve beslissing

0392/09/N
Tuchtcommissie van 16 maart 2010
(definitieve beslissing)

- *Inbreuken op paragrafen 1.1, 1.4, 2.1, 2.2, 2.4, 3.12 en 3.15 van de algemene controlenormen;*
- *Inbreuken op de norm "bevestigingen van de leiding van de entiteit";*
- *Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming;*
- *Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren;*
- *Onwaardig gedrag: inbreuken op artikel 3 van het KB 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.*

"(...)

In de zaak met dossiernummer 0392/09/A(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Arenbergstraat 13, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer [X], wonende te (...) waar tevens de maatschappelijke zetel is gevestigd en ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer A(...).

* * *

Gelet op het verslag van de Raad van het Instituut aan de Kamer van verwijzing en instaatstelling van 2 oktober 2009.

Gelet op de beslissing van de Kamer van verwijzing en instaatstelling van 14 december 2009.

Gezien de stukken van het door de Raad samengestelde en aan de Tuchtcommissie toegezonden dossiers;

Gelet op de oproeping van de heer [X] met aangetekende brief van 6 januari 2010 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 16 februari 2010.

* * *

Verslag van 2 oktober 2009 van de Raad van het IBR in de zaak met nummer 0392/09/A(...)/N

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag van de Raad aan de Tuchtcommissie volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste worden gelegd:

A. Inbreuken op de algemene controlenormen.

- A.1. Inbreuk op paragraven 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen
- A.2. Inbreuk op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen
- A.3. Inbreuk op paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen
- A.4. Inbreuk op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen
- A.5. Inbreuk op paragraaf 3.12 van de algemene controlenormen
- A.6. Inbreuk op paragraaf 3.15 van de algemene controlenormen

B. Inbreuken op de norm " bevestigingen van de leiding van de entiteit"

C. Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming

D. Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren

E. Onwaardig gedrag: inbreuken op artikel 3 van het KB 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Rechtspleging

De heer [X] is ter zitting van 16 februari 2010 niet verschenen. Hij legt evenmin een verweerschrift neer.

De Raad van het Instituut is vertegenwoordigd door de heer (...). Hij wordt gehoord.

A. Oorsprong:

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in de vervroegde kwaliteitscontrole die in 2007, in overeenstemming met de IBR normen inzake de kwaliteitscontrole van 8 november 2002 door de aangeduide revisor (...) bij bedrijfsrevisor [X] werd uitgevoerd.

De vervroegde kwaliteitscontrole 2007 over het boekjaar 2006 gaf aanleiding tot een geschreven

verslag van 30 januari 2008, ondertekend door bedrijfsrevisor [X] op 8 februari 2008.

Het getekende verslag werd op 12 februari 2008 overgemaakt aan het Instituut.

B. Feiten en standpunten van de Raad

Ter zake dient verwezen te worden naar hetgeen dienaangaande werd uiteengezet in het voormelde verslag van de Raad van 2 oktober 2009 dat samen met de oproeping aan de heer [X] werd ter kennis gebracht en daarmee één geheel uitmaakt.

C. Standpunten van de verdediging

De heer [X] neemt geen standpunt in, verschijnt niet ter zitting of laat zich niet vertegenwoordigen.

D. Beoordeling door de tuchtcommissie

A. Inbreuken op de algemene controlenormen

Volgens paragraaf 1.1 van de algemene controlenormen vloeit elke verklaring van de bedrijfsrevisor voort uit de mening die hij zich gevormd heeft op grond van doelgericht en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden.

Paragraaf 1.4 van dezelfde normen bepaalt bovendien dat de bedrijfsrevisor de omvang van de controle bepaalt met inachtname van de doeleinden vastgelegd in de wet of de reglementen.

De controle zal volkomen zijn en alle belangrijke aspecten van de jaarrekening belichten die van belang zijn voor het opstellen van de financiële staten.

Het eindverslag van de aangeduide revisor toont aan dat uit geen enkel werkpapier blijkt dat de interne controles werden geanalyseerd en getest.

Uit het gecontroleerde mandaatdossier van N.V. [A] blijkt dat er geen analyse is gemaakt van interne controle, er geen analytisch nazicht gebeurde, het dossier wel details bevat van de rekeningen maar weinig of geen bewijs van uitgevoerde controlewerkzaamheden en er geen eenduidig besluit is of de vennootschap al dan niet consolidatieplichtig is.

Deze tekortkomingen werden ook reeds in het verleden genoteerd ter gelegenheid van twee voorgaande kwaliteitscontroles.

Terzake kan men dan ook tot het besluit komen dat de paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen geschonden werden.

Paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen stelt dat iedere controleopdracht zal uitgevoerd worden volgens een aangepast werk programma.

In het gecontroleerde mandaatdossier werd geen werkprogramma gebruikt.

Ter gelegenheid van oudere kwaliteitscontroles werd hetzelfde reeds vastgesteld.

De in paragraaf 2.1 opgenomen regel werd dan ook geschonden.

Volgens paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen is de bedrijfsrevisor verplicht van de door hem en zijn medewerkers verrichte werkzaamheden zodanig aantekening te houden of te doen houden dat hieruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen.

Werkdocumenten moeten zowel een bewijs leveren van de uitgevoerde controles als van de besluiten waartoe de controlewerkzaamheden hebben geleid.

Uit het eindverslag van de aangeduide revisor blijkt dat de werkzaamheden onvoldoende werden gedocumenteerd, wat ook reeds tijdens vorige kwaliteitscontroles werd weerhouden.

Paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen werd dan ook geschonden.

Paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen stelt dat de bedrijfsrevisor zijn mening o.a. zal steunen op het onderzoek van het systeem van interne controle waarvan hij de doeltreffendheid zal nagaan door middel van steekproeven.

De gecontroleerde dossiers tonen aan dat de werkdocumenten van bedrijfsrevisor [X] geen aantekeningen bevatten omtrent de uitgevoerde werkzaamheden inzake de kwaliteit van de interne controle noch de analyse van het controlerisico.

Paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen werd dan ook geschonden.

Paragraaf 3.12 stelt dat het tweede deel van het verslag van de commissaris over de enkelvoudige jaarrekening uitdrukkelijk dient te vermelden of de boekhouding werd gevoerd overeenkomstig de wettelijke en reglementaire voorschriften die daarop van toepassing zijn.

Bedrijfsrevisor [X] stelde vast dat de wettelijke boeken van het gecontroleerd commissarismandaat niet in orde waren doch vermeldde dit niet in zijn commissarisverslag.

Paragraaf 3.12 werd dan ook geschonden.

Paragraaf 3.15 stelt dat het verslag van de commissaris de vermeldingen dient te bevatten vereist door het wetboek van vennootschappen o.a. wanneer de raad van bestuur een beslissing neemt of een verrichting doet waarbij een bestuurder een strijdig vermogensrechtelijk belang heeft.

Uit de vaststellingen van de aangeduide revisor inzake het commissarisverslag van de vennootschap [A] N.V. met betrekking tot het boekjaar 2007 blijkt dat het verslag geen melding maakt van de strijdige vermogensrechtelijke belangen doch het jaarverslag maakt hier daarentegen wel melding van.

Paragraaf 3.15 van de algemene controlenormen werd dan ook geschonden.

B. Inbreuken op de norm "bevestigingen van de leiding van de entiteit"

Conform paragraaf 1.1 van gestelde norm en 2.5.5. van de algemene controlenormen dient de bedrijfsrevisor de leiding van de gecontroleerde entiteit te verzoeken om de schriftelijke bevestigingen die vereist zijn alsmede om de bevestigingen die hij als noodzakelijk of aangewezen beschouwt, over te maken.

Op de bedrijfsrevisor rust een overduidelijke verplichting om een schriftelijke bevestigingsbrief te vragen en te bekomen.

In het gecontroleerde mandaatdossier gebeurde dit niet.

De norm "bevestigingen van de leiding van de entiteit" werd dan ook geschonden.

C. Inbreuken op de norm met betrekking tot permanente vorming.

Jaarlijks moet een bedrijfsrevisor minstens veertig effectieve uren aan activiteiten besteden welke bijdragen tot de verbetering van de beroepskennis.

Dit gemiddelde van veertig uur moet gehaald worden op basis van drie jaar.

70 % moet worden gehaald uit seminaries en studiedagen en 15 % uit seminaries van het vormingspakket van het instituut.

De heer [X] heeft de afgelopen jaren geen enkele vorming gevolgd.

Hogervermelde norm werd dan ook geschonden.

D. Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Artikel 2 stelt dat de bedrijfsrevisor de wettelijke en reglementaire bepalingen evenals de gebruikelijke controlenormen van het instituut moet naleven.

Artikel 15 stelt dat elke verklaring, certifiëring of ontleding van de bedrijfsrevisor steunt op de mening die hij of zij zich gevormd heeft op grond van doelgerichte en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden.

Artikel 17 stelt dat de bedrijfsrevisor bij de uitvoering van een revisorale opdracht schriftelijk aantekening moet houden van de aard van de verrichte werkzaamheden zodanig dat deze documenten een getrouwe weergave van de uitvoering van de opdracht geven.

Deze documenten moeten gedurende vijf jaar worden bewaard vanaf de datum van het verslag dat op basis van de werkdocumenten werd opgesteld.

Al deze voorschriften werden niet gevolgd door de heer [X].

E. Onwaardig gedrag: Inbreuken op artikel 3 van het KB 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Artikel 3 stelt dat de bedrijfsrevisor iedere handeling of houding moet vermijden die in strijd zou zijn, hetzij met de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, hetzij met het respect dat hij aan zijn confraters verschuldigd is, hetzij met het onafhankelijkheid die de vrije beroepen kenmerkt.

Het niet naleven van de wetgeving en regelgeving waaraan de bedrijfsrevisoren onderworpen zijn, is onwaardig voor bedrijfsrevisoren en maakt aldus een inbreuk uit van artikel 3 hogervermeld.

Daarenboven heeft de bedrijfsrevisor naar aanleiding van de procedure tot het nemen van een voorlopige ordemaatregel een groot gebrek aan respect ten aanzien van de organen van het instituut getoond door niet spontaan het IBR op de hoogte te brengen van het feit dat hij op 2 juli 2009 verhinderd was en hij de persoonlijke betrokkenheid bij de verkoop van een onroerend goed plaatste boven het algemeen belang.

Artikel 3 werd dan ook geschonden.

F. Strafmaat

De tuchtcommissie houdt rekening met de volgende elementen bij het bepalen van de strafmaat.

- Het feit dat er verschillende inbreuken werden geconstateerd die alle blijk geven van een verregaande nonchalance van de betrokkene bij de uitoefening van zijn mandaat.
- Het feit dat de betrokkene in het verleden reeds tuchtrechtelijk werd gesanctioneerd, hetgeen hem blijkbaar niet heeft aangezet om zijn beroep met de nodige onafhankelijkheid, nauwgezetheid en vaardigheid verder uit te oefenen.
- Het feit dat de heer [X] voordurend weigert gevolg te geven aan uitnodigingen en oproepingen.
- Het feit dat de heer [X] weigert enige opleiding te volgen.
- Het feit dat vroegere maatregelen duidelijk zonder enige gevolg bleven.

OM DEZE REDENEN
DE TUCHTCOMMISSIE,

Rechtsprekend op tegenspraak.

Verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en acht alle tenlasteleggingen bewezen.

Legt aan de heer [X] als tuchtsanctie de schrapping op.

Aldus ondertekend te Brussel door de leden van de Tuchtcommissie in toepassing van artikel 782bis van het Gerechtelijk Wetboek;

(...)

Aldus uitgesproken in de openbare zitting van 16 maart 2010 door de Voorzitter van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie in toepassing van artikel 782bis, eerste alinea, van het Gerechtelijk Wetboek;

(...)".

Décisions disciplinaires prononcées par les instances disciplinaires durant l'année 2010

Classement chronologique par Chambre

Commission d'appel – Chambre francophone

3 décisions prises durant l'année 2010 :

Date	N° de dossier	Sujet	Sanction disciplinaire	Statut
29/09/2010	0345/07/F	- Exercice d'une activité commerciale l'article 7 *bis* ancien loi du 22 juillet 1953 - Comportement indigne l'art. 2 et 3 AR du 10.01.1994 - § 1.3.1 ; 3.1 ; 3.2.1 ; 3.4. ; 3.6 ; 3.12. NGR	Suspension de six mois	décision définitive
14/10/2010	0402/10/F	Recours contre une mesure d'ordre provisoire	Dit n'y avoir lieu de retirer la mesure d'ordre provisoire prononcée à l'encontre de M. [X] par le Comité exécutif	décision définitive
16/12/2010	0393/10/F	Appel contre un rappel à l'ordre	Reçoit le recours, Le dit non fondé et en déboute M. [X]	décision définitive

0345/07/F
Commission d'appel du 29 septembre 2010
(décision définitive)

- *Exercice d'une activité commerciale – article 7 bis ancien loi du 22 juillet 1953*
- *Comportement indigne – art. 2 et 3 AR du 10.01.1994*
- *§ 1.3.1 ; 3.1 ; 3.2.1 ; 3.4. ; 3.6 ; 3.12. NGR*

« (…)

En cause de :

Monsieur [X], réviseur d'entreprises, domicilié à (…), inscrit dans le registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous le numéro (…), exerçant ses activités professionnelles dans la société de révision [Y], assisté de Me (…), avocat au Barreau de (…).

Appelant

Contre :

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dont le siège social est établi à 1000 Bruxelles, 135 Boulevard Emile Jacqmain, représenté par l'un de ses membres, Monsieur (…).

Intimé

Dossier n°0345/07/A(…)/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises ;

Vu l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises ;

Vu la décision de la Commission de discipline prononcée le 18 décembre 2009 et notifiée par lettre recommandée du 18 décembre 2009 à Monsieur [X] et au Président de l'Institut des réviseurs d'Entreprises et vu la procédure antérieure ;

Vu l'appel régulièrement formé le 20 janvier 2010 contre la décision de la Commission de discipline par Monsieur [X] ;

Vu les pièces de la procédure et notamment :
- le mémoire du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises déposé le 22 avril 2010 ;
- le mémoire déposé par Monsieur [X] à l'audience du 9 septembre 2010 ;

Entendu à l'audience publique du 9 septembre 2010 Monsieur (…), en son rapport, le conseil de l'appelant en sa plaidoirie et le représentant du Conseil en ses explications ;

Vu les pièces déposées par Monsieur [X] et les pièces déposées par le représentant du Conseil ;

1. Objet et recevabilité de l'appel

L'appel est dirigé contre les dispositions de la décision du 18 décembre 2009 par laquelle la Commission de discipline a:

- déclaré fondées la prévention III d'avoir adopté un comportement indigne (art. 2 et art. 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatifs aux obligations des réviseurs d'entreprises d'une part et art. 7 et 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'autre part) et la prévention IV relative à des manquements dans la mission de révision des comptes annuels de la SA [A] (paragraphe 3.12 des normes générales de révision relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés, paragraphe 3.6 et 3.6.1 des normes générales de révision et paragraphe 17 de la recommandation relative aux entreprises en difficulté, paragraphes 1.3.1, 3.4, 3.4.2, et 3.7.1 des normes générales de révision ainsi que des articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).
- infligé à Monsieur [X] une peine de suspension pour une durée de six mois ;

La Commission de discipline a, pour le surplus, déclaré non fondées la prévention I d'avoir manqué aux justes égards dus à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (art. 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatifs aux obligations des réviseurs d'entreprises) et la prévention II.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises n'a pas interjeté appel et il n'y a dès lors pas lieu d'examiner les préventions déclarées non fondées.

L'appel, régulièrement formé dans le délai légal, est recevable ;

2. Fondement de l'appel

2.1. Sur le comportement indigne

2.1.1. Il est d'abord fait grief à Monsieur [X] de ne pas s'être conformé aux articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

- *Décision de la Commission de discipline :* La Commission de discipline a considéré qu'en poursuivant une activité déficitaire, Monsieur [X] a porté atteinte à la dignité de la profession.

  Elle a par ailleurs estimé qu'une créance irrécupérable de 57.219,44 €, à l'égard de la succession de feu monsieur (...), figurait à tort à l'actif de la société de révision.

  La Commission a enfin relevé que les comptes annuels arrêtés au 31 mars 2006 ne comprennent pas, dans leurs annexes, la justification des règles comptables (art. 94 et 96.6°du Code des sociétés) et que les mêmes comptes annuels ont été déposés à la BNB le 29.12.2006, soit au-delà du délai légal de sept mois après la date de clôture de l'exercice (art. 98 du Code des sociétés).

- *Griefs de Monsieur [X]* : Monsieur [X] fait valoir que si certes la situation de sa société de révision est «*difficile*», elle n'est pas déficitaire dans la mesure où son exploitation ne se fait pas irrémédiablement à perte.

  Son bénéfice au 31 mars 2005 s'élevait en effet à 34.742 € et son bénéfice d'exploitation au 31 mars 2006 à 4.669 €. A part la réduction de valeur exceptionnelle, ses comptes d'exploitation sont en équilibre.

  Monsieur [X] souligne qu'après envoi du procès-verbal de la Commission de Surveillance, il a écrit qu'il ne «*désespère pas absolument de récupérer tout ou partie de la créance*» et qu'à la suite des remarques formulées, il a corrigé le tir sur le champs.

  Il conteste avoir tenté, pour reprendre la formule de la Commission de Discipline, d'avoir «*tenté d'édulcorer son bilan*».

  Enfin, il estime que le défaut des annexes requises à ses comptes annuels et leur dépôt tardif ne sont que des lacunes techniques ponctuelles qui n'ont pas de conséquence préjudiciable pour les tiers et qui justifient une appréciation mesurée.

- *Examen par la Commission d'appel:* Le bilan de la société de révision présente au 31.03.2006 une perte de l'exercice de 57.219 € et une perte reportée de 25.376 €.

  Si certes, ces pertes sont d'abord consécutives à la perte exceptionnelle résultant du caractère irrécouvrable de la créance de 57.219,44 €, il doit être remarqué que l'actif de la société de révision est constitué pour l'essentiel de créances sur la SPRL [X] (46.391 €), laquelle n'a plus de véritables revenus, et sur Monsieur [X] en nom propre (92.973 € au 31.03.2006 venant de 58.678 € en 2005).

  Par ailleurs, ses dettes commerciales se montent à 113.774 € (pour un chiffre d'affaires de 105.962 €) alors que pour l'exercice précédent, elles s'élevaient à 67.838 €. Elles traduisent ainsi des arriérés par rapport au volume d'activité.

  Au vu de ces données, l'activité peut difficilement être considérée comme lucrative.

  Au sujet de la créance à l'égard de la succession (...), Monsieur [X] ne pouvait ignorer que celle-ci était irrécupérable puisqu'il avait consulté un avocat qui le lui avait signalé.

  En omettant dans ces circonstances d'acter cette somme en perte exceptionnelle, il faussait complètement le bilan de sa société. Il a ainsi manqué au principe de transparence et faussé l'appréciation des tiers.

  Il a contrevenu dans le même temps à l'art.46 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés qui soumet aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi, les amortissements et les réductions de valeur.

  Enfin, la violation des art. 94 et 98 du Code des sociétés n'est pas véritablement contestée.

  En définitive sur tous ces point, comme l'ont, à raison, relevé les membres de la Commission de discipline, l'appelant n'a pas respecté les dispositions légales visées alors qu'elles concernent, pour la plupart, l'essence de la fonction de réviseur.

  Dans cette mesure, le manquement doit être considéré comme significatif et, comme l'ont décidé les membres de la Commission de discipline, un tel comportement peut être qualifié d'indigne.

2.1.2. Il est reproché à Monsieur [X] de ne pas s'être conformé à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et aux art. 7 et 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 (remplacé depuis lors par l'arrêté royal du 7 juin 2007) fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

- *Décision de la Commission de discipline :* La Commission de discipline, tout en soulignant que le montant éludé de la cotisation n'était pas important, a retenu l'existence d'une violation des dispositions portant règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans la mesure où, l'appelant a déduit des honoraires de 13.500 € perçus dans le cadre de ses activités révisorales pour la société SA [A], les honoraires d'un sous-traitant (11.000 €), ce qui a réduit le montant de sa cotisation professionnelle, calculée sur la base du chiffre d'affaires, de 195,43 €.

Partant, la Commission de discipline a considéré l'attitude de Monsieur [X] comme étant contraire à la dignité.

- *Griefs de Monsieur [X]*: Il admet avoir commis une erreur mais en niant toute mauvaise foi dans son chef. Il souligne avoir réglé le montant complémentaire de 195,43 € dès que la Commission de Surveillance l'en a avisé.

  Il doute, dans ces circonstances, que son comportement ait été empreint d'indignité.

- *Examen par la Commission d'appel*: L'appelant, précisément en raison de ses connaissances en la matière, ne pouvait ignorer que le chiffre d'affaires représente par définition le total des ventes de biens et/ou, comme dans le cas présent, de services d'une entreprise sur un exercice comptable.

  En jugeant bon de déduire du chiffre d'affaires de sa société de révision, le coût d'intervention d'un sous-traitant, il ne pouvait raisonnablement se méprendre sur les conséquences de pareille inexactitude sur le plan des cotisations, d'autant plus qu'il est tenu de remplir annuellement un formulaire de déclaration spécialement établi à cet effet par le Conseil.

  Si certes, comme l'ont indiqué les membres de la Commission de discipline, le montant en jeu est mineur et un paiement complémentaire de la cotisation a été rapidement opéré, le fait est avéré et il importe de confirmer la décision querellée qui a considéré que l'appelant, en ne respectant pas les art. 7 et 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989, a violé l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

2.2. Sur la mission de révision des comptes annuels de la SA [A]

2.2.1. Il est reproché à l'appelant d'avoir contrevenu au paragraphe 3.12 des normes générales de révision et des paragraphes 3.1 et 3.2.1 de la Recommandation de révision relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés (6 septembre 1996).

- *Décision de la Commission de discipline*: La Commission de Discipline a retenu le grief en indiquant que Monsieur [X] ne contestait pas la réalité du manquement consistant à avoir signé le 24 août 2006 le rapport du commissaire relatif aux comptes clôturés au 31 décembre 2005, soit postérieurement à l'A.G de la SA [A] qui s'est tenue le 27 juin 2006

- *Griefs de Monsieur [X]*: Il indique n'avoir pas reçu toutes les pièces requises de l'organe de gestion de sa cliente dans le délai d'un mois avant l'expiration du délai légal dans lequel le rapport doit être présenté (art. 143 CS).

  Il ajoute avoir rédigé alors une « management letter » circonstanciée le 21 juin 2006 qui est restée sans suite puis avoir seulement reçu les pièces requises au mois d'août, lui permettant alors de rédiger son rapport.

  Il estime ne porter aucune responsabilité de la circonstance que les comptes ont été approuvés alors que son rapport n'était pas établi et il considère dès lors qu'il n'y a pas matière à sanction.

- *Examen par la Commission d'appel*: C'est en vain que l'appelant soutient n'être pour rien dans l'approbation des comptes au 27 juin 2006, avant l'envoi de son rapport.

  Le manquement ne réside pas dans cette circonstance. En raison des carences de la SA [A], il lui appartenait de mentionner dans la deuxième partie de son rapport de révision que l'organe de gestion de la société ne lui a pas remis les pièces un mois avant l'expiration du délai légal dans lequel le rapport doit être présenté et que partant, le délai prescrit par l'art.143 du Code des sociétés n'a pas été observé.

  Il est constant que la matérialité de ce grief n'est pas contestable.

  La Commission a en conséquence considéré à bon droit qu'était établie dans le chef de l'appelant l'infraction au paragraphe 3.12 des normes générales de révision.

2.2.2. Il est reproché à l'appelant le non-respect des paragraphes 3.6 et 3.6.1 des normes générales de révision et du paragraphe 17 de la recommandation de révision relative aux entreprises en difficulté (3 décembre 1999).

- *Décision de la Commission de discipline*: La Commission de Discipline a retenu le grief sans motivation particulière.

- *Griefs de Monsieur [X]*: Il considère avoir observé les normes et recommandations de l'Institut dans la mesure où le rapport du 24 août 2006 le paragraphe explicatif se réfère au rapport du Conseil d'administration qui évoque la question d'une dissolution anticipée de la SA [A] et du maintien ou non des règles de continuité.

- *Examen par la Commission d'appel*: Le paragraphe 3.6 des normes générales de révision impose l'insertion d'un paragraphe explicatif en cas de problème significatif de continuité de l'exploitation. L'objectif de la disposition est précisé dans le paragraphe 17 de la recommandation de révision relative aux entreprises en difficulté: il s'agit de s'assurer de la conscience les dirigeants à propos des risques spécifiques qui pèsent sur la continuité des activités.

  L'appelant a rédigé un paragraphe explicatif dans les termes suivants: « *L'entreprise a subi une perte pour l'exercice et accuse une perte cumulée de 1.312.181,94 €, je recommande donc aux actionnaires la procédure prévue par les art.96 et 633*

du code des sociétés, ce qu'anticipe déjà le rapport du Conseil d'Administration. »

Il est exact que ce rapport évoque la question d'une dissolution anticipée de la SA [A] et du maintien ou non des règles de continuité.

En visant la perte de l'exercice, la perte cumulée, les art. 96 et 633 du Code des sociétés et le rapport du Conseil d'administration qui évoque expressément la question de la continuité, l'appelant suffisamment tiré la sonnette d'alarme et il a donc satisfait aux exigences des normes et recommandations concernées.

L'infraction n'est ainsi pas établie.

2.2.3. Il est reproché à l'appelant le non-respect des paragraphes 1.3.1., 3.4., 3.4.2. et 3.7.1, des normes générales de révision ainsi que des articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, plus particulièrement en ce qui concerne les amortissements et déduction de valeur et les provisions pour risques et charges.

- *Décision de la Commission de discipline*: La Commission de Discipline a relevé que l'appelant ne fait aucune mention dans son rapport de commissaire d'importants travaux de construction d'un parking qui supposent la constitution d'un amortissement dont l'annuité est de 200.294 €.

  Elle a également fait mention de ce que l'appelant n'a pas indiqué pas dans son rapport la circonstance que les comptes de la SA [A] n'actent aucune provision relative à une condamnation en première instance de payer une somme de 200.000 €.

  La Commission de Discipline souligne que ces manquements ne sont pas contestés par l'appelant qui affirme s'être abstenu d'évoquer ces points compte tenu de la pression de l'administrateur délégué et en vue d'éviter de précipiter la société dans une situation catastrophique. Elle a estimé en conséquence que le devoir d'indépendance et de certification des comptes a été gravement bafoué.

  La Commission de Discipline n'a pas évoqué la question de prestations significatives confiées en sous-traitance par l'appelant à une fiduciaire comptable (...).

- *Griefs de Monsieur [X]*: L'appelant estime qu'il n'y avait pas de raison de revenir sur la question des amortissements dès lors que l'organe de gestion de la société avait décidé de ne pas amortir les travaux.

  Dans son mémoire, il n'aborde ni la question d'absence de provision pour une condamnation en première instance de la société SA [A] à payer une somme de 200.000 € ni la problématique d'une sous-traitance trop conséquente.

  Il conteste tout manque d'indépendance et avoir manqué à son devoir de certification.

- *Décision de la Commission d'appel*: L'appelant ne nie pas que les comptes annuels de la SA [A] auraient dû acter une provision pour le litige perdu en première instance et mentionner un amortissement des travaux de construction d'un parking. Il aurait dû indiquer ces carences, même si la société ne voulait procéder à l'amortissement.

  L'annuité d'amortissement et le montant du litige représentent d'ailleurs des sommes importantes au regard du résultat de l'exercice qui aboutissait déjà à une perte de 211.000 €.

  Il est certain qu'en ne relevant pas ces manquements dans son rapport, l'appelant a mis gravement en péril sa crédibilité qui est fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent la certification des comptes.

  Ce défaut de rigueur ne peut se comprendre que dans le cadre d'une complaisance coupable envers sa cliente, même si la situation de celle-ci était délicate.

  L'appelant a ainsi perdu de vue qu'il exerce une mission non seulement dans l'intérêt de la société qu'il révise mais également des tiers.

  En ne respectant pas les dispositions ci-dessus visées (à l'exception des paragraphes 3.6 et 3.6.1 des normes générales de révision et du paragraphe 17 de la recommandation de révision relative aux entreprises en difficulté), l'appelant a gravement manqué aux obligations liées à l'exercice de sa profession.

* * *

Comme l'ont souligné les membres de la Commission de discipline, les infractions relatives à la mission de révision des comptes annuels de la SA [A] sont graves et injustifiables.

L'ensemble des infractions retenues justifie par conséquent la confirmation de la décision dont appel et qu'il soit infligé une peine de six mois de suspension au réviseur en application de l'article 73 de la Loi du 22 juillet 1953.

PAR CES MOTIFS

La Commission d'appel, statuant contradictoirement,

Reçoit l'appel;

Le dit non fondé;

Madame (...), Monsieur (...) et Monsieur (...) étant dans l'impossibilité de signer l'arrêt au délibéré duquel ils ont participé, celui-ci est signé conformément à l'article 785 alinéa 1 du Code judiciaire par les autres membres du siège qui l'ont délibéré

Ainsi signé par

(...)

Prononcé et signé en audience publique le 29 septembre 2010 par Madame (...), Présidente

(...) ».

0402/10/F – Commission d'appel du 14 octobre 2010
(décision définitive)

Recours contre une mesure d'ordre provisoire

« (…)

En cause de :

Monsieur [X], réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous le numéro A (…), domicilié à (…).

ayant pour conseil Me (…), avocat au Barreau de (…).

Appelant

En présence du :

Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, boulevard Emile Jacqmain 135

représenté par l'un de ses membres Monsieur M. (…), assisté de Me (…)et de Me (…), avocats au Barreau de (…).

Dossier n°0402/10/A(…)/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises ;

Vu l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises ;

Vu la décision du Comité exécutif de l'I.R.E. du 15 juin 2010, notifiée le même jour à Monsieur [X] par courrier et le 22 juin 2010 par exploit d'huissier de justice ;

Vu l'appel formé le 14 juillet 2010 par Monsieur [X] ;

Vu les pièces de la procédure et notamment :

- les conclusions de Monsieur [X], déposées aux audiences des 25 août et 6 septembre 2010 ;
- les conclusions du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises déposées le 6 septembre 2010 ;

Entendu à l'audience publique du 6 septembre 2010 les conseils de l'appelant et du Conseil de l'I.R.E. en leurs plaidoiries, l'appelant et le représentant du Conseil de l'I.R.E. en leurs explications ;

Vu les pièces déposées par M. [X] ;

L'appel tend à la rétractation de la décision de la mesure d'ordre provisoire prise le 15 juin 2010 par le Comité exécutif en application de l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953 ;

Sur la recevabilité de l'appel

La décision entreprise fut prononcée par défaut à l'encontre de l'appelant sur pied de l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953.

Quoique l'article 38 § 3 de cette loi ne prévoit pas la possibilité d'une opposition, le seul recours offert au réviseur concerné étant à porter devant la Commission d'appel de l'Institut, la notification de la décision litigieuse offrait la possibilité à Monsieur [X] de former opposition ou appel à l'encontre de cette décision.

Ce dernier a choisi en toute connaissance de cause de porter son recours devant la commission d'appel.

Son appel, régulièrement formé dans le délai légal, est recevable.

Sur l'intervention du Conseil de l'Institut devant la Commission d'appel

L'appelant conclut à l'irrecevabilité de l'intervention du Conseil de l'Institut devant la Commission d'appel.

Il soutient que cette intervention priverait de toute effectivité le recours prévu par l'article 38 § 3 de la loi du 22 juillet 1953, violerait le droit à un procès équitable garanti par l'article 6.1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, les principes d'organisation judiciaire et du double degré de juridiction ainsi que le devoir de réserve du magistrat.

L'appelant considère en effet que l'auteur de la décision critiquée – à savoir le Comité exécutif – n'est qu'un sous-ensemble du Conseil de l'Institut en sorte qu'admettre l'intervention de ce dernier en degré d'appel dans le cadre de la présente procédure reviendrait à permettre l'intervention du « juge » de première instance devant l'instance chargée de trancher le recours contre la décision prise par celui-ci.

L'article 70 de la loi du 22 juillet 1953 autorise l'intervention du Conseil de l'Institut dans les affaires dont sont saisies tant la Commission de discipline que la Commission d'appel «*en vue d'exposer son point de vue sur les affaires en cours*».

Il s'impose d'examiner si, comme le soutient l'appelant, le Comité exécutif s'identifie au Conseil de l'Institut.

L'article 21 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit que le Conseil de l'Institut se compose d'un président, d'un vice-président et de 12 membres élus par l'assemblée générale parmi les réviseurs d'entreprises personnes physiques. Ses missions légales sont d'assurer la direction de l'Institut, de le représenter dans les actes de la vie juridique et les actions en justice, d'assurer le fonctionnement de l'Institut et il dispose à ces fins de tous les pouvoirs d'administration.

Le Comité exécutif est composé de membres du Conseil, est présidé par le Président de l'Institut et est chargé, aux termes de l'article 22 §4 de la loi du 22 juillet 1953, de la gestion journalière de l'Institut.

La compétence d'enjoindre, par mesure d'ordre, au réviseur d'entreprises de s'abstenir provisoirement de tout service professionnel ou de services déterminés lorsque l'intérêt public le requiert est dévolue par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953 soit au Comité exécutif de l'Institut soit, en cas d'urgence ou de flagrance, au Président de l'Institut.

Dans l'exercice de ses missions légales, le Comité exécutif assume le rôle de délégué du Conseil de l'Institut, chargé de l'exécution des décisions prises par ce dernier.

Dans sa mission légale en matière de mesure d'ordre, le Comité exécutif constitue un organe distinct du Conseil de l'Institut et exerce une mission juridictionnelle. La circonstance qu'il soit composé de membres de ce Conseil n'est pas de nature à jeter le doute sur son indépendance dès lors que, comme en l'espèce:

- les membres du Comité exécutif s'abstiennent de siéger au Conseil de l'Institut lors de la séance où le Conseil délibère sur la décision d'entamer la procédure relative aux mesures d'ordre provisoires à l'égard d'un reviseur d'entreprises (*cfr extrait du procès-verbal de la réunion du Conseil du 7 mai 2010 – pièce 4, farde I du dossier du Conseil de l'Institut)*
- M. (...), membre du Conseil de l'Institut et représentant de celui-ci, n'était pas membre du Comité exécutif à l'époque où celui-ci a rendu la décision critiquée
- Il n'apparaît nullement des procès-verbaux des séances du Comité exécutif des 7 et 10 juin 2010 que le représentant du Conseil aurait d'une quelconque manière participé à ou été présent lors de la délibération du Comité exécutif

Il ne peut dès lors y avoir de confusion, dans la matière visée à l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953, entre le Comité exécutif et le Conseil de l'Institut en sorte que les contestations élevées par l'appelant relativement à l'intervention du Conseil de l'Institut devant la présente commission sont dénuées de fondement.

A supposer même qu'il faille considérer que le Comité exécutif ne serait qu'une émanation du Conseil de l'Institut dépourvue d'autonomie à l'égard de celui-ci dans l'exercice de sa mission en matière de mesure d'ordre, encore cela ne justifierait-il pas que soit déclarée irrecevable l'intervention du Conseil de l'Institut devant la Commission d'appel statuant sur le recours du réviseur concerné par une mesure d'ordre.

En effet, pareille situation s'apparente aux mesures d'ordre ressortissant de la compétence du Bâtonnier de l'Ordre des avocats en application de l'article 473 du Code judiciaire, mesures susceptibles aux termes de cette disposition d'un recours auprès du Conseil de discipline d'appel, lequel peut entendre le Bâtonnier c'est-à-dire l'auteur de la décision critiquée.

Cette dérogation aux principes régissant le procès équitable n'est qu'apparente se justifie par la nature non disciplinaire de la mesure d'ordre (*cfr Cass 11 janvier 2002 et conclusions Av. Gén. De Riemaecker, www.juridat.be)*.

Il n'y a dès lors pas lieu de rejeter l'intervention du Conseil de l'Institut dans le cadre du présent recours.

Sur la légalité de la décision déférée

La violation allégué de l'article 9 §1er, 5° de l'arrêté royal du 26 avril 2007

M. [X] conclut à l'illégalité de la décision déférée au motif que celle-ci violerait l'article 9 §1er, 5° de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, disposition aux termes de laquelle la Commission Contrôle de qualité supervise les contrôles de qualités et examine les résultats de ceux-ci avant de les soumettre au Conseil.

Il considère que cette violation résulte du fait que la Commission de Contrôle de qualité:

- n'avait pas encore eu, avant la décision entreprise, la possibilité de superviser le contrôlé confié à l'inspecteur externe (...) ni d'en examiner les résultats puisqu'elle avait convoqué M. [X] à cette fin le 18 juin 2010
- ne pouvait dès lors pas soumettre le rapport de M. (...) au Conseil de l'Institut en sorte que ce dernier ne pouvait saisir la Commission de contrôle tant que la procédure de contrôle de qualité n'était pas achevée.

Si l'instruction préparatoire constitue une partie importante voire essentielle de l'action

disciplinaire, il demeure que les mesures d'ordre prévues par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953 en vue de transposer en droit interne l'article 30-1 de la directive européenne du 17 mai 2006 permettent précisément de ne pas attendre l'issue d'une procédure disciplinaire généralement longue ni même, en application de l'article 40 de la loi du 22 juillet 1953, la clôture de l'instruction pour prendre « lorsque l'intérêt public le requiert » les mesures d'ordre provisoire prévues par l'article 38.

Autrement dit, ne s'agissant pas d'une mesure disciplinaire, son application ne peut être subordonnée à la constatation que l'instruction du dossier est terminée et la seule circonstance que la Commission de contrôle de qualité n'avait pas en l'espèce achevé l'examen des résultats du contrôle de qualité – puisqu'elle a convoqué M. [X] afin de l'entendre à ce propos – ne constitue pas en soi un obstacle légal à la prise d'une mesure d'ordre.

Conscient de la nécessité de ne pas permettre l'allongement dans le temps de mesures provisoires aux effets drastiques, le législateur a d'ailleurs prévu qu'elle cessait ses effets de plein droit si la Commission de discipline n'était pas saisie dans les six mois de la mesure d'ordre des indices, faits ou charges ayant fondé cette dernière.

Le caractère indépendant et impartial du Comité exécutif

Comme déjà dit supra à propos de la recevabilité de l'intervention du Conseil de l'Institut devant la Commission d'appel dans le cadre du présent recours, le Comité exécutif présentait en l'espèce les garanties suffisantes d'indépendance et d'impartialité dès lors que :

- en exerçant la mission qui lui est dévolue par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953, le Comité exécutif n'agit pas comme délégué chargé d'exécuter les décisions du Conseil de l'Institut
- la composition du Comité exécutif qui a pris la décision litigieuse permet d'écarter toute crainte quant à son indépendance réelle et apparente dès lors que les membres de ce Comité ont quitté la réunion du Conseil lorsqu'il fut question de la proposition de prendre les mesures d'ordre provisoire à l'encontre de M. [X]
- ni la circonstance que les membres du Comité exécutif sont également membres, aux termes de la loi, du Conseil de l'Institut, ni le fait que le Conseil de l'Institut – en exécution de sa mission de protection de l'intérêt général – soit intervenu devant le Comité exécutif à l'instar d'un ministère public, ne suffisent à justifier la mise en cause de l'indépendance et de l'impartialité de ce Comité.

La régularité de la convocation de M. [X]

Les pièces déposées établissent que M. [X] a été régulièrement convoqué par lettre recommandée du 19 mai 2010 en vue de la séance du Comité exécutif du 7 juin 2010.

L'appelant soutient vainement qu'en raison d'un séjour professionnel à l'étranger, il n'a pu prendre connaissance de cette convocation en temps utile.

Il apparaît en effet des pièces versées aux débats que, comme l'indique le relevé Visa des dépenses successives faites le 26 mai 2010 au Grand Duché de Luxembourg, en Suisse et en Italie et inversément le 4 juin 2010, il n'est parti en Italie que le 26 mai 2010 et il en est revenu le 4 juin 2010, ce qui lui laissait toute latitude de prendre connaissance de la convocation qui avait légitimement été adressée à son domicile légal et, le cas échéant, de solliciter le report de la séance en raison de son déplacement professionnel, ce qu'il s'est abstenu de faire.

Le 7 juin 2010, l'examen du dossier fut mis en continuation au 10 juin 2010, ce dont le Comité exécutif a averti M. [X] par courrier recommandé.

Aucune des violations alléguées des droits de la défense de l'appelant ne sont établies.

Sur le bien-fondé et la proportionnalité de la décision déférée

Il convient de rappeler que dans le cadre du présent recours, s'agissant de mesures provisoires et non de mesures disciplinaires, le contrôle de la Commission d'appel ne peut être que marginal.

Autrement dit, il incombe à la Commission d'appel de vérifier si les griefs fondant la mesure d'ordre ont une apparence suffisante de fondement, si les faits justifiant cette mesure sont d'une gravité apparente telle que l'intérêt public en est affecté et, enfin, si la mesure prise présente un caractère de proportionnalité avec la gravité en question.

Sur la question de savoir si les manquements apparaissant du rapport final de contrôle exécuté par M. (...) reçoivent une apparence de fondement, une réponse positive s'impose.

En effet, ce rapport fut signé par M. [X] non seulement pour réception mais aussi – en application du paragraphe 10.4 b des normes relatives au contrôle de qualité – pour accord, l'appelant ayant d'ailleurs usé de la faculté d'apporter sur ce document des commentaires éventuels, en sorte que la matérialité des constatations consignées à ce rapport de contrôle doit être considérée établie. Celles-ci démontrent à suffisance l'existence de charges à l'encontre de l'appelant, sans préjudice du droit de ce dernier de se défendre dans le cadre de l'instance disciplinaire au fond.

Sur la question de savoir si lesdits manquements sont d'une gravité apparente telle que constituant

une atteinte à l'intérêt public, une réponse positive s'impose également. En effet, le nombre et l'importance des manquements constatés révèlent une multiplicité d'atteintes aux règles élémentaires de la profession de réviseur d'entreprises, mettant en péril l'information financière délivrée aux tiers ainsi qu'aux sociétés contrôlées.

Enfin, une réponse positive doit être donnée à la question de savoir si la mesure provisoire ordonnée se trouve proportionnée aux manquements reprochés vu, d'une part, le nombre et la gravité de ceux-ci et vu, d'autre part, leur récurrence notamment dans le cadre de la révision des compte de la SA [A].

Des considérations qui précèdent, il suit que le recours n'est pas fondé et qu'il n'y a pas lieu de retirer la mesure d'ordre litigieuse.

PAR CES MOTIFS

La Commission d'appel, statuant contradictoirement,

Reçoit le recours ;

Le dit non fondé ;

Dit n'y avoir lieu de retirer la mesure d'ordre provisoire prononcée à l'encontre de M. [X] par le Comité exécutif le

(...) ».

0393/10/F – Commission d'appel du 16 décembre 2010
(décision définitive)

Appel contre un rappel à l'ordre.

« (…)

En cause de:

Monsieur [X], réviseur d'entreprises, domicilié à (…), inscrit sur la liste sous le n° A(…)

Dossier n°0393/10/(…)/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises;

Vu la décision de cette commission en date du 29 septembre 2010 et la procédure antérieure;

Vu les pièces déposées le 25 octobre 2010 par le Conseil de l'Institut;

Entendu M. [X] et M. (…), représentant le Conseil de l'Institut, à l'audience publique du 4 novembre 2010 à laquelle la cause a été reprise ab initio devant le siège actuel de la Commission d'appel;

Ensuite de la décision rendue en la cause le 29 septembre 2010, le Conseil de l'Institut a versé au dossier les pièces demandées par la Commission d'appel;

Le recours formé par M. [X], sur pied de l'article 37 §2 de la loi du 22 juillet 1953, contre le rappel à l'ordre qui lui a été infligé par le Conseil de l'Institut le 5 mars 2010 en raison d'une infraction à la norme de révision « les déclarations de la direction » du 15 décembre 2006, est recevable.

Le rappel à l'ordre litigieux fut infligé le 15 mars 2010 en raison d'une infraction à la Norme de révision « Les déclarations de la direction » du 15 décembre 2006, le Conseil de l'Institut ayant constaté à l'occasion du contrôle de qualité 2008 de M. [X] que la lettre d'affirmation relative aux comptes annuels clôturés le 31 décembre 2007 de la SA [A] était datée du 30 mai 2008 tandis que le rapport de M. [X], en sa qualité de commissaire de cette société, était daté du 13 mai 2008.

M. [X] ne conteste pas que cette lettre d'affirmation était postérieure à son rapport de commissaire ni l'applicabilité de la norme précitée. Il explique que la lettre d'affirmation lui avait été promise avant le dépôt de son rapport de commissaire pour la réunion du conseil d'entreprise précédant l'assemblée générale mais qu'elle ne put lui être effectivement transmise en temps utile, deux des trois administrateurs habilités à signer cette lettre d'affirmation étant absents à l'époque.

Dans la communication aux membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, il est rappelé que l'utilisation de la lettre d'affirmation est obligatoire pour les comptes portant sur un exercice clôturé au 31 décembre 2006 ou à une date ultérieure. Il y est également précisé que le refus de la direction de signer une lettre d'affirmation ne peut conduire à l'expression d'une attestation sans réserve.

Au paragraphe 3.2. de la norme de révision « déclarations de la direction », il est précisé que la lettre d'affirmation porte en principe une date proche de celle du rapport du réviseur sur les comptes annuels (ou consolidés).

Au paragraphe 4.2 de la norme de révision « déclarations de la direction », il est précisé que lorsque la direction refuse de confirmer par écrit les informations requises, le réviseur mentionnera ce fait dans son rapport conformément à l'article 144, 2° du Code des sociétés. Il y est également précisé que le refus de la direction de confirmer les informations requises constitue une limitation de l'étendue de son contrôle, ce qui doit conduire le réviseur à formuler des réserves dans son rapport ou à faire une déclaration d'abstention.

Au paragraphe 3.3.3. des normes générales de révision, il est précisé que le rapport du réviseur doit également indiquer dans quelle mesure il a obtenu les informations demandées aux administrateurs, à la direction et aux préposés de l'entité contrôlée (art. 144, 2° e 148, 2° C. Soc), en ce compris les déclarations visées au paragraphe 2.5.5 desdites normes générales de révision.

Il ressort de ce qui précède que le réviseur ne pourrait attester les comptes sans réserve que dans la

mesure où il serait en possession d'une lettre d'affirmation avant l'émission de son rapport. Dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, il n'est pas en possession de la lettre d'affirmation au moment de l'émission de son rapport, il devait formuler des réserves dans son rapport ou faire une déclaration d'abstention.

En conséquence de quoi, dans la mesure où elle fait partie intégrante de l'opinion du réviseur, la lettre d'affirmation doit nécessairement être antérieure ou concomitante à son rapport.

Dans le cadre du contrôle marginal que la Commission d'appel doit exercer en application de l'article 37 §2 de la loi du 22 juillet 1953, il apparaît que, vu l'importance et l'incidence, soulignées ci-avant, de la lettre d'affirmation à l'égard de la mission confiée au réviseur d'entreprises qui agit en qualité de commissaire, le rappel à l'ordre est justifié en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

La Commission d'appel, statuant contradictoirement;

Reçoit le recours,

Le dit non fondé et en déboute M. [X];

(...)».

Décisions disciplinaires prononcées par les instances disciplinaires durant l'année 2010

Classement chronologique par Chambre

Commission d'appel - Chambre néerlandophone

7 décisions prises durant l'année 2010 :

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtsanctie	Statuut
03/03/2010	0383/09/N	- Inbreuk op artikel 18 quinquies van de Wet van 22 juli 1953 ; - Inbreuk op de artikelen 2 en 3 van het KB van 10 januari 1994	Schorsing van één jaar	definitieve beslissing
24/03/2010	0382/09/N	- Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan. 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen - art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 - art. 14 § 1 W. 22 juli 1953) - Onwaardig gedrag (art. 3 KB 10 januari 1994).	Stelt de zaak voor verdere behandeling ten gronde vast	Tussen beslissing
24/03/2010	0380/09/N en 0381/09/N	- Inbreuk op artikel 144, 6° van het Wetboek van vennootschappen - Inbreuk op artikel 144, 4° van het Wetboek van vennootschappen - Inbreuken op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme. - Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming - Inbreuken op de algemene controlenormen - Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.	Schorsing van één maand	definitieve beslissing
11/06/2010	0386/09/N	- Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen - art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 - art. 14 § 1 W. 22 juli 1953) - Inbreuken op de algemene controlenormen en aanbevelingen - Inbreuken op paragrafen 1.3, 2.1, 2.2, 2.4, 2.5 en 3.14 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht. - Onwaardig gedrag.	Schorsing van zes weken	definitieve beslissing

07/07/2010	0382/09/N	- Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan. 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen - art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 - art. 14 § 1 W. 22 juli 1953) - Onwaardig gedrag (art. 3 KB 10 januari 1994).	Berisping	Definitieve beslissing
27/09/2010	0348/07/N	- Inbreuken op artikelen 2, 3, 8, 15, 17 en 35 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 - Inbreuken op paragrafen 1.1., 2.1., 2.2., 2.4., 2.5. en 3.6. van de algemene controlenormen - Inbreuk op paragraaf 2.2. van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng; - Inbreuken op artikelen 134 en 538 van het Wetboek van vennootschappen	Verklaart het hoger beroep ongegrond en bevestigt de bestreden beslissing van de Tuchtcommissie uitgesproken op 10 juni 2008	Cassatie beroep aangetekend
18/10/2010	0401/10/N	Beroep tegen een terechtwijzing.	Vernietigt de bestreden beslissing van 5 maart 2010 van de Raad waarbij verzoeker wordt terechtgewezen	Definitieve beslissing

0383/09/N – Commissie van Beroep van 3 maart 2010

(definitieve beslissing)

- *inbreuk op artikel 18 quinquies van de Wet van 22 juli 1953 ;*
- *inbreuk op de artikelen 2 en 3 van het KB van 10 januari 1994*

"(...)

In de zaak 0383/09/A(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), met als raadslieden de heren (...) en (...), advocaten (...) en vertegenwoordigd door laatstgenoemde.

* * *

A. Over de rechtspleging.

01. Bedrijfsrevisor [X] heeft bij een aangetekend schrijven van 14 oktober 2009 bij de Commissie van Beroep een verhaal ingediend tegen de beslissing van de Tuchtcommissie van 6 oktober 2009, die hem werd betekend bij brief van 6 oktober 2009.

02. De Commissie van Beroep heeft de zaak behandeld op de openbare terechtzitting van 4 december 2009 en de zaak werd in beraad gesteld op 17 december 2009, nadat de Raad van het Instituut en de betrokken revisor aan laatste geschrift hadden ingediend.

Bij een beslissing van 15 januari 2010 heeft de Commissie van Beroep ambtshalve beslist om het debat te heropenen.

03. Op de terechtzitting van 3 februari 2010 werd de behandeling van de zaak geheel hernomen en werd de zaak opnieuw in beraad gesteld.

De revisor heeft zich op deze terechtzitting laten vertegenwoordigen door zijn advocaat die de standpunten vervat in het syntheseverweerschrift nader heeft toegelicht.

04. De Raad van het Instituut werd vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...), die het standpunt van de Raad heeft toegelicht.

B. De tenlastelegging en de bestreden beslissing.

05. De Raad van het Instituut heeft op 17 juni 2008 een verslag overgemaakt aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (verder geciteerd als KVI) waarbij tenlasteleggingen en inbreuken worden geformuleerd ten laste van bedrijfsrevisor [X].

Twee inbreuken op de regels die de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor beheersen worden ten laste gelegd:

(a) inbreuk op artikel 18 quinquies van de Wet van 22 juli 1953 (verder geciteerd als IBR-Wet), dat voorschrijft dat een bedrijfsrevisor tegen wie een gerechtelijke, tucht- of administratieve procedure werd ingeleid die betrekking heeft op zijn taak als bedrijfsrevisor, de Raad hierover moet inlichten ;

(b) inbreuk op de artikelen 2 en 3 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en op artikel 19, §2 van de IBR-Wet): de betrokkene kwam tekort aan de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan de uitoefening van het beroep.

De feiten die aan de tenlastelegging ten grondslag liggen worden in het verslag vermeld en worden hierna weergegeven.

06. De Raad verzoekt de KVI om het dossier door te verwijzen naar de Tuchtcommissie.

Hij uit verder de bekommernis dat bij de bepaling van de tuchtsanctie rekening zou worden gehouden met de antecedenten van de betrokkene, die aangehaald worden.

07. Bij een beslissing van 12 december 2008 heeft de KVI geoordeeld dat "de voorgelegde feiten aanleiding kunnen geven tot voldoende tenlasteleggingen lastens dhr. [X]" en verwijst ze de betrokkene door naar de Tuchtcommissie.

De KVI stelt vast dat de betrokken bedrijfsrevisor de feiten niet betwist wat de inbreuk (a) betreft en dat zijn argumenten betreffende inbreuk (b) niet afdoen aan de materialiteit van de feiten.

De KVI overweegt verder dat de feiten niet zijn verjaard en dat de termijn die door de Raad werd genomen om de zaak te onderzoeken aanvaardbaar is en dat ze ook binnen een aanvaardbare termijn werd geadieerd.

De tenlasteleggingen, zoals ze door de Raad werden geformuleerd, worden behouden.

08. De Tuchtcommissie stelt vast dat de bedrijfsrevisor meer dan een jaar heeft gewacht om melding te maken van een procedure en dat hij eerst heeft gereageerd nadat hij door de Raad was aangezocht.

Ten aanzien van de tweede ten laste gelegde inbreuk verwerpt de Tuchtcommissie de grief volgens dewelke het bewijs van de tenlastelegging onregelmatig werd verkregen, aangezien het steunt op de verklaringen van de betrokkene zelf. Het betreft de betaling van geld "in het zwart" en het opzetten van een sterfhuisconstructie om een vennootschap naar het faillissement te leiden.

Ook overweegt de Tuchtcommissie dat de redelijke termijn niet werd overschreden.

09. De twee tenlasteleggingen worden bewezen verklaard.

Rekening houdend met het tuchtrechtelijk verleden van de betrokkene, die reeds eerder wegens verschillende inbreuken werd bestraft, en de aard van de inbreuk "op de meest essentiële verplichtingen van een bedrijfsrevisor" wordt als tuchtsanctie de schrapping opgelegd.

C. De grieven van appellant en het standpunt van de Raad.

10. Bedrijfsrevisor [X] betoogt vooreerst dat de tuchtvervolging ontoelaatbaar is, dan wel vervallen, wegens verjaring. Hij voert in dit verband artikel 418 Gerechtelijk Wetboek aan, dat volgens hem een verjaringstermijn van zes maanden instelt voor de tuchtvordering. Ook meent hij dat het bedoelde artikel 418 een remedie levert voor de discriminatoire positie van het tuchtrecht dat anders geen verjaring kent.

Hij voert aan dat de onder de twee tenlasteleggingen beteugelde feiten ten laatste op 11 oktober 2005 ter kennis kwamen van de Commissie van Toezicht bij het IBR en dat eerst per 28 april 2006 hieraan een gevolg werd verleend.

Verder wijst hij er op dat de tuchtprocedure eerst op 6 juni 2008 werd ingesteld met het verslag van de Raad aan de KVI.

11. Nopens de grond van de tenlasteleggingen stelt hij dat de te late melding van de betrokkenheid in een gerechtelijke procedure te wijten is aan een misverstand met zijn vorige raadsman en dat zijn mededeling verstrekt op verzoek van de Raad, deze niet heeft verhinderd om zijn toezichtsopdracht uit te oefenen.

Betreffende de tweede tenlastelegging betoogt hij dat ze uitsluitend steunt op de gegevens uit een strafdossier die door de correctionele rechtbank nietig werden verklaard. Daaruit leidt hij af dat de verklaring die hij navolgend aflegde ten aanzien van het IBR door dezelfde nietigheid is aangetast. Ook ontkent hij hieromtrent welk feit ook te hebben toegegeven.

Overigens herneemt hij het verweer dat de redelijke termijn werd overschreden ten aanzien van de beide tenlasteleggingen.

Wat de eerste tenlastelegging betreft wijst hij er opdat dat de KVI eerst een beslissing nam na méér dan drie jaar en de Tuchtcommissie na bijna vier jaar.

Voor de tweede tenlastelegging wijst hij er op dat de geïncrimineerde feiten dateren van méér dan elf jaar geleden (1998) en dat ze strafrechtelijk waren verjaard.

Ten slotte bepleit hij ruime verzachtende omstandigheden die moeten leiden tot een mildering van de opgelegde tuchtsanctie.

12. De Raad van het Instituut werpt vooreerst tegen dat artikel 418 Gerechtelijk Wetboek mutatis mutandis van toepassing is op de tuchtprocedures van de bedrijfsrevisoren. Overigens, zelfs indien zou worden aangenomen dat dit artikel wèl dient te worden toegepast, dan zou het enkel toepasbaar zijn ten aanzien van de Tuchtcommissie, die in dat geval binnen de zes maanden nadat ze kennis neemt van de feiten de procedure zou dienen aan te vatten.

Ten gronde handhaaft de Raad het standpunt dat de inbreuk op de meldingsplicht vaststaat en dat appellant geen aansprakelijkheid van een derde in dit verband bewijst.

Betreffende de tweede tenlastelegging betoogt hij dat het onderwerp ervan verschilt van de strafrechtspleging die uiteindelijk strandde op verjaring en dat daarenboven die uitkomst niet tegenstelbaar is aan de tuchtinstanties.

Ook wijst hij er op dat overschrijding van de redelijke termijn de ontvankelijkheid van de tuchtvordering onverlet laat.

D. Beoordeling.

13. Uit de dossierstukken blijkt dat tijdens de rechtspleging voor de Tuchtcommissie deze op opeenvolgende data in een wisselende samenstelling zitting heeft gehouden.

Zodoende hebben niet alle leden van de Tuchtcommissie die de beslissing hebben gewezen alle zittingen over de zaak bijgewoond, zoals op straffe van nietigheid wordt voorgeschreven door artikel 779 Gerechtelijk Wetboek .

De bestreden beslissing dient om die reden dan ook te worden vernietigd.

14. Het middel van appellant gesteund op artikel 418 Gerechtelijk Wetboek, dat voorschrijft dat de tuchtprocedure wordt ingesteld binnen de zes maanden nadat de tuchtoverheid bevoegd om de tuchtprocedure in te stellen, kennis heeft gekregen van de feiten, kan in het voorliggende geval geen doel treffen.

Het vermelde wetsartikel maakt deel uit van Titel V, Boek II uit Deel II van het Gerechtelijk Wetboek aangaande de tucht. Boek II betreft de Gerechtelijk Ambten.

Het beroep van bedrijfsrevisor is geen gerechtelijk ambt en valt derhalve niet binnen de toepassingssfeer van het genoemde artikel 418. Deze wetsbepaling werd evenmin door een voorschrift uit de IBR-Wet die de uitoefening van het beroep van bedrijfsrevisor in het algemeen beheerst, noch door een bepaling uit het Koninklijk Besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren overeenkomstig toepasselijk verklaard.

Die toepasselijkheid kan inzonderheid ook niet worden afgeleid uit artikel 69 van de IBR-Wet, dat enkel beoogt de leden van de in dat artikel genoemde tuchtinstanties te onderwerpen aan de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek inzake tucht.

15. Betreffende de grief geput uit de ongelijke behandeling van bedrijfsrevisoren die aangeklaagd worden in een tuchtrechtspleging, doordat de tuchtvordering niet aan een verjaringstermijn wordt onderworpen, terwijl zulks voor beklaagden in een strafrechtspleging wèl het geval is, dient het volgende te worden overwogen.

Bij een arrest van 4 februari 2010 heeft het Grondwettelijk Hof in de ontstentenis van een verjaringstermijn in tuchtzaken geen schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel gezien in het feit dat verschillende medewerkers van het gerecht niet aan dezelfde regels zijn onderworpen en inzonderheid niet in het feit dat voor de éne de tuchtvordering binnen een bepaalde termijn dient te worden ingesteld en voor een andere niet (arrest 008/2010, www.arbitrage.be).

Het Hof heeft in dat verband overwogen dat *"de tuchtoverheid in de verschillende stadia van de procedure de redelijke termijn in acht (dient) te nemen. Bijgevolg dient de tuchtoverheid in concreto na te gaan of de tuchtprocedure binnen een redelijke termijn is ingesteld, rekening houdend met de aard en de complexiteit van de beweerde tuchtrechtelijke inbreuk. Daarbij kan rekening worden gehouden met alle elementen van de zaak, zoals bijvoorbeeld de omstandigheid dat, indien de feiten eveneens als een misdrijf kunnen worden omschreven, het, naar gelang van de bijzonderheden van het geval, verantwoord kan zijn het resultaat van de strafvordering af te wachten, vooraleer op tuchtrechtelijk vlak een beslissing wordt genomen.*"

Uit het feit dat de wetgever heeft geoordeeld zelf de redelijke termijn te moeten vaststellen waarbinnen een tuchtvordering tegen bepaalde beroepsuitoefenaars moet worden ingesteld, terwijl hij de rechter die termijn laat bepalen wanneer de tuchtvordering is gericht tegen andere beroepsuitoefenaars, volgt niet dat hij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zou hebben geschonden, aldus het Grondwettelijk Hof.

Het gevoelen van rechtsonzekerheid dat hierdoor kan ontstaan, is niet van dien aard dat de rechten op onevenredige wijze worden beperkt vermits de redelijkheid van die termijn in concreto zal dienen te worden beoordeeld en in acht te worden genomen.

16. Ten aanzien van de eerste tenlastelegging, de inbreuk op artikel 18 quinquies van de IBR-Wet (oud), thans -maar met gewijzigde draagwijdte- artikel 41 §1 van dezelfde wet, blijkt uit de dossierstukken dat bedrijfsrevisor [X] de Raad niet spontaan heeft ingelicht nopens het feit dat hij bij beslissing van de raadkamer te (...) van 10 december 2004 werd verwezen naar de correctionele rechtbank.

Die inlichting heeft de Raad bekomen in oktober 2005 nadat hij de betrokkene bij brieven van 4 juli 2005 en 2 september 2005 had verzocht om een algemeen overzicht van de procedures waarin hij was betrokken.

Navolgend heeft de Raad de betrokken bedrijfsrevisor op 9 mei 2006 uitgenodigd voor een gesprek met de Commissie van Toezicht, ondermeer betreffende de niet mededeling van de vermelde gerechtelijke procedure. Bedrijfsrevisor [X] heeft toen meegedeeld dat hij ervan was uitgegaan dat zijn advocaat de nodige melding had gedaan en ook dat hij die procedure niet ernstig achtte.

De Raad heeft bij brief van 9 oktober 2006 herinnerd aan de naleving van artikel 18 quinquies, alinea 1 en gevraagd om geïnformeerd te blijven. Aan die uitnodiging is ook het passende gevolg verleend.

17. Anders dan artikel 41 §1 IBR-Wet (nieuw) schreef artikel 18 quinquies niet voor binnen welke termijn de Raad diende te worden ingelicht.

Wegens de ontstentenis van een uiterste meldingstermijn, kan niet scherp worden afgelijnd vanaf welk tijdstip de bedrijfsrevisor moet beschouwd worden als zijnde in gebreke. Aangenomen moet dan worden dat de redelijkheid maatgevend is.

De meldingsplicht vindt haar oorsprong in de toezichtopdracht van de Raad van het IBR en bijge-

volg dienden de inlichtingen zonder verwijl te worden verstrekt.

In het voorliggende geval heeft de bedrijfsrevisor bijna een jaar getalmd om zijn verwijzing naar de correctionele rechtbank te melden en derhalve heeft hij het bedoelde voorschrift geschonden.

Betreffende de opdracht die hij in dat verband zou gegeven hebben aan zijn advocaat ligt geen enkel bewijs voor en in de brief die hij op 11 oktober 2005 heeft gericht aan de Raad wordt hiervan ook geen melding gemaakt.

De inbreuk is derhalve bewezen.

18. Ten aanzien van de tuchtrechtelijke strafwaardigheid van deze inbreuk overweegt de Commissie van Beroep het volgende.

De redelijke termijn in de zin van artikel 6.1 EVRM begint te lopen vanaf het ogenblik waarop de betrokkene door de tuchtoverheid wordt beschuldigd. Beschuldiging is voorhanden wanneer de betrokkene in verdenking is gesteld wegens het plegen van een tuchtrechtelijk strafbaar feit of wanneer hij wegens enige daad van onderzoek onder de dreiging van tuchtvervolging leeft en dit een ernstige weerslag heeft op zijn persoonlijke situatie (Cass. 13 maart 2008, www.judidat.be).

19. In het voorliggende geval heeft de Raad op 28 april 2006 een eerste daad van onderzoek gesteld door aan de Procureur-generaal te (...) inzage en afschrift te vragen van het strafdossier inzake appellant en op 9 mei 2006 heeft de Raad een tweede daad van onderzoek gesteld door de betrokkene uit te nodigen voor een onderhoud met de Commissie van Toezicht, onder vermelding van de niet mededeling van de strafrechtelijke procedure.

Er moet dan worden aangenomen dat de dreiging van tuchtvervolging is ingegaan einde april 2006.

Vervolgens heeft de Raad bij het verslag van 6 juni 2008 aan de KVI appellant formeel beschuldigd van inbreuk op artikel 18 quinquies.

20. Het onderzoek naar het bestaan van de bedoelde inbreuk was bijzonder eenvoudig, aangezien het op zich geen enkele onderzoeksdaad van enige betekenis vergde.

De beschuldiging van de inbreuk kon immers volgen uit de enkele vaststelling dat de meldingsplicht anno 2005 niet zonder verwijl was gebeurd.

Bijna vier jaar nadat de eerste onderzoeksdaad door de Raad werd gesteld, is de redelijke termijn voor bestraffing verstreken en heeft die inbreuk haar strafwaardigheid verloren.

Er bestaat dan ook geen reden meer om uit dien hoofde alsnog een tuchtstraf op te leggen.

21. Wat de tweede tenlastelegging betreft, blijkt uit de dossierstukken het volgende.

De Raad legt aan bedrijfsrevisor [X] ten laste dat hij is tekort gekomen aan de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid die ten grondslag liggen aan de uitoefening van het beroep omdat hij een middelenvennootschap [X] & C° voor één symbolische frank heeft verkocht aan de heer (...) en hem tegelijk een bedrag van 150.000 tot 180.000 Belgische frank heeft betaald om het faillissement van deze vennootschap te bewerkstelligen. Die tegenpartij verzuimde haar engagement en daarop heeft de bedrijfsrevisor zelf dat faillissement uitgelokt.

22. Over dit gebeuren heeft de bedrijfsrevisor op 14 september 2001 een verklaring afgelegd ten overstaan van de gerechtelijke politie binnen het bestek van een strafonderzoek waarin hij ook in verdenking werd gesteld, zij het wegens feiten die geen betrekking hebben op de voormelde verkoop.

Die strafprocedure leidde uiteindelijk tot een ontslag van rechtsvervolging wegens onregelmatige bewijsgaring in eerste aanleg (vonnis van 29 november 2006) en tot vervallenverklaring van de strafvordering wegens verjaring in hoger beroep (arrest van 18 maart 2009).

23. Partij [X] werpt tegen dat de onregelmatigheid die werd vastgesteld tijdens de strafrechtspleging doorwerkt in de tuchtrechtspleging, zodat die verklaring niet tegen hem kan worden gebruikt.

Dit verweer kan niet worden beaamd. De tuchtvordering staat immers los van de strafvordering. Bewijsmateriaal dat ontoereikend betrouwbaar is bevonden omdat het op onwettige wijze werd vergaard en dat dermate doorweegt dat de rechten van verdediging onherstelbaar werden geschaad, hoeft niet per se geheel onbruikbaar te zijn binnen het bestek van een tuchtprocedure.

In het voorliggende geval heeft de bedrijfsrevisor de voormelde verklaring afgelegd binnen een strafonderzoek dat in eerste instantie niet valide is gebleken wegens een onregelmatige huiszoeking, maar die bewuste feiten zelf hebben niet het voorwerp gevormd van een strafrechtspleging ten zijne laste.

Verder heeft de bedrijfsrevisor die feiten bevestigd tijdens een onderhoud met de Commissie van Toezicht op 18 december 2007.

De notulen van die vergadering heeft de betrokken revisor wel niet voor akkoord ondertekend, maar uit zijn brief van 19 februari 2008 blijkt niet dat hij de waarheidsgetrouwheid van die notulen betwist, maar wel dat hij de mening is toegedaan dat wegens het vonnis van de correctionele rechtbank het tegen hem verkregen bewijs onregelmatig is geworden.

24. De Commissie van Beroep stelt derhalve vast dat de door de Raad geïncrimineerde en door de KVI aan de tuchtinstantie onderworpen feiten bewezen zijn.

De praktijk waarbij de professionele middelenvennootschap officieel wordt verkocht voor een symbolische waarde en daarnaast een bedrag "in het zwart" wordt betaald aan de koper om die vennootschap te laten verdwijnen via een faillissement valt niet te rijmen met de beginselen van waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid waartoe de betrokkene was gehouden.

25. Ten aanzien van de strafwaardigheid van de gedraging in het licht van de redelijke termijn, overweegt de Commissie dat de feiten zelf weliswaar dateren van méér dan tien jaar geleden en dat de Raad er kennis heeft van gekregen nadat het IBR in april 2006 toegang heeft gekregen tot het strafdossier, maar dat het niet onredelijk was in hoofde van de Raad om rekening te houden met de gang van het strafproces.

Het onderhoud tijdens hetwelk bedrijfsrevisor [X] ten overstaan van de Commissie van Toezicht de geïncrimineerde feiten heeft bevestigd, dateert van december 2007, zodat de Raad eerst vanaf dat tijdstip uit eigen onderzoek kon putten om een tenlastelegging te formuleren. Zulks is uiteindelijk gebeurd op 6 juni 2008.

De redelijke termijn is aangevangen in april 2006, maar de gang van het strafproces en van het eigen onderzoek van de Raad -via de Commissie van Toezicht- in 2007, de verslaggeving door de Raad aan de KVI in juni 2008, de navolgende besluitvorming door de KVI in december 2008 en de rechtspleging voor de tuchtinstanties verantwoorden een redelijk tijdsverloop tot op vandaag.

26. Betreffende de passende tuchtsanctie overweegt de Commissie dat de feiten als ernstig dienen te worden beschouwd nu ze de betrouwbaarheid betreffen, maar dat de inbreuk als zodanig geen schade aangericht heeft aan derden in de uitoefening van zijn functie.

De betrokkene heeft in een recent verleden al tuchtsancties opgelopen, waarbij hij geschorst werd in de uitoefening van zijn functie, ondermeer wegens tekortkoming aan algemene controlenormen en aanbevelingen. Evenwel kan in dit opzicht moeilijk van herval worden gewaagd, aangezien de feiten die bij de genoemde tuchtsancties werden beteugeld posterieur zijn aan de thans geïncrimineerde gedraging.

27. Rekening houdend met al deze gegevens wordt als tuchtsanctie een schorsing gedurende één jaar opgelegd.

De schorsing zal worden bekendgemaakt op de website van het IBR zoals bepaald in artikel 73 §1 d) van de IBR-Wet.

OM DEZE REDENEN,

DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt het hoger beroep en verklaart het als volgt gegrond,

Doet de bestreden beslissing teniet,

Beslist opnieuw als volgt,

Verklaart de tenlastelegging (A) wegens inbreuk op artikel 18 quinquies IBR-Wet (oud) bewezen, maar stelt vast dat wegens het verstrijken van de redelijke termijn ze niet meer strafwaardig is.

Verklaart ook de tenlastelegging (B) wegens schending van artikel 72, §1, 2° en 3° van de IBR-Wet (nieuw) en van de artikelen 2 en 3 van het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 bewezen.

Legt als tuchtsanctie op: schorsing voor een periode van één jaar.

Zegt dat de tuchtsanctie zal worden bekendgemaakt op de website van het IBR zoals bepaald bij artikel 73 §1 van de IBR-Wet.

Over deze beslissing werd beraadslaagd door de Commissie van Beroep, (...)".

0382/09/N – Commissie van Beroep van 24 maart 2010
(tussenbeslissing)

- *Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan. 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen – art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 – art. 14 § 1 W. 22 juli 1953)*
- *Onwaardig gedrag (art. 3 KB 10 januari 1994).*

"(...)

In de zaak 0382/09/A(...)/N van: de heer [X] bedrijfsrevisor, wonende te (...), die verschijnt, met als raadslieden Mters (...) en (...), advocaten te (...).

* * *

A. Over de rechtspleging.

01. Bij aangetekende brief van 12 december 2009 heeft de Raad van het Instituut hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van de Tuchtcommissie die op 17 november 2009 werd uitgesproken.

Laatstgenoemde beslissing werd per aangetekende brieven van 18 november 2009 genotificeerd aan de Raad van het Instituut, aan bedrijfsrevisor [X], aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI) en aan de procureur-generaal te (...).

02. Bedrijfsrevisor [X], bijgestaan door advocaat (...), werd gehoord op de terechtzitting van 5 maart 2010. Hij heeft een verweerschrift ingediend.

De Raad van het Instituut werd vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...) en bijgestaan door advocaat (...). Deze partij heeft eveneens een memorie ingediend.

B. Het onderwerp van het beroep.

03. De beroepen beslissing oordeelt over de tuchtvordering die door de KVI aanhangig werd gemaakt bij de verwijzingsbeslissing van 12 december 2008, maar houdt geen beoordeling in van de grond van de zaak.

De Raad van het Instituut heeft op 6 oktober 2008 aan de KVI een verslag overgemaakt betreffende het vooronderzoek dat ten laste van bedrijfsrevisor [X] werd gevoerd.

De feiten die aan het verslag ten grondslag liggen, vinden hun oorsprong in de kwaliteitscontrole die in 2005 werd uitgevoerd bij het bedrijfsrevisorenkantoor [Y] Bedrijfsrevisoren evenals in de kwaliteitscontrole die in 2006 werd uitgevoerd bij bedrijfsrevisor [A].

04. Naar aanleiding van de genoemde kwaliteitscontroles heeft de Raad ten aanzien van de kantoren [Y] Bedrijfsrevisoren en [A], die volgens hem een samenwerkingsverband onderhielden, vaststellingen gedaan waaromtrent hij van oordeel was dat er inbreuken op de regeling inzake onafhankelijkheid en op de waardigheid mee gemoeid zijn.

Inzonderheid werd bedrijfsrevisor [X] euvel geduid dat zijn kantoor, en bij uitbreiding [Y] Accountants en Belastingconsulenten, bijstand verleenden of deelnamen aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening voor ondernemingen waar bedrijfsrevisor [A] het commissarismandaat uitoefende.

Ook werd geïncrimineerd dat een medewerker van [Y] Bedrijfsrevisoren die onder toezicht stond van de heer [X], het overgrote deel van de werkzaamheden in die commissarismandaten voor zijn rekening nam.

05. De KVI heeft op 12 december 2008 beslist om de heer [X] te verwijzen naar de Tuchtcommissie op grond van de tenlasteleggingen die door de Raad werden geformuleerd en door haar werden beaamd.

Bedrijfsrevisor [X] had voordien op 10 november 2008 een memorie gericht tot de KVI, waarin hij omstandig toelichtte waarom er geen enkele inbreuk op de regeling inzake onafhankelijkheid werd begaan.

In zijn begeleidend schrijven merkte hij onder meer op: *"Bij kennisname van het dossier bleek het dossier inzake de heer [A] (Tuchtcommissie nr. 0359/07/N) niet beschikbaar, hoewel hiernaar wordt gerefereerd in het ontwerp van verslag door de Raad als een element van aard om het bewezen zijn van de tenlasteleggingen te verantwoorden*". Tegelijk vroeg

hij *om "voeging van het bundel nr. 0359/07/N, minstens het volledige onderzoeksdossier dat aanleiding heeft gegeven tot de beslissing van de Tuchtcommissie dd. 11 december 2007"*.

06. De KVI is niet ingegaan op het verzoek tot voeging van het dossier inzake [A], nadat ze had vastgesteld dat de Raad in zijn verslag verwees naar de definitieve uitspraak van de Tuchtcommissie en dat partij [X] die beslissing heeft meegedeeld gekregen.

Daaruit leidt ze af dat de betrokkene kennis heeft kunnen nemen van alle feitelijke elementen waarop de Raad haar tenlasteleggingen baseert.

07. Voor de Tuchtcommissie heeft partij [X] aangevoerd dat zijn rechten van verdediging werden geschonden doordat door hem geviseerde stukken waarvan de Raad gewag maakt in zijn verslag van 6 oktober 2008 aan de KVI niet worden meegedeeld.

Hij viseert inzonderheid een verslag van 25 januari 2007 en een schrijven van 28 februari 2007 uitgaande van bedrijfsrevisor [A].

Aangezien de Raad zich steunt op elementen uit het dossier van de heer [A] en op een gedeelte van diens verklaring, dienen deze stukken integraal te worden voorgebracht, zo luidt de redenering.

Zodoende vroeg de betrokkene aan de Tuchtcommissie om alvorens verder rechte te doen *"aan de Raad te bevelen dat het volledige dossier dat aanleiding heeft gegeven tot de tuchtvervolging lastens de heer [A] zou worden overgelegd om concluant en zijn raadslieden de gelegenheid te geven hiervan kennis te nemen"*.

08. Bij de bestreden beslissing oordeelt de Tuchtcommissie enkel over het middel inzake de schending van de rechten van verdediging.

De Tuchtcommissie acht het middel gegrond en *"beveelt de Raad om de stukken, zoals in het motiverend gedeelte van onderhavige beslissing opgenomen aan de verdediging van [X] over te maken"*.

Verder wordt de zaak onbepaald uitgesteld ten einde de partijen toe te laten verder toe te laten stelling te nemen na uitwisseling van de stukken.

09. De Tuchtcommissie overweegt dat de verdediging dient de kans te hebben eventueel de verslagen en verklaringen waarop volgens het eigen verslag van de Raad de tenlasteleggingen zijn gegrond, te weerleggen of te betwisten, hetgeen veronderstelt dat ze eerst inzake krijgt van de verslagen en verklaringen.

Steunt de Raad zich op controles bij en verklaringen van een andere bedrijfsrevisor, zonder dat de verdediging die stukken kan inkijken, dan geschiedt de vervolging op eenzijdige stukken, zo meent de Tuchtcommissie.

Ook stelt ze vast dat de Raad *geen elementen of argumenten naar voor brengt die van die aard zijn dat zij van de verplichting tot mededeling van stukken zou kunnen ontheven worden.*

10. De behandeling voor de Commissie van Beroep is vooralsnog beperkt gebleven tot het dictum van de bestreden beslissing.

C. De grieven en de standpunten.

11. In de beroepsakte doet de Raad gelden dat het recht van verdediging van partij [X] niet werd miskend, aangezien alle stukken waarop de Raad zich heeft gebaseerd, gekend zijn door de betrokkene.

In zijn memorie licht hij nader toe dat hij niet is verplicht om alle documenten die hij heeft ingezien in het kader van zijn onderzoek in het tuchtdossier te voegen en zelf beslist welke stukken relevant zijn en aan de tuchtinstantie worden voorgelegd. Inzonderheid betoogt hij dat hij geen stukken kan meedelen waarvan de wet hem verbiedt ze voor te leggen en die een schending van het geheim karakter van het tuchtonderzoek zouden inhouden.

Indien de Raad beslist om bepaalde documenten niet in het tuchtdossier te voegen en schiet de bewijsvoering om die reden tekort, dan is het enige gevolg dat bij ontstentenis van bewijs een tuchtsanctie niet kan worden opgelegd.

12. Concreet wijst hij er op dat de beslissing van de Tuchtcommissie inzake [A] wordt voorgelegd en dat andere dossierstukken de tenlasteleggingen staven. Waar verwijzingen naar de tuchtprocedure inzake [A] voorkomen in het raadsverslag van 6 oktober 2008, betreffen zij feiten die voldoende precies zijn opdat partij [X] ze zou kunnen beantwoorden.

De samenstelling zelf van het dossier is niet aan tegenspraak onderworpen. De stukken waarvan inzage door de Raad werd geweigerd, zijn vertrouwelijk. Het Instituut heeft een geheimhoudingsplicht en mag het geheime karakter van het tuchtonderzoek niet schenden, op straffe van een zware fout te begaan.

Overigens zou partij [X] kennis kunnen krijgen van zakengeheimen waarover de heer [A] diende te communiceren met het Instituut.

13. Bedrijfsrevisor [X] acht het hoger beroep niet toelaatbaar op grond van artikel 880, tweede lid Gerechtelijk Wetboek, luidens hetwelk verzet of hoger beroep niet open staat tegen een beslissing die overlegging van stukken beveelt.

Ook kan de Raad volgens hem geen belang doen gelden om ho-

ger beroep in te stellen aangezien hij voor de Tuchtcommissie heeft te kennen gegeven dat hij zich zou schikken naar het oordeel van de Tuchtcommissie inzake de betwiste inzage. Dit zou een bekentenis zijn die niet kan worden herroepen.

14. Overigens handhaaft partij [X] zijn standpunt dat zijn rechten van verdediging worden geschonden indien de documenten uit het dossier van de heer [A] waarnaar in het Raadsverslag wordt verwezen niet worden voorgebracht.

Artikel 6 EVRM vereist dat tegenspraak kan worden gevoerd omtrent elk stuk of elk betoog dat het oordeel van de rechter kan beïnvloeden. Zowel de stukken à décharge als de stukken à charge dienen aan tegenspraak te worden onderworpen.

Verder zou het beroepsgeheim geen reden kunnen vormen om de regels inzake tegenspraak terzijde te schuiven. Het bevel van de Tuchtcommissie zou uitsluiten dat de Raad zich zou kunnen beroepen op het beroepsgeheim.

Overigens betwist de heer [X] dat met het voorbrengen van de geviseerde documenten geheimen zouden worden prijsgegeven die de cliënten van de heer [A] hem hebben toevertrouwd, nu de vraag om mededeling enkel de kwestie betreft of laatstgenoemde met hemzelf een vorm van samenwerking onderhield.

Ten slotte is hij van oordeel dat het dossier voor verdere behandeling dient te worden verwezen naar de Tuchtcommissie.

D. De ontvankelijkheid van het hoger beroep.

15. Het hoger beroep werd naar de vorm regelmatig en ook binnen de wettelijke termijn tijdig ingesteld.

16. De bestreden beslissing oordeelt over een tussen de partijen betwist punt en legt de Raad een bevel op.

Het is een eindbeslissing in de zin van artikel 19 Gerechtelijk Wetboek en is griefhoudend voor de Raad.

Het recht van hoger beroep is ingesteld om de onwettigheden die door de tuchtrechter in eerste aanleg mochten zijn begaan, te verhelpen en te laten herstellen door het in acht nemen van de wet door de rechter in hoger beroep (Cass. 29 september 1995, www.juridat.be).

Ontbreekt een voorschrift dat het instellen van hoger beroep op een bepaalde grond uitsluit, dan moet worden aangenomen dat een beslissing die door de Tuchtcommissie is gewezen en griefhoudend is, appellabel is.

17. Partij [X] meent dat artikel 880, tweede lid Gerechtelijk Wetboek aan hoger beroep in de weg staat, aangezien het door de Tuchtcommissie opgelegde bevel "overlegging van stukken" betreft.

Evenwel blijkt uit de bestreden beslissing dat het opgelegde bevel geen "overlegging van stukken" betreft met het oog op het bewijs van een ter zake dienend feit, zoals bedoeld in artikel 877 Gerechtelijk Wetboek.

Immers, partij [X] betoogde voor de Tuchtcommissie dat zijn recht van verdediging werd geschonden omdat de Raad naar het bestaan van enkele documenten verwees, terwijl hij van de inhoud van die documenten geen kennis had kunnen nemen, maar die verwijzing de tuchtrechter niettemin zou kunnen beïnvloeden ten zijne nadele.

Anders uitgedrukt, de door de Tuchtcommissie bevolen mededeling van stukken aan "de verdediging" beoogt niet om het bewijs doen te leveren van een ter zake dienend feit, maar om de geschonden geachte wapengelijkheid in een tuchtprocedure te herstellen.

18. De door bedrijfsrevisor [X] voorgedragen exceptie om op grond van artikel 880 Gerechtelijk Wetboek tot de onontvankelijkheid van het hoger beroep te doen besluiten moet dan ook worden verworpen.

19. Ook het verweer volgens hetwelk de Raad geen belang heeft bij het hoger beroep nu hij had toegezegd om zich te schikken naar een eventueel bevel tot mededeling van de geviseerde documenten, kan niet worden gevolgd.

De vermelding in de memorie van de Raad van 12 mei 2009 kan niet beschouwd worden als een berusting aangezien de bestreden beslissing nog niet was uitgesproken.

Het betreft evenmin een afstand van het hoger beroep aangezien het rechtsmiddel nog niet was aangewend.

Overigens verzet de openbare orde er zich tegen dat de Raad, die krachtens artikel 22 §5 IBR-Wet als orgaan van het Instituut zijn opdrachten uitsluitend in het algemeen belang uitoefent, zich er bij voorbaat toe verbindt om een onwettige beslissing niet aan te vechten.

20. Het besluit luidt dan dat het hoger beroep ontvankelijk is.

De grond van het hoger beroep.

21. De tuchtprocedure die tegen partij [X] wordt gevoerd is van die aard dat ze voor gevolg kan hebben dat de betrokkene mogelijk het recht zou worden ontnomen om nog het beroep van bedrijfsrevisor uit te oefenen.

Zodoende heeft de procedure betrekking op de uitoefening van een beroep dat geen openbaar

ambt is en heeft ze als voorwerp het vaststellen van burgerlijke rechten en verplichtingen in de zin van artikel 6.1 van het EVRM.

De rechten en waarborgen verzekerd door artikel 6 EVRM zijn dan ook van toepassing op de voorliggende procedure.

22. Het recht van verdediging, dat een onderdeel vormt van de eerlijke procedure in de zin van artikel 6.1 EVRM en een algemeen beginsel is van openbare orde, betreft in wezen het recht om tegenspraak te kunnen voeren.

Partij [X] beklaagt er zich niet over dat hij tijdens het onderzoek geen tegenspraak heeft kunnen voeren.

Hij steunt zijn grief in verband met de schending van zijn recht van verdediging enkel hierop dat hij de draagwijdte van documenten waarvan de Raad gewag maakt, zelf niet kan vaststellen.

23. Het komt aan de Raad toe om te beslissen over de samenstelling van het tuchtdossier en over de stukken die er deel van uitmaken.

Nochtans moet het dossier volledig zijn, zowel in het belang van de vervolgde partij die zich doeltreffend moet kunnen verdedigen, als van de tuchtinstantie die met kennis van zaken moet kunnen oordelen (Raad van State, arrest van 25 oktober 2005 in de zaak nr. 150.547 en arrest van 27 november 2006 in de zaak nr. 165.138, www. raadvste-consetat.be).

In deze zin moet de vervolgde partij kunnen beoordelen of en in welke mate een bepaald stuk dienstig kan zijn voor zijn verdediging (R.v.St., arrest van 26 juni 1996 in de zaak nr. 60.588, www. raadvste-consetat.be).

24. Evenwel houdt de verplichting om een volledig dossier samen te stellen niet in dat alle geschriften waarnaar wordt verwezen ook effectief moeten worden meegedeeld.

Evenwel kan de Raad van het Instituut niet gehouden zijn om gegevens of bewijsstukken vrij te geven die een onderdeel vormen van een eerder gevoerde tuchtprocedure, aangezien hij bij de uitoefening van zijn taken gehouden is tot het beroepsgeheim.

Inzonderheid wat het tuchtonderzoek betreft, is zulks bepaald in artikel 22 §5 IBR-Wet.

Wordt ten aanzien van een bepaald document door de Raad aangevoerd dat het vertrouwelijk karakter zich tegen de mededeling ervan verzet, en blijkt die redengeving gerechtvaardigd, dan wordt het recht van verdediging van de vervolgde bedrijfsrevisor niet geschonden (Cass. 7 mei 1999, www. juridat.be).

25. Overigens wordt met de mededeling van de inhoud van een stuk, meteen ook gelegenheid geboden om hierover tegenspraak te voeren.

Wordt navolgend betwisting gevoerd over de vraag of de inhoud die door de Raad aan bepaald stuk wordt toegeschreven ook strookt met de werkelijkheid, dan zal de tuchtrechter desgevallend moeten besluiten dat een bewijs niet voorligt.

Immers, een tenlastelegging kan niet worden bewezen verklaard bij ontstentenis van enig bewijsstuk.

Een verwijzing naar een bewijsstuk in een ander tuchtdossier, kan op zich dan ook geen conclusie wettigen dat een bewijs is geleverd, aangezien het stuk bij hypothese niet voorhanden is, bezwarend is voor de vervolgde partij en niet aan tegenspraak werd onderworpen (R.v.St., arrest van 23 december 2008 in de zaak nr. 189.112,www. raadvste-consetat.be).

26. In het voorliggende geval verzet de Raad zich tegen de mededeling van de door partij [X] gevraagde stukken omdat ze een onderdeel vormen van een tuchtonderzoek dat eerder ten laste van een ander bedrijfsrevisor werd gevoerd.

Gelet op de geheimhouding waartoe de Raad is genoopt, verantwoordt die redengeving de weigering om de stukken mee te delen.

27. Ten overvloede weze overwogen dat de Raad de geanonimiseerde beslissing meedeelt die het gevolg is van het bedoelde tuchtonderzoek en deelt hij ook de generieke inhoud mee van de overige geïncrimineerde stukken waarnaar hij verwijst.

28. Het besluit luidt dat het recht van verdediging van partij [X] niet wordt geschonden door de niet-mededeling van de door hem aangegeven stukken.

De Raad werd dan ook onterecht bevolen om die bewijsstukken mee te delen.

De verdere rechtspleging.

29. Rechtspraak in twee instanties wordt door het EVRM niet vereist en is geen algemeen rechtsbeginsel.

Ook in tuchtzaken is artikel 1068 Gerechtelijk Wetboek toepasselijk, naar luid waarvan het hoger beroep de zaak zelf aanhangig maakt bij de appèlrechter.

Enkel in het geval bedoeld in artikel 1068, tweede lid Gerechtelijk Wetboek - wanneer beslist wordt tot zelfs gedeeltelijke bevestiging van een onderzoeksmaatregel - kan er voor de appèlrechter reden bestaan om de zaak terug te wijzen naar de eerste rechter.

30. In het voorliggende geval werd een onbeperkt hoger beroep ingesteld: niets van hetgeen door de Tuchtcommissie werd beslist bleef van het hoger beroep uitgesloten.

De akte van hoger beroep trouwens geeft ook aan dat de Raad verzoekt tot het opleggen van een tuchtsanctie wegens de door hem geciteerde inbreuken.

De uitzondering bedoeld in artikel 1068, tweede lid Gerechtelijk Wetboek is ook niet voorhanden.

31. Nu de zaak zelf voor de Commissie van Beroep aanhangig is, dient deze de zaak verder af te doen.

OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt het hoger beroep en verklaart het gegrond.

Doet de bestreden beslissing teniet,

Verwerpt het verzoek van partij [X]

Stelt de zaak voor verdere behandeling ten gronde vast op de terechtzitting van 28 april 2010 van de Commissie van Beroep om 14 u 30.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op 24 maart 2010 door de Commissie van Beroep (...)".

0380/09/N en 0381/09/N
Commissie van Beroep van 24 maart 2010

(definitieve beslissing)

- *Inbreuk op artikel 144, 6° van het Wetboek van vennootschappen*
- *Inbreuk op artikel 144, 4° van het Wetboek van vennootschappen*
- *Inbreuken op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.*
- *Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming*
- *Inbreuken op de algemene controlenormen*
- *Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.*

"(...)

In de gevoegde zaken 0380/09/A(...)/N en 0381/09/A(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), die verschijnt en wordt bijgestaan door zijn advocaat, Mter (...).

* * *

A. De rechtspleging.

01. Bij aangetekende brief van 5 november 2009 heeft bedrijfsrevisor [X] – verder geciteerd als "de bedrijfsrevisor" – hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van de Tuchtcommissie die op 6 oktober 2009 werd uitgesproken.

Per aangetekende brieven van 6 oktober 2009 werd deze beslissing genotificeerd aan de bedrijfsrevisor, aan de Raad van het Instituut, aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI) en aan de procureur-generaal te (...).

02. De bedrijfsrevisor en zijn advocaat werden gehoord op de terechtzitting van 15 januari 2010. Zij hebben op 12 februari 2010 een laatste syntheseverweerschrift ingediend.

De Raad van het Instituut werd vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...). Hij heeft op 28 januari 2010 een synthesememorie ingediend die de vorige vervangt.

B. Het onderwerp van het beroep.

03. De beroepen beslissing oordeelt over de tuchtvordering die door de KVI werd aanhangig gemaakt bij haar verwijzingsbeslissingen van 12 december 2008.

Aan de beide beslissingen tot verwijzing ligt telkens een verslag van de Raad ten grondslag. De twee verslagen, waarvan het éne dateert van 16 mei 2008 en het tweede van 26 mei 2008, werden bij brieven van 26 mei 2008 overgemaakt aan de KVI met toepassing van artikel 53, lid 1 van de wet van 22 juli 1953, verder geciteerd als "IBR-Wet".

04. Het eerste raadsverslag aan de KVI van 16 mei 2008 vindt zijn oorsprong in een vervroegde kwaliteitscontrole betreffende het jaar 2006. De Raad ziet inbreuken op bepalingen uit het Wetboek van Vennootschappen, op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en op drie types van beroepsnormen: de norm betreffende de permanente vorming, verschillende paragrafen van de algemene controlenormen en een paragraaf betreffende de inbreng in natura.

Het tweede raadsverslag aan de KVI van 26 mei 2008 betreft een vermeende schending door de bedrijfsrevisor van een injunctie die hem op 23 januari 2008 werd gegeven in verband met het verlenen van inzage aan een confrater die hem in een commissarisopdracht was opgevolgd.

05. De KVI vermeldt in ieder van de twee beslissingen dat ze de opmerkingen van de Raad vervat in diens verslagen tot de hare maakt en stelt verder vast dat de opmerkingen die de bedrijfsrevisor per brief van 30 oktober 2008 indiende, de materialiteit van de hem verweten feiten bevestigen.

Ze leidt daaruit af dat die opmerkingen niet van aard zijn om te concluderen dat de door de Raad aangevoerde feiten geen aanleiding zouden kunnen vormen voor voldoende tenlasteleggingen.

06. De Tuchtcommissie verklaart de tenlasteleggingen in alle onderdelen gegrond en legt de bedrijfsrevisor als sanctie een schorsing op gedurende drie maanden.

Ten aanzien van de miskenning van de injunctie stelt de Tuchtcommissie vast dat ten tijde van de bedrijfsrevisor niet de nodige stukken heeft ter beschikking gesteld van zijn opvolger, dat dit ook nog niet helemaal het geval was toen de injunctie werd gegeven en ook nadien niet.

Verder stelt ze vast, zo er al veel verbetering merkbaar was in de werkwijze van de bedrijfsrevisor bij een volgende controle, dit niet wegneemt dat ten tijde van de controle die aan de verwijzing ten grondslag ligt, de bedrijfsrevisor niet werkte in overeenstemming met de controlenormen.

Bij de vaststelling van de strafmaat houdt ze rekening met volgende elementen: tuchtrechtelijke antecedenten, de talrijkheid van de inbreuken en het feit dat ze schade hadden kunnen berokkenen aan de betrokken vennootschappen of aan derden en het gebrek aan confraterniteit bij de opvolging.

C. De grieven en de standpunten.

07. Betreffende de tenlastelegging omtrent de miskenning van een injunctie die op 28 januari 2008 door de Raad werd gegeven, meent hij dat hem geen tekortkoming kan worden verweten.

Hij wijst in dit verband naar gesprekken die in al in februari 2005 werden gevoerd tussen hemzelf en de opvolgende confrater. De stroevere houding zou eerst dateren nadat de opvolger vroeg om aanpassing van een eerder opgesteld commissarisverslag. In elk geval was hij de overtuiging toegedaan dat zijn opvolger over voldoende informatie beschikte om zijn mandaat uit te oefenen.

08. Omtrent de tenlasteleggingen die gesteund zijn op het verslag van de Commissie Kwaliteitscontrole betoogt de bedrijfsrevisor vooreerst dat er verregaande discrepantie bestaat tussen dit verslag en het verslag dat door de gemandateerde bedrijfsrevisor werd opgesteld.

Inzonderheid blijkt volgens hem uit dit laatste dat de controlerende bedrijfsrevisor slechts vier negatieve appreciaties gaf en voor het overige aangaf dat het gecontroleerde punt een positief of aanvaardbaar resultaat gaf.

Naar zijn inzien geeft de Raad aan het onderzoeksverslag een draagwijdte die het niet heeft. Ook zou de brief die hij op 1 augustus 2007 heeft gericht aan de Commissie Kwaliteitscontrole niet steeds correct worden geduid.

09. Betreffende ieder van de tenlasteleggingen voert de bedrijfsrevisor ook punctueel verweer om aan te geven hetzij dat een bewijs ervan niet voorligt, hetzij dat het gewicht van de inbreuk dient te worden gerelativeerd wegens het formeel karakter ervan of de bepaald geringe weerslag ervan materieel beschouwd.

Ten slotte betoogt hij dat de Tuchtcommissie een sanctie heeft toegemeten die in geen enkele verhouding staat tot de ernst van de tekortkomingen.

Zijn algemeen besluit luidt dat de tenlasteleggingen ongegrond moeten worden verklaard en dat minstens de strafmaat aanzienlijk dient te worden verminderd, rekening houdend met de billijkheid en het evenredigheidsbeginsel. Een schorsing gedurende een periode van drie maanden bijzonder verstrekkende gevolgen met zich zou brengen voor het kantoor waarin hij de enige bedrijfsrevisor is.

In dit laatste verband verwijst hij de rechtspraak van de Commissie van Beroep, die aanvaardt dat ook rekening wordt gehouden met het passende gevolg dat de bedrijfsrevisor heeft verleend aan eerder geformuleerde aanbevelingen en met de ontstentenis van schade aan derden.

10. De Raad meent dat ook na de mededeling van bijkomende bewijsstukken door de bedrijfsrevisor alle tenlasteleggingen bewezen blijven en dat de betrokkene in werkelijkheid verlichting van de opgelegde sanctie nastreeft.

Betreffende de beweerde discrepantie tussen de formulering in het verslag van de Commissie Kwaliteitscontrole en de conclusies die de Raad eruit trekt enerzijds en de bevindingen van de bedrijfsrevisor-inspecteur anderzijds, doet hij opmerken dat de genoemde Commissie die bevindingen volkomen soeverein anders kon appreciëren op grond van de horing die plaats vond op 20 april 2007. Het oordeel van de bedrijfsrevisor-inspecteur kan de Raad en de Commissie, die haar mandataris is, niet binden.

Verder meent de raad dat ieder van de tenlasteleggingen bewezen blijven.

In dit verband verdedigt hij de stelling dat wanneer het bewijs van de naleving van de normen niet kan worden geleverd op de normatief voorgeschreven wijze, ook moet worden aangenomen dat de bij de controlenormen voorgeschreven werkzaamheden niet werden uitgevoerd.

D. Beoordeling.

I. De rechtspleging in eerste aanleg.

11. Uit de stukken van de rechtspleging voor de Tuchtcommissie blijkt dat deze tijdens de behandeling van de zaak in verschillende samenstellingen zitting heeft gehouden.

Zodoende hebben niet alle leden van de Tuchtcommissie die de beslissing hebben gewezen alle zittingen over de zaak bijgewoond, zoals op straffe van nietigheid

wordt voorgeschreven door artikel 779 Gerechtelijk Wetboek.

De bestreden beslissing dient om die reden dan ook te worden vernietigd.

II. De grond
van de tenlasteleggingen.

12. Uit het beamen door de KVI van de vermeldingen in de twee Raadsverslagen die haar betreffende de bedrijfsrevisor werden bezorgd, blijkt dat de hem ten laste gelegde tekortkomingen de volgende zijn:

a) miskenning van een injunctie die door de Raad werd gegeven: schending van artikel 79 §1 c) van de IBR-wet en van artikel 24 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren;

b) inbreuk op artikel 144, 6° – thans 144,8° – Wetboek van Vennootschappen: in het controleverslag is geen melding gemaakt van de overtreding door de vennootschap van artikel 616 Wetboek van Vennootschappen;

c) inbreuk op artikel 144, 4° – thans 144, 6° – Wetboek van Vennootschappen: het commissarisverslag maakt geen melding dat het jaarverslag van de Raad van Bestuur geen melding bevat over "de voornaamste risico's en onzekerheden";

d) inbreuk op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme: de wettelijke identificatie van de klanten is niet systematisch opgevraagd en bewaard;

e) inbreuk op de norm met betrekking tot de permanente vorming: de historiek van de activiteiten op het vlak van permanente vorming is niet bijgehouden en ook wordt niet aangetoond dat 70% van de vorming uit seminaries bestaat;

f) inbreuk op de paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen: de geuite mening werd niet gegrond op doelgerichte en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden en de controle was ook niet volkomen;

g) inbreuk op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht: de opdracht werd niet uitgevoerd volgens een aangepast werkprogramma;

h) inbreuk op paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen: de werkdocumenten bevatten niet de aantekeningen waaruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen;

i) inbreuk op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen: de mening kon niet steunen op onderzoek van het systeem van interne controle waarvan de doeltreffendheid werd nagegaan;

j) inbreuk op paragraaf 2.5 van de algemene controlenormen: het bewijskrachtig controlemateriaal dat de geuite mening kon staven, ontbreekt;

k) inbreuk op de paragrafen 3.10 en 3.10.1 van de algemene controlenormen: het verslag vermeldt niet dat het jaarverslag van de Raad van Bestuur een door de wet voorgeschreven inlichting niet bevat;

l) inbreuk op paragraaf 4.1 van de norm inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng: het besluit voorgeschreven door deze norm komt niet voor in een goedkeurende verklaring.

Uit het geheel van deze inbreuken wordt ook tekortkoming aan de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren afgeleid.

13. Aan de injunctie die op 23 januari 2008 door de Raad werd gegeven, liggen de moeilijkheden ten grondslag waarmee de opvolging van de BVBA [Y] door bedrijfsrevisor [A] in de commissarisfunctie bij de NV [B] gepaard ging. Die opvolging werd in april 2007 door de algemene vergadering van deze vennootschap beslist.

De opvolgende commissaris heeft in november 2007 de Voorzitter van het IBR ingelicht dat de vragen die hij met twee aangetekende brieven aan zijn voorganger [X] heeft gesteld, onbeantwoord zijn gebleven. Die vragen hadden betrekking op het commissarisverslag dat door laatstgenoemde was afgeleverd op 9 april 2007 betreffende de jaarrekening 2006, maar dat volgens diens opvolger onjuiste vermeldingen bevatte.

14. Navolgend heeft de Raad beslist om de bedrijfsrevisor dwingend op te dragen om zich binnen de veertien dagen te schikken naar de verplichtingen die vervat liggen in artikel 79 §1 c) van de IBR-wet van 22 juli 1953 en in artikel 24 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

De desbetreffende voorschriften betreffen de inzage welke dient te worden verleend in de aangelegde werkdossiers in geval van opvolging door een ambtgenoot. De bedrijfsrevisor dient zich ook op dit vlak confraterneel en welwillend op te stellen.

De injunctie houdt de uitnodiging in om zelf de passende initiatieven te nemen en om binnen de toegemeten tijd aan de Raad de bewijzen over te maken waaruit blijkt dat het passend gevolg werd gegeven.

15. Geen enkel overgelegd stuk doet blijken dat de bedrijfsrevisor zich naar deze injunctie heeft geschikt, niet wat de welwillend te verlenen inzage betreft en evenmin wat de mededeling van de bewijsstukken aan de Raad betreft.

Het verweer van de bedrijfsrevisor dat reeds in 2005 inzage werd verleend en dat hij ervan uitging dat zijn opvolger over voldoende informatie beschikte om zijn opdracht uit te oefenen aangezien

hij de moedervennootschap controleert, is niet dienend.

Verder heeft een brief van 6 februari 2008, die de bedrijfsrevisor stuurde aan zijn opvolger als antwoord op diens brief van 20 oktober 2007 in het geheel geen uitnodigend, maar integendeel een verwijtend karakter.

16. Zodoende is de tenlastelegging die de miskenning van de injunctie viseert, bedoeld onder randnummer 12. a. bewezen.

17. Alle overige tenlasteleggingen betreffen vaststellingen die aan de orde waren nadat een vervroegde kwaliteitscontrole werd uitgevoerd betreffende de werkzaamheden tijdens het werkjaar 2006.

Door een bedrijfsrevisor-inspecteur werd de kantoorwerking en de organisatie ervan in het algemeen onderzocht, evenals een representatief geacht mandaatdossier (2005) en een dossier betreffende een specifieke wettelijke opdracht buiten een mandaat (inbreng in natura).

De controle resulteerde in een verslag van 22 november 2006 dat door de bedrijfsrevisor werd ondertekend met enkele opmerkingen die verwoord werden in zijn begeleidende brieven van 26 november 2006 en 3 januari 2007. Ze hebben betrekking op de algemene beoordeling van de kantoorwerking en op punctuele vaststellingen in het mandaatdossier.

18. Na de rapportering over de inspectie volgde op 20 april 2007 een onderhoud hierover met de Commissie Kwaliteitscontrole. Tijdens dit onderhoud werden de werkdossiers van de gecontroleerde dossiers onderzocht.

Het verslag over dit gesprek werd door de bedrijfsrevisor niet voor akkoord ondertekend. Zijn brief van 1 augustus 2007 als reactie op het verslag bevat kritiek op betwiste vermeldingen in het commissieverslag aangaande volgende rubrieken: het ontbreken van enige analyse van de interne controle, de formalisering van de naleving van de onafhankelijkheidsregels, ontwikkeling van een aangepast auditprogramma in functie van de voorafgaande risicoanalyse, de niet vermelding in het commissarisverslag van een inbreuk inzake de wettelijke reserve een het nazicht van de gebeurtenissen na balansdatum.

19. Betreffende de realiteit van de feiten die ten grondslag liggen aan de tenlasteleggingen bedoeld onder randnummer 12. b. en c. bestaat als zodanig geen betwisting.

De bedrijfsrevisor wijst er op dat de inbreuk op het wettelijke voorschrift inzake de wettelijke reserve geen enkele materiële betekenis had wegens de totale onbelangrijkheid van het betrokken bedrag (1.000 euro), gelet op de omvang van de balanscijfers (miljoenen euro's).

Betreffende de afwezigheid van vermelding in het jaarverslag van de raad van bestuur van de voornaamste risico's en onzekerheden, betoogt hij dat het desbetreffende wettelijk voorschrift heel kort (één week) voor de indiening van het jaarverslag en voor het commissarisverslag (tien dagen) in voege is getreden.

20. De bedoelde inbreuken moeten nochtans bewezen worden verklaard.

De tenlastelegging geformuleerd onder randnummer 12. k) hangt samen met de feiten geviseerd onder randnummer 12. b. en c. aangezien zij er rechtstreeks uit afgeleid is, zodat zij eveneens bewezen dient te worden verklaard.

21. De feiten die ten grondslag liggen aan de tenlastelegging vermeld onder randnummer 12. d) worden evenmin betwist.

De identiteitsgegevens die krachtens de vermelde wet van 11 januari 1993 dienen te worden opgevraagd en bijgehouden, waren in het betrokken mandaatdossier niet voorhanden.

Die tenlastelegging is eveneens bewezen.

22. Betreffende de ten laste gelegde tekortkoming aan de norm inzake permanente vorming moet worden vastgesteld dat de bedrijfsrevisor op het ontwerp verslag van de bedrijfsrevisor-inspecteur heeft gereageerd met de melding dat voor de opvolging van de permanente vorming wel degelijk een elektronisch registratiesysteem wordt gebruikt en dat dit voor alle bedrijfsrevisoren en kantoormedewerkers wordt gebruikt.

Van dergelijke registratie worden als bewijs nu ook uitprinten overgelegd die op naam van de bedrijfsrevisor (2005 – 2006 – 2007) evenals op naam van een medewerkster (2006) zijn bijgehouden.

Verder moet worden vastgesteld dat de op naam van bedrijfsrevisor vastgelegde registraties wegens permanente vorming het aantal effectieve 40 uren op basis van een tijdshorizon van drie jaar overschrijdt. De geregistreerde activiteiten beantwoorden ook aan diegene vermeld onder artikel 6 van de norm met betrekking tot de permanente vorming.

Ook dient overwogen dat de verhoudingen tussen de verschillende activiteiten, vermeld onder artikel 6, tweede lid van de betrokken norm slechts een inspanningsverplichting betreft.

Tenslotte moet worden vastgesteld dat de bedrijfsrevisor ook nooit een aanbeveling kreeg met toepassing van artikel 8 van de norm, zodat hij ook geen reden had om aan te nemen dat de Raad zijn permanente vorming als onvoldoende beschouwde.

23. Zodoende kan de tenlastelegging wegens tekortkoming aan de norm inzake permanente vorming niet bewezen worden verklaard.

24. Betreffende de tenlasteleggingen die de door de bedrijfsrevisor verrichte auditwerkzaamheden in enge zin betreffen werpt de betrokkene tegen dat het raadsverslag veel scherpere conclusies voorstelt dan de bevindingen van de inspecteur-bedrijfsrevisor toelaten.

Hieromtrent dient te worden overwogen dat de werkzaamheden en bevindingen van de betrokken inspecteur slechts de voorbereidende fase betreffen van de werkzaamheden van de Commissie Kwaliteitscontrole en dat deze commissie ter uitvoering van het mandaat dat de Raad haar heeft verstrekt een ontwerp van verslag kan aanvaarden, maar op grond van eigen nader onderzoek (gesprekken, documentenstudie) zulk ontwerp eventueel ook kan aanscherpen of invalideren.

Enkel de bevindingen van de Commissie Kwaliteitscontrole leveren de eindbeoordeling en een "discrepantie" met andere pertinente documenten kan op dat vlak dan ook niet voorhanden zijn.

25. De bedrijfsrevisor bekritiseert ook de redenering die door de Raad wordt gehuldigd inzake het bewijs van een inbreuk, die hij afleidt uit het enkele feit dat de uitvoering van een door een controlenorm voorgeschreven verrichting niet wordt aangetoond zoals de normen wordt voorgeschreven.

In dit verband moet worden aangenomen dat de ontstentenis van de vorm waarvan in beginsel krachtens de norm wordt aangenomen dat die een bewijs levert wanneer zijn voltrekking uit de werkpapieren blijkt, niet per se het besluit wettigt dat de controleverrichting niet werd uitgevoerd.

Inzonderheid kunnen overeenstemmende vermoedens, mede opgebouwd vanaf andere documenten dan diegene die gewoonlijk tot het administratief werkdossier behoren of dienden te behoren, eveneens een redelijke conclusie wettigen dat een controle werd uitgevoerd.

26. Om de inbreuk op de algemene controlenormen 1.1 en 1.4 te staven en zodoende te stellen dat de in het mandaatdossier gevormde mening niet werd gegrond op doelgerichte en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden en dat de controle niet volkomen was, voert de Raad aan dat de naleving van de onafhankelijkheidsregels onvoldoende werd gedocumenteerd, dat het nazicht van de werkzaamheden verricht door medewerkers niet werd geformaliseerd, dat noch de risicoanalyse noch het nazicht van de interne controle werd gedocumenteerd en dat dit laatste euvel ook geldt voor de werkzaamheden inzake milieuproblematiek. Niet-beantwoorde klantenconfirmaties werden niet alternatief gecontroleerd en de controle op gebeurtenissen na balansdatum werden onvoldoende geformaliseerd.

27. Inzake milieuproblematiek blijkt het gecontroleerde dossier geen risico-dossier te zijn stelt de inspecteur-bedrijfsrevisor dat er beter een "meer formeel spoor" zou zijn van de werkzaamheden. Er bleek dus wel enig bewijs van de werkzaamheden voorhanden en de Commissie Kwaliteitscontrole heeft hierover zelf niets bijkomend of afwijkend vastgesteld.

Het bewijs van een tekortkoming aldus begrepen dat de aangelegenheid geen aandacht zou hebben genoten ligt dus niet voor.

28. Ook met betrekking tot de gebeurtenissen na balansdatum kan de toestand niet herleid worden tot een afwezigheid van controle en zelfs niet van niet bewezen controlewerkzaamheid.

Op de laatste passus uit het verslag van de Commissie (verhandeling met de USA) heeft de bedrijfsrevisor gerepliceerd dat het om een kennelijke vergissing moest gaan (element uit een dossier dan hem niet aanbelangt) en hierin wordt hij niet tegengesproken.

De inspecteur-bedrijfsrevisor besloot op dit punt tot overeenstemming met de normen en de Commissie zelf heeft ook op dit punt geen afwijkende vaststelling verricht.

Bewijs van tekortkoming ligt ook op dit punt niet voor.

29. De formalisering van de review van de werkzaamheden verricht door medewerkers kon volgens de inspecteur-bedrijfsrevisor beter, al meldde hij er meteen bij dat in het gecontroleerde dossier, de bedrijfsrevisor zelf belangrijke werkzaamheden had uitgevoerd. De Commissie Kwaliteitscontrole vermeldt op dit punt geen specifieke gegevens die zulks tegenspreken. De bedrijfsrevisor zelf heeft gerepliceerd dat hij bij alle werkzaamheden verricht door de medewerkers zelf ook aanwezig was.

Verder blijkt uit overlegde kopies uit het werkdossier (werkfiche) dat de activiteit van de medewerker werd nagetrokken door de bedrijfsrevisor.

In die omstandigheden kunnen de vaststaande feiten niet wettigen dat op dit punt een tekortkoming worden bewezen verklaard.

30. Daarentegen staat het euvel inzake de niet-opvolging van klantenconfirmaties vast: de bedrijfsrevisor heeft het feit bevestigd en de verklaring ervoor doet niet af aan de tekortkoming.

Met deze tekortkoming gaat overigens de geïncrimineerde tekortkoming aan paragraaf 2.5 van de

algemene controlenormen gepaard.

Ook inzake documenteren van de naleving van de onafhankelijkheidsregels schoot de controle tekort. Ter discussie stond niet of de regels werden nageleefd, maar de bedrijfsrevisor stelt zelf dat hij het controleprogramma heeft aangevuld met een geëigende checklist om dit vlak behoorlijk te scoren.

Verder kan ook niet ernstig worden betwist dat de risico-analyse en het nazicht van de interne controle niet behoorlijk waren gedocumenteerd.

De bedrijfsrevisor heeft zelf toegegeven dat op het ogenblik van de inspectie slechts acht mandaatdossiers waren geëvalueerd op het vlak van de interne controle. Hij verklaarde meer tijd nodig te hebben om dit voor het geheel van de gecontroleerde ondernemingen rond te krijgen.

Overigens, anders dan de bedrijfsrevisor voorhoudt is het ontbreken van risico-analyse voor het gecontroleerde dossier (...) wel degelijk relevant nu de aard van de bedrijfsactiviteit (...) voor gevolg heeft dat het gebeuren (aard, hoeveelheid, kwaliteit van geleverde en verkochte producten) zich moeilijker door controle laat grijpen.

Op deze punten moet de tekortkoming aan de normen 1.1 en 1.4 en 2.5 wel degelijk bewezen worden verklaard.

31. De tenlastelegging wegens het gebruik van een onaangepast werkprogramma, en zodoende de tekortkoming aan de controlenorm 2.1 is in deze zin terecht, dat uit de boven vermelde vaststelling inzake ontoereikende evaluatie van interne controle en afwezigheid van risico-analyse volgt dat het programma niet adequaat aangepast was.

Ook geeft de bedrijfsrevisor zelf toe dat de formalisering van de controleverrichtingen op verschillende punten diende te worden bijgestuurd en na de controle ook effectief werd aangepast.

Zodoende bevatten de werkdocumenten inderdaad niet alle aantekeningen waaruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen, zoals nochtans voorgeschreven door de paragraaf 2.2. van de algemene controlenormen.

Met deze tekortkoming gaat ook de inbreuk gepaard op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen, aangezien de doeltreffendheid van het systeem van interne controle niet voor alle ondernemingen werd nagegaan.

Deze besproken tekortkomingen staan dan ook vast.

32. Wat ten slotte de tenlastelegging betreft in verband met de verslaggeving over een inbreng in natura, heeft de inspecteur-bedrijfsrevisor vastgesteld dat het verslag alle gegevens bevat die inhoudelijk vereist zijn, dat alle uitgevoerde werkzaamheden ook worden beschreven, maar dat al die beredeneerde elementen niet in het eindbesluit waren verwoord.

Hij heeft het hierbij over de vermelding van de toegepaste waarderingsmethoden en over "het overeenkomen met het aantal en nominale of fractiewaarde van de tegen de inbreng uit te geven aandelen".

Punt 4.1.2. uit de bedoelde controlenorm geeft onder punt c) aan dat een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud minstens moet vermelden dat de door de partijen weerhouden waarderingsmethode bedrijfseconomisch verantwoord is, evenals dat de waardebepaling waartoe die methode leidt tenminste overeenkomt met het aantal en de nominale waarde of de fractiewaarde van de uit te geven aandelen.

Aangezien deze vermelding ontbrak en het een minimumnorm betreft, staat de inbreuk vast op het aangegeven onderdeel van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng die op 7 december 2001 door de Raad in gewijzigde vorm werd goedgekeurd en van toepassing is sedert 1 april 2002.

33. Ten aanzien van de passende tuchtsanctie die moet worden opgelegd overweegt de Commissie van Beroep het volgende.

De tekortkoming aan de injunctie die door de Raad werd gegeven, valt niet te rijmen met een waardige uitoefening van het beroep.

Met uitzondering voor de tenlasteleggingen bedoeld onder randnummer 12. b), c), d) en k), die overigens punctuele tekortkomingen betreffen van eerder mineur belang, kunnen de overige bewezen verklaarde tekortkomingen niet van die aard dat de bedrijfsrevisor de desbetreffende controlenormen zondermeer zou hebben veronachtzaamd, maar wel dat een vereist geacht kwaliteitsniveau niet in alle opzichten werd bereikt.

Het vastgestelde ontoereikende kwaliteitsniveau betreft anderzijds ook wel een aspect van de beroepsuitoefening dat fundamenteel geworden is: de behoorlijke formalisering van de uitgevoerde werkzaamheden.

Ook is van belang dat zo de aard van de vastgestelde tekortkomingen wel het vertrouwen van derden in de uitoefening van het beroep zou kunnen aantasten, ze in concreto geen enkele schade aan derden hebben berokkend.

34. De bedrijfsrevisor heeft ook wel een disciplinair verleden.

Nochtans kan de doorwerking van dit verleden niet mateloos worden aanvaard.

Artikel 32 § 1 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren bepaalt trouwens dat de waarschuwing en berisping

na vijf jaar automatisch worden gewist.

Ook een korte schorsing die ouder is dan tien jaar kan niet meer doorwegen bij de huidige afweging van de passende sanctie, te meer dat de feiten die voorheen werden ten laste gelegd, geen enkel verband vertonen met de thans vervolgde inbreuken.

35. Ten slotte overweegt de Commissie dat de zwaarte van de sanctie het realiseren van de doelstelling ervan niet mag bezwaren.

Er werd vastgesteld, niet dat de beroepsuitoefening globaal tekort schiet, maar dat de kwaliteit ervan op sommige punten beduidend dient te worden verbeterd.

36. Als tuchtsanctie wordt een schorsing van één maand opgelegd.

OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak:

Verklaart het hoger beroep ontvankelijk en gegrond.

De bestreden beslissing wordt vernietigd.

Beslist opnieuw over de tenlasteleggingen,

Voegt de zaken 0380/09/A(...)/N en 0381/09/A(...)/N

Verklaart de tenlasteleggingen bewezen voor het vermelde onder randnummer 12. van deze beslissing onder de letters a), b), c), d), k) en l).

Verklaart de tenlasteleggingen bewezen voor het vermelde onder randnummer 12. van deze beslissing onder de letters f), g), h), i). en j), maar enkel uit hoofde van de feiten aangegeven onder de randnummers 30. en 31. en verklaart ze niet bewezen voor het overige.

Verklaart de tenlastelegging voor het vermelde onder randnummer 12. onder letter e) niet bewezen.

Legt de bedrijfsrevisor als tuchtsanctie een schorsing op gedurende één maand.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op 24 maart 2010 door de Commissie van Beroep (...)".

0386/09/N
Commissie van Beroep van 11 juni 2010

(definitieve beslissing)

- *Inbreuken op de onafhankelijk-heidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen – art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 – art. 14 § 1 W. 22 juli 1953)*
- *Inbreuken op de algemene controlenormen en aanbevelingen*
- *Inbreuken op paragrafen 1.3, 2.1, 2.2, 2.4, 2.5 en 3.14 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.*
- *Onwaardig gedrag.*

"(...)

In de zaak 0386/09/A(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), die persoonlijk verschijnt.

* * *

A. Over de rechtspleging.

01. De Commissie van Beroep werd door bedrijfsrevisor [X] geadieerd bij een aangetekend schrijven van 15 december 2009, waarbij hij beroep instelt tegen de beslissing van de Tuchtcommissie van 17 november 2009.

02. De Commissie van Beroep heeft de betrokkene een eerste maal gehoord op de terechtzitting van 3 maart 2010.

Op 28 april 2010 heeft ze beslist dat het debat diende te worden heropend.

03. De betrokken revisor werd gehoord op de terechtzitting van 17 mei 2010, waar de zaak geheel werd hernomen. Hij heeft op 6 mei 2010 een aanvullend verweerschrift met een bijkomend overtuigingstuk ingediend.

04. De Raad van het Instituut ('de Raad') werd vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...), die het standpunt van de Raad mondeling heeft toegelicht.

B. De feiten, de tenlasteleggingen en de bestreden beslissing.

05. De bestreden beslissing oordeelt over de tuchtvordering die door de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (verder geciteerd als KVI) werd aanhangig gemaakt bij de verwijzingsbeslissing van 08 juni 2009.

Aan de beslissing tot verwijzing ligt een verslag van de Raad ten grondslag van 6 maart 2009, dat bij brief van 16 maart 2009 werd overgemaakt aan de KVI met toepassing van artikel 53, lid 1 van de wet van 22 juli 1953, verder geciteerd als 'IBR-Wet'.

06. Het raadsverslag van 6 maart 2009 vindt zijn oorsprong in een klacht die twee advocaten op 2 oktober 2007 hebben ingediend aangezien ze de mening toegedaan waren dat bedrijfsrevisor [X] zou tekort geschoten zijn in de uitoefening van zijn taken als commissaris van de BVBA [A].

In dat verband voeren ze aan dat er mogelijk gelden die bestemd waren om roerende voorheffing te voldoen van hun bestemming werden afgewend door hun transfert naar een Bvba [B], waar de heer [X] ook het commissarisambt vervult, terwijl de commissaris hierover niets vermeldde in zijn commissarisverslag en zijn echtgenote bestuurder is van de laatstgenoemde vennootschap.

07. Binnen het kader van een door de Commissie van Toezicht gevoerd onderzoek werd bedrijfsrevisor [X] op 25 januari 2008 gehoord en heeft deze ook navolgend bewijsstukken en schriftelijke toelichting verstrekt.

Daaruit is ondermeer gebleken dat de vennootschappen [A] en [B] aanvankelijk tot eenzelfde groep behoorden, dat [B] alle belangen van [A] behartigde en in die hoedanigheid ook betalingen voor haar rekening uitvoerde, dat [B] einde 1996 werd afgestoten en dat bedrijfsrevisor [X] sedert 2 juni 1998 er geen commissarismandaat meer vervult.

Ook is toegelicht dat [A] roerende voorheffing (10%) diende in te houden en af te dragen aan de fiscus wegens een intercompany lening, dat die voorheffing reeds in 1994 achterstallig was en het bedrag ervan in 2005 werd overgemaakt aan [B].

Verder werd gesteld dat anno 2006 [B] de boekhouding verrichtte voor [A], terwijl de echtgenote van bedrijfsrevisor [X] er zaakvoerder was en hijzelf commissaris bij [A].

De Commissie van Toezicht heeft ook onderzoek verricht naar de controleverrichtingen die door de bedrijfsrevisor waren uitgevoerd en de documentatie van het mandaatdossier doorgenomen.

08. Op grond van de toen voorliggende gegevens opperde de Commissie van Toezicht dat de verslaggeving op fiscaal vlak tekort schoot aangezien de aangifte in de roerende voorheffing niet tijdig werd opgesteld en er ook geen interesten op de belastingschuld werden geboekt.

Ook zag ze een probleem in verband met de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn commissarisambt.

09. Op 30 april 2008 bezorgde bedrijfsrevisor [X] het verslag betreffende het onderhoud van 25 januari 2008 -dat hem op 17 april 2008 was toegezonden- terug voor akkoord *"onder voorwaarde dat rekening gehouden wordt met de in de begeleidende brief gemaakte opmerkingen"*.

Die opmerkingen hebben betrekking op het einde van de door [B] geleverde boekhoudkundige prestaties per 27 april 2006, de benoeming als zaakvoerder van zijn echtgenote nà die beëindiging en de contacten die hij als commissaris van [A] onderhield met de vertegenwoordigers van [B].

10. In zijn verslag aan de KVI vermeldt de Raad tenlasteleggingen en inbreuken in drie rubrieken.

a. De Raad ziet inbreuken op de voorschriften inzake onafhankelijkheid, inzonderheid op artikel 183ter, 2° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen en artikel 133,§1 van dit wetboek.

Ook in verband met de onafhankelijkheid worden de algemene controlenorm 1.2, de artikelen 6 en 7 van het koninklijk besluit van 10 januari betreffende de plichten van de bedrijfsrevisor en artikel 14 §1 van de huidige IBR-wet (artikel 8 §1 van de oude IBR-wet-) als geschonden voorschriften aangemerkt.

b. Verder worden zeven inbreuken op de algemene controlenormen en de aanbevelingen ten laste gelegd als volgt:

- op paragraaf 1.1 van de algemene controlenorm: er is vastgesteld dat in het dossier [A] geen saldobevestigingen bij klanten, leveranciers, banken en advocaten werden opgevraagd;
- op paragraaf 1.3 van de algemene controlenormen: de bedrijfsrevisor heeft de toelichting (jaarrekening 2005) niet gecontroleerd: ze vermeldde vervallen fiscale schulden terwijl zulks niet het geval was;
- op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen: in het commissarismandaat [A] werd geen werkprogramma gebruikt;
- op paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen: de werkzaamheden werden onvoldoende gedocumenteerd: het mandaatdossier bevat geen documenten inzake het nazicht van de interne controle en van de toelichtingen bij de jaarrekening; ook samenvattende auditmemoranda, vastlegging van de relatie tussen de opinie en onderliggende controlewerkzaamheden en per rubriek geformuleerde besluiten over de resultaten van de controles ontbreken;
- op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen: het gecontroleerde mandaatdossier doet niet blijken dat controle en evaluatie van de interne controle en de algemene organisatie werd uitgevoerd;
- op paragraaf 2.5 van de algemene controlenormen: de uitgevoerde werkzaamheden zijn onvoldoende gedocumenteerd: zo werden er geen saldobevestigingen verstuurd;
- op paragraaf 3.14 van de algemene controlenormen: er is in het commissarisverslag geen melding gemaakt van de onjuiste weergave in de toelichting bij de jaarrekening inzake belastingschulden.

c. Ten slotte wordt de bedrijfsrevisor ook onwaardig gedrag ten laste gelegd.

Zulks wordt afgeleid uit de enkele miskenning van de vigerende wetgeving en reglementering.

11. In haar beslissing tot verwijzing van 8 juni 2009 formuleert de KVI één overweging ten gronde: "de beweringen van de heer [X] opgenomen in zijn verweerschrift zijn onvoldoende van aard om de materialiteit van de vaststellingen die aanleiding geven voor tuchtvervolging te weerleggen" .

Ze beaamt verder de motieven die opgenomen zijn in het raadsverslag waardoor ze werd geadieerd.

In een brief van 15 april 2009 had de bedrijfsrevisor alle tenlasteleggingen uitvoerig betwist en acht stavingstukken toegevoegd.

12. De Tuchtcommissie verklaart de tenlasteleggingen in alle onderdelen gegrond en legt de bedrijfsrevisor als sanctie een schorsing op gedurende één jaar.

Inzake de onafhankelijkheid overweegt ze dat er minstens medewerking is geweest van bedrijfsrevisor [X] bij de opmaak van de boekhouding van de gecontroleerde vennootschap. De fiscale aangifte was door hem ondertekend. Ook wordt bewezen verklaard dat de echtgenote

van de bedrijfsrevisor een 'tijdlang zaakvoerder is geweest van de accountancyvennootschap die de boekhouding van NV [A] verzorgde'.

Omtrent de miskenning van controlenormen stelt de Tuchtcommissie vast dat de bedrijfsrevisor 'er geen volwaardige dossiers op na hield'. Ze stelt dat de tegenbewijzen die de betrokkene aanbrengt de dossierstukken niet weerleggen.

Bij de vaststelling van de strafmaat houdt ze rekening met volgende elementen: drie tuchtrechtelijke antecedenten, het belang van de onafhankelijkheid die de geloofwaardigheid van het beroep betreft en het feit dat de inbreuken op de controlenormen een verregaande nonchalance bij de uitoefening van het mandaat doen blijken.

C. De grieven en de standpunten.

13. De vertegenwoordiger van de Raad handhaaft het standpunt dat verwoord is in het raadsverslag aan de KVI.

Hij wijst er op dat de betrokken bedrijfsrevisor niet betwist dat hij de gecontroleerde vennootschap op fiscaal vlak heeft vertegenwoordigd.

Verder laat hij opmerken dat voor de Commissie van Toezicht en de KVI geen rekening kon worden gehouden met de thans voor de Commissie van Beroep aanvullende ingediende bewijsstukken.

Inzake de documentatie van het mandaatdossier-[A] wijst hij er op dat voor de controle in 2006 (jaarrekening 2005) de documentatie een attest uit 2007 bevat, hetgeen er op wijst dat het naderhand werd toegevoegd.

14. De bedrijfsrevisor beklaagt zich in het algemeen dat hem voor de Tuchtcommissie niet de nodige tijd werd gegund om zijn standpunt toe te lichten.

Hij vraagt de Commissie van beroep om te zeggen dat hij geen inbreuken heeft begaan en om de hem opgelegde schorsing teniet te doen.

Verder benadrukt hij dat hij nooit boekhoudkundige prestaties voor [A] heeft verstrekt en dat uit de vaststaande chronologische gegevens blijkt dat er geen probleem in verband met de onafhankelijkheid heeft bestaan naar aanleiding van het functioneren van hemzelf en van zijn echtgenote in de verhouding tussen de vennootschappen [A] en [B].

Hij oppert dat de loutere ondertekening van de belastingaangifte na de invulling ervan met cijfers die door de raad van bestuur zijn meegedeeld, niet verboden is voor de commissaris. Onder artikel 12 §2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994, waar het toegelaten opdrachten betreft 'die voortvloeien uit de revisorale opdracht', zou daarvoor ruimte bestaan.

Ten slotte wijst hij er op hij dat de vereiste documentatie bij de controleverrichtingen wel degelijk beschikbaar is in het permanent dossier, maar dat de Commissie van Toezicht niet om overlegging ervan heeft gevraagd. Hij verwijst in dat verband ook naar zijn commentaar van 30 april 2008 op het verslag dat hem werd toegezonden en op de commentaar van 15 april 2009, vergezeld van bewijsstukken, gericht aan de KVI.

D. Beoordeling

Wat de onafhankelijkheid betreft.

15. Het staat vast dat bedrijfsrevisor [X] in september 2005 aangiftes in de roerende voorheffing heeft ingevuld voor rekening van de door hem gecontroleerde vennootschap [A].

Ook blijkt dat hij de fiscale documenten voor het boekjaar 2005 heeft ondertekend als 'mandataris' en de jaarrekening die als bijlage bij de aangifte in de vennootschapsbelasting werd gevoegd heeft ondertekend met de vermelding 'gewaarmerkt als juist' (certifié exact).

In een verweerschrift stelt hij dat die diensten begrepen waren in de honorering van zijn mandaat als commissaris.

16. Artikel 12 § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren schrijft voor: *"met uitzondering van de vertegenwoordiging in het kader van andere wettelijke opdrachten of van opdrachten die onvermijdelijk gepaard gaan met zijn revisorale opdracht of die eruit voortvloeien, mag de bedrijfsrevisor geen andere functie, mandaat op opdracht aanvaarden die hem ertoe zou brengen zich in te laten met het beheer van de onderneming, of de onderneming te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid dan ook"*.

Het voorschrift behoort tot de *'Bijzondere regels inzake onafhankelijkheid bij het uitvoeren van een revisorale opdracht'*.

17. Het voltrekken van een fiscale aangifteformaliteit in naam en voor rekening van een onderneming berust op de rechtsfiguur vertegenwoordiging.

Die opdracht, die niet behoort tot een wettelijke opdracht en ook geen opdracht vormt die onvermijdelijk gepaard gaat met de revisorale opdracht en er ook niet uit voortvloeit, mag niet door een bedrijfsrevisor worden vervuld.

Derhalve heeft de betrokken bedrijfsrevisor de voormelde regel inzake onafhankelijkheid geschonden.

18. Wat het presteren van boekhoudkundige diensten aan de gecontroleerde vennootschap betreft, overweegt de Commissie van beroep het volgende.

Een overgelegd attest van 23 april 2008 doet blijken dat de

boekhouding van de gecontroleerde vennootschap [A] werd verricht door de heren P.T. en J.F., die afgevaardigd bestuurder en aandeelhouder waren, en daarbij optraden voor rekening van de Bvba [B], die geen accountancy-vennootschap is. Nadat [B] zich met ingang van einde oktober 2005 niet meer met het dagelijks bestuur van [A] inliet, heeft de heer J.F. die boekhouding behartigd en de rekeningen van 2005 en 2006 afgesloten.

Verder licht de bedrijfsrevisor [X] toe dat de opgave van het door hem gepresteerde aantal uren en het daarbij gemaakte onderscheid tussen 'bedrijfsrevisor' ('prestations reviseurs d'entreprises') en 'boekhouder' (prestations comptables) niet slaan op de inhoud van het gepresteerde, maar wel op de persoon die presteerde. De vermelding 'prestations comptables' betreffen de prestaties van zijn medewerker, die lid is van het BIBF. Alle op dat document in detail vermelde geleverde prestaties betreffen evenwel auditwerkzaamheden.

Hij lichtte hierover mondeling nader toe dat de honoraria eenvoudig niet toelieten om ook boekhoudkundige prestaties te dekken en wees er op dat geen enkele bijkomende prestatie door hem aan [A] werd gefactureerd.

Ook blijkt uit overgelegde bewijsstukken dat de boekhouding van [A] werd gevoerd op basis van haar eigen boekhoudpakket (...). De verklaring van de betrokkene luidt verder dat de vermelding van een hem toebehorend boekhoudprogramma op een document met boekhoudkundige data en door hem aangebrachte aantekeningen uitsluitend te maken hebben met door hem uitgevoerde controleverrichtingen op de door [A] aangeleverde data (voorlopige proef- en saldibalans, details van grootboekrekeningen in boekhoudpakket (...)).

19. Op basis van deze gegevens kan niet worden besloten dat de bedrijfsrevisor boekhoudkundige prestaties heeft verricht voor de door hem gecontroleerde vennootschap [A].

Inzonderheid kunnen die feiten ook niet de conclusie wettigen dat de bedrijfsrevisor fouten in de boekhoudkundige bedrijfsdocumenten zelf zou gecorrigeerd hebben of de rekeningen zou hebben afgesloten.

Zo uit die gegevens wel moet worden afgeleid dat voor sommige boekingen de verrichtingen van de bedrijfsrevisor hebben kunnen interfereren met geboekte posten vooraleer ze in de jaarrekening verschenen, kan er niet worden uit besloten dat die interferentie een inhoudelijke weerslag heeft gehad op de gegevens in de jaarrekening.

20. Wat ten slotte de uitoefening betreft door de echtgenote van de bedrijfsrevisor van de functie van zaakvoerder in de vennootschap [B], die tot in 2005 de belangen behartigde van [A], geldt het volgende.

De echtgenote van de betrokkene werd benoemd tot zaakvoerder met ingang van 31 mei 2006 en nam ontslag op 5 december 2007, als gevolg van de klacht die aan de tuchtvervolging ten grondslag ligt.

De bedrijfsrevisor heeft reeds tijdens het onderzoek door de Commissie van Toezicht aangegeven dat die benoeming uitsluitend te maken had met het gegeven dat zijn echtgenote erkend vastgoedmakelaar is.

Boven werd reeds aangegeven dat de Bvba [B] reeds sedert einde oktober 2005 geen boekhoudkundige of andere prestaties meer leverde aan [A].

Ook vanuit dit oogpunt werd niet tekort gekomen aan de regels inzake onafhankelijkheid.

21. De tenlastelegging in verband met schending van artikel 183ter, 2° van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen en artikel 133, §1 van hetzelfde wetboek, en van de algemene bepaling inzake onafhankelijkheid uit artikel 14 §1 IBR-wet is ongegrond.

Wat de uitvoering van de controlewerkzaamheden betreft.

22. De gegevens in het mandaatdossier [A] doen in het algemeen blijken dat er heel weinig balansposten te controleren vielen, zodat de nood aan een substantieel werkprogramma gering was.

Overigens doen de aanvullend ingediende bewijsstukken blijken dat voor de voor de onderneming pertinente balansposten voor het jaar 2005 een controleprogramma voorhanden was én ook werd afgetoetst.

Daarbij sluit ook aan dat er nauwelijks of geen saldobevestigingen te verzenden waren. De betrokkene vermeldt in dat verband dat 'alle grote bedragen' in de jaarrekening grondig werden gecontroleerd met vragen om bevestiging of afloopcontrole en dat geen enkel bedrag onjuist is gebleken.

Ook inzake interne controle is een op 16 februari 2006 gedateerd geschrift voorhanden, waarin de interne controle wordt beschreven en wordt vastgesteld dat de Nederlands moedermaatschappij ([A] Verzekeringsmaatschappij) 'alles goed onder controle houdt'. Het document is summier, maar sluit aan bij de erg beperkte omvang van de bedrijfsverrichtingen van de door de bedrijfsrevisor gecontroleerde dochtermaatschappij.

23. Op drie specifieke punten zijn de controlewerkzaamheden wèl bekritiseerbaar.

In het algemeen schieten de werkpapieren tekort inzake de formalisering van de uitgevoerde werkzaamheden. Zulks blijkt ondermeer uit de wijze waarop werd

omgegaan met de balanspost in verband met de fiscale schulden.

Zo werd er op een werkdocument voor 2005 een verwijzing aangebracht naar een fiscaal attest dat eerst in april 2007 door de fiscale administratie werd afgeleverd. Zulks wijst er op dat de documentatie post factum werd aangevuld met een document dat nog niet bestond op de datum van de ondertekening van het commissarisverslag.

Verder volgt uit die praktijk dat over die fiscale aanzuivering tijdens 2005 in 2006 een conformiteitsverklaring werd verstrekt zonder dat een gedocumenteerd bewijs voorlag, en derhalve zonder een bewezen controle.

Eveneens werd aan de controlenormen tekort gekomen doordat ondanks het ontbreken van een bewijs van betaling van de belasting in het commissarisverslag geen voorbehoud werd gemaakt in deze zin dat het betrokken bedrag (48.897,62 euro) geen materiële betekenis had. [A] had wel een betaling verricht aan [B], maar het bewijs dat deze laatste had betaald aan de fiscus ontbrak (overigens ontbrak ook het bewijs dat [B] de schuld aan roerende voorheffing -die [A] zelf niet had verricht- had aangegeven).

Eenzelfde kritiek geldt voor het ontbreken van intrestboeking voor die schuld: de intrest behoorde te worden geboekt sedert 1994, jaar waarin de (door [A] niet aangegeven maar wel geprovisioneerde) fiscale schuld was ontstaan. Ook op dat punt werd van de onjuiste weergave in de toelichting bij de jaarrekening geen melding gemaakt in het commissarisverslag.

24. Zodoende dient te worden besloten dat binnen de perken aangegeven onder randnummer 23. een inbreuk op de algemene controlenormen 1.1, 1.3, 2.2, 2.5 en 3.14 is bewezen.

25. Wat de toemeting van een passende tuchtsanctie betreft, overweegt de Commissie van beroep in het algemeen dat niet kan worden gesteld dat de bedrijfsrevisor de aangegeven controlenormen zondermeer heeft genegeerd, maar wel dat het kwaliteitsniveau ervan tekort schiet.

Dat inferieure niveau is ook toe te rekenen aan de ontstentenis van behoorlijke formalisering van de uitgevoerde werkzaamheden.

Hij blijkt zich ook onvoldoende bewust van de beperking die op het vlak van de vertegenwoordiging op fiscaal vlak volgt uit artikel 12§2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.

26. In zoverre bedrijfsrevisor [X] ook onwaardig gedrag wordt ten laste gelegd en zulks wordt afgeleid uit het enkele feit dat wettelijke en reglementaire bepalingen, evenals controlenormen werden miskend, kan de tuchtvordering niet worden ingewilligd.

Het voorschrift inzake 'waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid' uit artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 beoogt beteugeling van gedragingen die verder reiken dan de enkele miskenning van elk voorschrift inzake beroepsuitoefening.

Geen van de drie bedoelde gedragingen kan de bedrijfsrevisor worden toegerekend.

27. De bedrijfsrevisor heeft ook wel een disciplinair verleden, maar twee overigens lichte sancties werden bijna twintig jaar geleden opgelegd en kunnen om die reden niet meer in de afweging worden meegenomen.

Twee andere, eveneens lichte, bestraffingen uit 2001 en 2006 en betreffen een inbreuk op de verplichting tot indiening van de nodige mededelingen met het oog op de vaststelling van de ledenbijdrage.

28. Op basis van al deze elementen legt de Commissie als passende sanctie op: schorsing gedurende zes weken.

OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt het beroep en verklaart het goeddeels gegrond,

Verklaart de tenlastelegging bewezen voor wat de als bewezen verklaarde tekortkoming betreft, op de algemene controlenormen 1.1, 1.3, 2.2, 2.5 en 3.14 evenals wat de schending van artikel 12 §1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreft, evenals hiervan afgeleid de schending van de artikelen 2 en 3 van hetzelfde koninklijk besluit.

Legt als tuchtsanctie op: schorsing gedurende zes weken.

Verwerpt de tuchtvordering voor het overige.

Over deze beslissing werd beraadslaagd door de leden van Commissie van Beroep, die hebben geoordeeld:

(...)

Ze werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op 11 juni 2010.

(...)".

0382/09/N – Commissie van Beroep van 7 juli 2010
(definitieve beslissing)

- *Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering (art. 183ter, 2° KB 30 jan. 2001 - art. 1.2.1. algemene controlenormen – art. 6 en 7 KB 10 jan. 1994 – art. 14 § 1 W. 22 juli 1953)*
- *Onwaardig gedrag (art. 3 KB 10 januari 1994)*.

"(...)

In de zaak 0382/09/A(...)/N van: de heer [X] bedrijfsrevisor, wonende te (...), met als raadslieden (...), advocaten te (...), die verschijnt bijgestaan door Mter (...).

* * *

A. De voorafgaande rechtspleging

01. In de voorliggende zaak heeft de Commissie van Beroep op 24 maart 2010 een beslissing verleend waarbij werd geoordeeld over het hoger beroep dat door de Raad van het Instituut werd ingesteld tegen de beslissing van 17 november 2009 van de Tuchtcommissie.

De Tuchtcommissie oordeelde dat de Raad van het Instituut bepaalde overtuigingsstukken, die onderdeel vormen van een ander tuchtdossier, behoort mee te delen aan partij [X], vooraleer de rechtspleging kon worden verder gezet.

02. Het debat voor de Commissie van Beroep bleef in een eerste fase beperkt tot het bevel dat aan de Raad werd opgelegd, zonder dat op de tenlasteleggingen zelf werd ingegaan.

03. De Commissie van Beroep heeft de bestreden beslissing teniet gedaan en heeft vervolgens geoordeeld dat de grond van de zaak door haar dient te worden behandeld.

04. Op de terechtzitting van 11 juni 2010 heeft de Commissie van Beroep de grond van de tuchtvordering behandeld, wat de aan de bedrijfsrevisor ten laste gelegde feiten zelf betreft.

De Raad van het Instituut werd vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...).

De heer [X] heeft samen met zijn advocaat het standpunt nader toegelicht dat verwoord is in de conclusie die op 26 april 2010 werd ingediend.

De standpunten

05. Het verslag dat de Raad van het Instituut op 6 oktober 2008 heeft bezorgd aan de KVI vermeldt twee tenlasteleggingen: **(A)** 'inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering' en **(B)** 'onwaardig gedrag'.

06. De tenlastelegging (A) steunt op volgende feiten.

Naar aanleiding van kwaliteitscontroles die werden uitgevoerd bij het bedrijfsrevisorenkantoor [Y] Bedrijfsrevisoren in 2005 en navolgend in 2006 bij een andere bedrijfsrevisor B. met wie eerstgenoemde nauwe professionele relaties onderhield, werd vastgesteld dat [Y] had deelgenomen aan de voorbereiding van of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening in mandaten van commissaris die door B. werden uitgeoefend.

Als bezwarend daarbij werd geacht dat een medewerker van [Y] Bedrijfsrevisoren, die onder toezicht stond van bedrijfsrevisor [X], het overgrote deel van de werkzaamheden in die mandaten uitvoerde. Daaruit werd afgeleid dat laatstgenoemde *'de facto'* het commissarismandaat uitoefende terwijl [Y] Accountants en Belastingconsulenten optrad als externe accountant en/of [Y] Bedrijfsrevisoren zelf de jaarrekening opstelde.

Tevens werd als problematisch aangewezen dat [Y] Bedrijfsrevisoren, na vastgesteld te hebben dat het een probleem had inzake onafhankelijkheid, bedrijfsrevisor B. heeft aangezocht om commissarismandaten over te nemen, terwijl bedrijfsrevisor [X] de facto die mandaten bleef uitoefenen en de jaarrekening opstelde, en bedrijfsrevisor [X] meteen na het ontslag van bedrijfsrevisor B., één van die mandaten overnam (NV [A]).

Als geschonden voorschriften worden in dit verband aangevoerd: de bepalingen uit artikel

133,1 Wetboek van Vennootschappen, 183 ter, 2° van het koninklijk besluit tot uitvoering van dit wetboek, paragraaf 1.2.1. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht, de artikelen 6 en 7 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van een bedrijfsrevisor en artikel 14 §1 van de IBR-Wet van 22 juli 1953.

07. Tenlastelegging (B) omvat twee luiken.

Ze betreft enerzijds een 'mechanische' afleiding uit het feit dat inbreuk werd gepleegd op de bepalingen vermeld onder het vorige randnummer.

Het miskennen van de wetgeving en reglementering is een houding die onwaardig is voor een bedrijfsrevisor, zo luidt het standpunt.

Anderzijds wordt onwaardig geacht dat bedrijfsrevisor [X] aan een collega bedrijfsrevisor (B.) heeft gevraagd om commissarismandaten over te nemen in vier vennootschappen en één vzw, maar deze collega meteen in een positie van afhankelijkheid werd geplaatst terwijl door eerstgenoemde toezicht werd uitgeoefend over de medewerker die optrad als extern accountant.

De machtspositie van bedrijfsrevisor [X] wordt ook gezien in het feit dat hij eerst zijn collega B. aanzocht om hem op te volgen als commissaris in de NV [A] en hem nadien alweer verzocht om er ontslag te nemen om hem meteen te kunnen opvolgen.

08. Bedrijfsrevisor [X] betoogt vooreerst dat, nu de Raad heeft beslist om geen overtuigingsstukken uit het dossier van bedrijfsrevisor B. mee te delen, hij zich niet kan verdedigen omtrent de affirmaties en interpretaties die op die stukken zijn gestoeld.

09. De betrokkene besluit verder dat hij dient te worden vrijgesproken van elke inbreuk die hem ten laste wordt gelegd.

Geen van de door de Raad aangevoerde wetsbepalingen en voorschriften werd door hem miskend.

Hij wijst er inzonderheid op dat tussen hemzelf en bedrijfsrevisor B. geen beroepsmatig samenwerkingsverband in de zin van artikel 1 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 bestaan heeft en dat aan de door de Raad gehanteerde noties 'feitelijk samenwerkingsverband' en 'commissaris de facto' geen enkele wettelijke categorie beantwoordt.

Tevens werpt hij tegen dat het gegeven dat anno 2005 bijna 57% van de door bedrijfsrevisor B. gefactureerde honoraria afkomstig was van mandaten waarin [Y] Bedrijfsrevisoren het overgrote deel van het werk had verricht, niet de conclusie kan wettigen dat eerstgenoemde 'afhankelijk' was van laatstgenoemde.

10. Verder geeft hij aan dat het kantoor [Y] in 2004 spontaan een intern onderzoek heeft verricht om te vermijden dat nog mandaten van commissaris zouden worden uitgeoefend in vennootschappen waarvoor door het kantoor accountancyprestaties werden verricht. Als gevolg hiervan werd ontslag genomen in vier mandaten, nog voor het verstrijken van de termijn.

Voorts betwist hij stellig de passus in het verslag van het IBR-onderhoud van 25 januari 2007 (Commissie Kwaliteitscontrole), die als volgt luidt *'B. doet de review van de controle, geeft aanmerkingen, tekent het verslag en factureert het honorarium'*.

Integendeel betoogt hij slechts een ondersteunende rol heeft gespeeld in de voorbereidende werkzaamheden en de informatieverzameling met het oog op de uitvoering van de mandaten door commissaris B., maar dat deze alle essentiële auditwerkzaamheden zelf heeft uitgevoerd. In die zienswijze vormden zijn geleverde prestaties in feite accountants-werkzaamheden bestemd om het afsluitdossier op een hoger niveau van analyse en documentatie te brengen met het oog op de audit.

11. Inzake het commissariaat in de Nv [A] wijst hij er verder op dat de voorstelling verstrekt in het raadsverslag van 29 augustus 2008 niet strookt met de werkelijkheid.

Hij stelt dat bedrijfsrevisor B. niet is benaderd om ontslag te nemen, maar deze integendeel op het einde van zijn mandaat heeft beslist om zich niet te laten herbenoemen.

Zijn door bedrijfsrevisor B. inbreuken op de onafhankelijkheid begaan, dan kan deze inbreuk door een derde hem tuchtrechtelijk niet worden aangerekend, zo stelt hij.

Beoordeling

12. De onderzoeksverrichtingen door de Raad van het Instituut, de rechtspleging voor de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling en de beslissing van deze instelling, evenals de rechtspleging voor de Tuchtcommissie en haar beslissing zijn weergegeven in de beslissing van 24 maart 2010.

Tot al wat nuttig is, verwijst de Commissie van Beroep naar de desbetreffende vermeldingen in de genoemde beslissing.

13. Sedert de uitspraak van de beslissing van 24 maart 2010, heeft de Raad geen bijkomende bewijsstukken toegevoegd aan het dossier van de rechtspleging.

In het raadsverslag van 29 augustus 2008, die aan de tuchtvervolging ten laste van partij [X] ten grondslag ligt, worden gegevens aangevoerd die hun oorsprong -en volgens de Raad ook bevestiging- vinden in een tuchtproce-

dure die tegen bedrijfsrevisor B. werden gevoerd, en die niet met een door partij [X] consulteerbaar en wat hem betreft aan tegenspraak onderworpen bewijsstuk worden gestaafd.

In zoverre die gegevens ook niet door een ander bewijsstuk worden gestaafd, of tijdens de terechtzitting door partij [X] niet werden bevestigd, kunnen zij niet als een ten laste van de betrokkene bewezen feit in aanmerking worden genomen.

14. Zodoende kan de Commissie van Beroep onder de overgelegde dossierstukken enkel als overtuigingsstuk in aanmerking nemen:

- het verslag van de Commissie Kwaliteitscontrole betreffende het onderhoud van op 20 april 2007 waaraan bedrijfsrevisor [X] deelnam,
- het geschrift van 10 juli 2007, uitgaande van het kantoor [Y] (Accountants en Belastingconsulenten), waarbij enige commentaar op dat verslag werd geformuleerd,
- de stukken die geciteerd zijn in 'de inventaris van de stukken' gevoegd bij het raadsverslag van 29 augustus 2008,
- het document met nummer 8., met de titel 'inventaris der stukken', dat dertien stukken bevat.
- het geschrift dat door bedrijfsrevisor [X] op 10 november 2008 werd ingediend bij de KVI.

15. Op grond van de geciteerde bewijsstukken en de toelichting die door bedrijfsrevisor [X] op de terechtzitting werd verstrekt, dient als vaststaand te worden aangenomen:

- [Y] bedrijfsrevisoren anno 2004 tot de bevinding is gekomen dat de werkzaamheden die ze als extern accountant verrichtten voor een aantal vennootschappen en een vereniging zonder winstoogmerk eraan in de weg stonden dat ze het mandaat van commissaris voor die ondernemingen nog zouden uitoefenen, gelet op de regelgeving inzake de onafhankelijkheid van de commissaris;
- dat in de vermelde omstandigheid bedrijfsrevisor B. bereid is gevonden om de mandaten, waarin een probleem van onafhankelijkheid was gerezen, over te nemen;
- dat bedrijfsrevisor B. zelf niet over een medewerker beschikte die hem voor de uitoefening van de vereiste werkzaamheden als commissaris voor die mandaten kon bijstaan;
- dat een medewerker van partij [X] -dhr. R.- omvangrijke ondersteunende auditwerkzaamheden uitvoerde ten behoeve van bedrijfsrevisor B.: eerstgenoemde verklaarde ten overstaan van de Commissie hierover dat het dossier voor B. werd klaargemaakt zoals de klant het zou hebben voorbereid voor de commissaris; met uitzondering voor eventuele voorraadcontrole werden volgens partij [X] de 'hoofdauditwerkzaamheden' door de commissaris B. zelf uitgevoerd;
- dat op de prestaties van die medewerker R. werd toegezien door partij [X];
- dat de erelonen voor de door R. geleverde prestaties werden gefactureerd aan bedrijfsrevisor B.; deze facturaties belopen bijna 60% van de honoraria die door B. worden aangerekend voor de betrokken commissarismandaten;
- dat bij het einde van de normale duur van het commissarismandaat in de vier vennootschappen, heeft bedrijfsrevisor B. die mandaten 'ter beschikking gesteld'; in 2007 heeft één van die ondernemingen (Nv [A]) partij [X] als commissaris benoemd.

16. Uit de onder randnummer 15. vermelde gegevens blijkt dat met het oog op gelijktijdige afstoting van vijf commissarismandaten door [Y] Bedrijfsrevisoren en de overname ervan door bedrijfsrevisor B. tussen de betrokkenen een principieel akkoord werd gesloten.

De uitvoeringspraktijk die navolgend door de betrokkenen werd gehuldigd voor de werkzaamheden die verbonden waren aan elk van de vijf mandaten, wijst uit dat de overeenkomst inhield dat bedrijfsrevisor B. een beroep zou blijven doen op de prestaties van [Y] Bedrijfsrevisoren voor alle werkzaamheden die hij niet zelf kon uitvoeren wegens de beperkingen die de beperkte omvang van diens kantoor veroorzaakte, dewelke partij [X] overigens kende.

Aangezien de door [Y] Bedrijfsrevisoren gepresteerde diensten werden gefactureerd aan de commissaris en niet aan de betrokken onderneming, lijdt het ook geen twijfel dat het werkzaamheden betrof die normaal behoorden tot deze van de commissaris.

Zulks blijkt evenzeer uit het gegeven dat deze facturatie opliep tot bijna 60% van de honoraria die de vergoeding vormen die door bedrijfsrevisor B. werden aangerekend voor de uitoefening van de betrokken commissarismandaten.

Overigens, zou partij [X] worden gevolgd, waar hij stelt dat zijn werkzaamheden accountantsprestaties vormden die beoogden het niveau bij afsluiting op te tillen met het oog op de audit, dan zou zulks impliceren dat bedrijfsrevisor B. in zijn vergoeding voor het commissarismandaat in een zelfde verhouding (+/- 60%) verboden boekhoudwerkzaamheden aanrekende. Bijgevolg moet dit argument worden verworpen.

17. Wanneer dan blijkt dat de door bedrijfsrevisor B. uitbestede diensten werden verricht door een medewerker R. van partij [X], die effectief toezicht op R. uitoefende, kan alleen maar worden besloten dat er tussen eerstgenoemde en partij [X] een

beroepsmatig samenwerkingsverband bestond.

Immers, het betrof samenwerking gedurende een bepaalde tijdspanne, inherent aan de duur van de opdracht voor de te voltrekken werkzaamheden, die op standvastige en methodische wijze was georganiseerd, en gericht was op de uitoefening van die werkzaamheden, voorbehouden aan de bedrijfsrevisor, in dit geval de uitoefening van het mandaat van commissaris.

18. Het enkele bestaan van dit samenwerkingsverband wettigt nochtans niet de conclusie dat partij [X], na het afstoten van de mandaten, feitelijke commissaris is geworden van de betrokken ondernemingen.

Immers, zulks zou impliceren dat de aangewezen commissaris bij zijn verslaggeving opinies zou hebben verwoord die niet de zijne waren op basis van controlewerkzaamheden die hij niet zelf heeft uitgevoerd of niet heeft geleid, opgevolgd of nagezien, hetgeen op zijn beurt betekent dat, bij ontstentenis van een vermelding in die zin, hij de waarheid zou hebben verhuld en een inbreuk op de regels van het beroep zou hebben begaan.

De Raad stelt evenwel niet dat de kwaliteitscontrole in het dossier van bedrijfsrevisor B. tot een tenlastelegging in deze zin aanleiding heeft gegeven.

19. In de verhouding van bedrijfsrevisor B. ten opzichte van de door hem gecontroleerde onderneming stelde zich een probleem van onafhankelijkheid, aangezien de persoon met wie hij een beroepsmatig samenwerkingsverband had, als lid van de [Y] Accountants en Belastingconsulenten ook prestaties leverde als extern accountant voor de ondernemingen die hij controleerde of als lid van [Y] Bedrijfsrevisoren de jaarrekeningen opstelde.

Een andere vraag is of zich wegens die omstandigheden ook in hoofde van partij [X] een probleem van onafhankelijkheid stelde.

Het antwoord daarop is bevestigend.

20. Immers, indien het zo is dat een bedrijfsrevisor ter wille van specifieke voorschriften inzake de onafhankelijkheid geen beroep kon doen op de diensten van een andere bedrijfsrevisor, dan verzet het bepaalde in de artikelen 6 en 7 van het koninklijk besluit en met name het objectief en maatschappelijk aspect van de onafhankelijkheid er zich ook tegen dat de laatstgenoemde bedrijfsrevisor door de uitvoering van een opdracht medewerking verleent aan handelingen die aan de onafhankelijkheid afbreuk doen.

Bedrijfsrevisor B. kon ter wille van specifieke verbiedende regelgeving inzake onafhankelijkheid geen beroep doen op de diensten van partij [X]: artikel 183 ter, 2° van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen verbood zulks in de uitoefening van de mandaten van commissaris die hij van Bedrijfsrevisoren [Y] had overgenomen.

De geciteerde wetsbepaling viseert immers de hypothese waarbij een persoon waarmee de commissaris een beroepshalve samenwerkingsverband onderhoudt, *'bijstand verleent of deelneemt aan de voorbereiding of het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of van de geconsolideerde jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap'*.

Dan kon bedrijfsrevisor [X] ook niet met naleving van de algemene beroepsregels de voor bedrijfsrevisor B. verboden diensten verlenen.

21. De concrete gegevens betreffende de tussen de betrokken bedrijfsrevisoren gepresteerde diensten maken de meerzijdigheid van de onafhankelijkheidsregel overigens treffend duidelijk.

De feiten doen immers blijken dat de bedrijfsrevisor [X] zich in een eerste stadium formeel wel in orde gesteld heeft ten aanzien van een specifieke regel inzake onafhankelijkheid, maar dat hij in een tweede stadium de economische voordelen grotendeels heeft behouden van werkzaamheden die hij wegens de vereisten van de onafhankelijkheid zelf niet meer mocht verrichten.

Méér dan de helft van de honoraria die de commissaris mocht aanrekenen ter uitvoering van zijn mandaat kwamen uiteindelijk nog bij hem terecht.

Het objectief en maatschappelijk aspect van de onafhankelijkheid is hiermee niet verzoenbaar.

22. In zoverre is dan ook de tegenwerping van partij [X] niet dienend dat bedrijfsrevisor B. zich in zijn verslaggeving wel degelijk onafhankelijk heeft opgesteld, hetgeen wordt geïllustreerd door het feit dat hij verklaringen met voorbehoud heeft afgeleverd, en dat hij uit eigen beweging heeft verzaakt aan verderzetting van de betrokken functies, na het verstrijken van hun wettelijke duur.

Die stelling omtrent het spontaan ageren wordt trouwens enigszins overschaduwd door de passus in de brief van 10 juli 2007, waar partij [X] mee *stelt 'om hierover discussies te vermijden en vooral om de klanten de nodige rechtszekerheid te geven, is confrater B. bereid gevonden om zijn mandaten ter beschikking te stellen'*.

23. Het besluit luidt dan dat de tenlastelegging (A) wegens inbreuk op de regels inzake onafhankelijkheid is bewezen.

24. Tenlastelegging (B) betreft 'onwaardig gedrag' dat in een eerste onderdeel wordt afgeleid uit het enkele feit dat wettelijke en reglementaire bepalingen, even-

als controlenormen werden miskend.

Het voorschrift inzake 'waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid' uit artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 beoogt beteugeling van gedragingen die verder reiken dan de enkele miskenning van elk voorschrift inzake beroepsuitoefening.

In zoverre de schending uit het enkele voormelde feit wordt afgeleid, is de tenlastelegging niet bewezen.

25. In een tweede onderdeel viseert de tenlastelegging ook het feit dat partij [X] bedrijfsrevisor B. in een positie van afhankelijkheid heeft gedrongen en de financiële voordelen van de mandaten heeft behouden, maar niet de plichten ervan heeft aanvaard.

De Commissie van Beroep oordeelt dat de professionele gedraging die medewerking verleent aan het tot stand brengen van een toestand die aan de onafhankelijkheid afbreuk doet en waarbij economische voordelen worden nagestreefd die naar recht niet konden worden behouden, aan de vereiste kiesheid en waardigheid tekort komt.

In dit opzicht wordt de tenlastelegging (B) bewezen.

26. Wat de toemeting van een passende tuchtsanctie betreft, overweegt de Commissie van beroep dat de tenlastelegging een essentiële regel van de beroepsuitoefening betreft, maar dat de omstandigheden waarin er werd aan tekort gekomen erg specifiek zijn en dat de toestand in 2007 werd geregulariseerd.

Verder is er met de inbreuken geen klacht van of zelfs een perceptie door derden gemoeid. De gelaakte praktijk heeft enkel de relatie tussen de betrokken bedrijfsrevisoren beroerd.

Partij [X] heeft geen enkel tuchtrechtelijk antecedent.

27. Een minder zware sanctie is dan gepast: de betrokkene wordt berispt.

OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en als volgt gegrond,

Verklaart de tenlasteleggingen (A) en (B) wegens inbreuk op de artikelen 3, 6 en 7 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren bewezen.

Legt als tuchtsanctie op: een berisping.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op 07 juli 2010 door de Commissie van Beroep, (...)".

0348/07/N
Commissie van Beroep van 27 september 2010

(cassatieberoep aangetekend)

- *Inbreuken op artikelen 2, 3, 8, 15, 17 en 35 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994;*
- *Inbreuken op paragrafen 1.1., 2.1., 2.2., 2.4., 2.5. en 3.6. van de algemene controlenormen;*
- *Inbreuk op paragraaf 2.2. van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng;*
- *Inbreuken op artikelen 134 en 538 van het Wetboek van vennootschappen;*

"(...)

In de zaak 0348/07/(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...) die in persoon verschijnt en wordt bijgestaan door zijn advocaten, Mr. (...) en Mr. (...), beiden met kantoor te (...).

A. De rechtspleging

1. Het geschil werd aangevat ingevolge de beslissing door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, hierna genoemd de Raad, genomen op 30 maart 2007 om de zaak tegen de appellant over te maken aan de Tuchtcommissie. De Raad formuleerde tegen de appellant de volgende tenlasteleggingen wegens voorgehouden inbreuken op deontologische en/of tuchtrechtelijke normen:

III. A: Onwaardig gedrag: inbreuk op art. 3 K.B. 10 januari 1994.

III. B: Onafhankelijkheid: inbreuken op art. 183 ter, 2° en 6° van het K.B. van 30 januari 2001, op art. 8 § 1 van de wet van 22 juli 1953 en art. 8 van het K.B. van 10 januari 1994.

III. C: Inbreuken op het wetboek van vennootschappen:

III. C.1: Inbreuk op art. 134 van het wetboek van vennootschappen.

III. C.2: Inbreuk op art. 538 van het wetboek van vennootschappen.

III. D: Inbreuken op de controlenormen en aanbevelingen:

III. D.1: Inbreuk op § 1.1 en § 1.1.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.2:. Inbreuk op § 2.1 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.3:. Inbreuk op § 2.2 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D4: Inbreuk op § 2.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.5: Inbreuk op § 2.5 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.6: Inbreuk op § 3.6 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.7: Inbreuk op § 3.15 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

III. D.8: Inbreuk op § 2.2 van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng

III. E: Inbreuk op § 35 lid 2 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

III. F: Inbreuken op artikelen 2, 15 en 17 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

2. Met brieven van 23 april en 23 mei 2007, verstuurd naar het thuisadres van de appellant werd een kopie van dat verslag aan hem overgemaakt. In de (aangetekende) brief van 23 mei 2007 werd de appellant tegelijk uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen op 26 juni 2007 om 11u45, maar de zending werd door de postdiensten teruggestuurd met vermelding "*niet afgehaald*"; op 13 juni 2007 heeft de Tuchtcommissie een kopie van de aangetekende brief van 23 mei 2007 verstuurd op het kantooradres van de appellant. Op 26 juni 2007 om 9u48 is, kennelijk vanuit het kantoor van de appellant, een medisch attest verstuurd aan de voorzitter van de Tuchtcommissie waarin bevestigd werd dat de appellant op 25 en 26 juni 2007 wegens ziekte geen arbeid kon verrichten en het huis niet mocht verlaten.

De Tuchtcommissie besliste om de zaak te verdagen naar 18 september 2007 om 11u45. In de brief van 2 juli 2007 waarmee de appellant daarvan in kennis werd gebracht staat: *De Tuchtcommissie wijst erop dat geen ander uitstel zal toegestaan worden.* De aangetekende brief – gericht aan het thuisadres van de appellant – keerde ook nu terug met de melding *"niet afgehaald"*. De Tuchtcommissie heeft daarop een kopie van die brief op 14 augustus 2007 met een gewone brief opgestuurd naar de appellant.

De appellant verscheen niet op de zitting van 18 september 2007 en was evenmin vertegenwoordigd, waarop de Tuchtcommissie de zaak behandelde. Op de openbare terechtzitting van 13 november 2007 deed de Tuchtcommissie uitspraak bij verstek en wel als volgt:

Verklaart de tuchtvorderingen tegen de heer [X] ontvankelijk en acht de tenlasteleggingen bewezen;

Legt aan de heer [X] als sanctie de schrapping op.

Per aangetekende brief met ontvangstbewijs van 13 november 2007 heeft de Tuchtcommissie haar beslissing van diezelfde dag aan de appellant en alle andere betrokkenen overgemaakt. De brief werd door De Post op het thuisadres van de appellant aangeboden op 14 november 2007, maar omdat er niemand opendeed, werd die dag een bericht achtergelaten. De zending werd op 3 december 2007 door De Post teruggestuurd naar de Tuchtcommissie met de melding "*niet afgehaald*".

Op 4 december 2007 heeft de Tuchtcommissie een kopie van die vorige zending per gewone post overgemaakt aan de appellant.

Gerechtsdeurwaarder (...) heeft op verzoek van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren met zijn exploot van 28 december 2007 kennis gegeven aan de appellant van een brief van 26 december 2007 uitgaand van dat Instituut en gericht aan de appellant waarin hem werd gemeld dat, nu er geen hoger beroep werd ingesteld, de schrapping vanaf die brief uitwerking kreeg.

3. Met een aangetekende brief van 8 februari 2008 heeft de appellant tegen de beslissing van de Tuchtcommissie van 13 november 2007 verzet aangetekend. De appellant hield voor dat hij pas op 6 februari 2008 via derden voor het eerst vernomen heeft dat hij als bedrijfsrevisor geschrapt werd. Bovendien beriep hij zich op overmacht die hem zou belet hebben eerder kennis te nemen van de beslissing bij verstek.

De Tuchtcommissie heeft in de openbare terechtzitting van 10 juni 2008 uitspraak gedaan en wel als volgt:

Verklaart het verzet niet toelaatbaar wegens laattijdigheid en wijst de heer [X] er dien volgens van af;

Bevestigt de beslissing van de Tuchtcommissie van 13 november 2007 inzake gekend onder dossiernummer 0348/07/A(...)/N dan ook in den gehele.

4. Het voorliggende hoger beroep werd door bedrijfsrevisor [X] ingesteld bij een aangetekend schrijven dat op 10 juli 2008 is ingediend op het secretariaat van het Instituut en is gericht tegen de hoger genoemde beslissing van de Tuchtcommissie die op 10 juni 2008 werd uitgesproken.

Deze beslissing werd bij aangetekende brieven van 11 juni 2008 betekend aan de Raad van het Instituut, aan de appellant, aan de Procureur-generaal bij het Hof van Beroep te (...) en aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling.

Het hoger beroep werd wat de vorm en de termijn betreft regelmatig ingesteld.

4.1. Door de Commissie van Beroep, in de eerste samenstelling, werd over het genoemde beroep uitspraak gedaan in de openbare terechtzitting van 19 december 2008. Die uitspraak luidde als volgt:

Ontvangt het hoger beroep en verklaart het gegrond zoals hierna bepaald. Doet de beroepen beslissing teniet;

Verklaart het verzet ontvankelijk en gegrond,

Doet de op verzet bestreden beslissing van 13 november 2007 teniet en beslist over de tenlasteleggingen opnieuw als volgt.

Verklaart van de tenlasteleggingen vermeld onder randnummer 15. van deze beslissing de volgende gegrond: (a), (b), (c)i/ en (c)ii/, (d) i/, (d)ü/, (d)üi/, (d)iv/, (d)v/ en (d) vi/.

De overige tenlasteleggingen worden als niet bewezen verworpen.

Legt bedrijfsrevisor [X] als tuchtsanctie een schorsing op gedurende een periode van vijf maanden.

Zegt dat bij de tenuitvoerlegging van deze beslissing de inactiviteit dient in aanmerking te worden genomen welke bedrijfsrevisor opgelegd werd ter uitvoering van de beslissing van de Tuchtcommissie van 13 november 2007.

4.2. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft tegen die beslissing van de Commissie van Beroep van 19 december 2008 op 12 maart 2009 een voorziening in cassatie ingediend.

Bij arrest van 29 april 2010 deed het Hof van Cassatie als volgt uitspraak:

Vernietigt de bestreden beslissing, behalve in zoverre dit het hoger beroep ontvankelijk verklaart.

Beveelt dat van dit arrest melding zal worden gemaakt op de kant van de gedeeltelijk vernietigde beslissing.

Veroordeelt de verweerder in de kosten.

Verwijst de zaak naar de Commissie van beroep van het Instituut van de bedrijfsrevisoren met het nederlands als voertaal, anders samengesteld.

4.3. Met aangetekende brieven 30 juni 2010 werd door de Commissie van Beroep bericht gelaten aan de appellant, aan diens advocaat en aan de Raad dat de zaak voor de huidige Commissie van Beroep zou worden behandeld op 1 september 2010 om 14u00.

Op die zitting zijn de appellant en zijn advocaten verschenen, terwijl voor de Raad, vertegenwoordigd door de heer (...), afwezig was maar vertegenwoordigd werd door zijn advocaat. De zaak werd behandeld in openbare terechtzitting.

B. De betwistingen tussen de partijen

1. Wat de ontvankelijkheid van het hoger beroep betreft

Over de ontvankelijkheid van het hoger beroep is door de Commissie van Beroep in de eerste samenstelling definitief geoordeeld; het hoger beroep is ontvankelijk.

2. De discussies waarover de Commissie van Beroep in de huidige samenstelling moet oordelen

2.1. De ontvankelijkheid van het verzet tegen de beslissing van de Tuchtcommissie, uitgesproken bij verstek op 13 november 2007

De appellant vraagt de vernietiging van de beslissing van de Tuchtcommissie van 10 juni 2008 waarmee geoordeeld werd dat het verzet tegen de eerste beslissing van 13 november 2007 laattijdig werd ingesteld en dus onontvankelijk is.

2.1.1. De appellant beroept er zich op dat artikel 20, §4 van de Wet van 22 juli 1953, ondertussen, na coördinatie bij KB van 30 april 2007, artikel 61 §1 van de Wet van 22 juli 1953, de Tuchtcommissie verplicht om "alle gepaste inlichtingen" mee te delen inzake de termijn van verzet en dit op straffe van nietigheid van de kennisgeving. Het aanvangspunt van de verzetstermijn zou zo'n "gepaste inlichting" zijn, vermits de aanvangsdatum determinerend is voor de tijdigheid van het verzet en bovendien verschilt naargelang de gekozen wijze van kennisgeving.

Er zou in dat verband geen belangenschade moeten worden aangetoond omdat het om een absolute nietigheid zou gaan die zelfs ambtshalve door de tuchtinstanties zou moeten worden opgeworpen en artikel 862, §1, 3° Ger.W. toepasselijk zou zijn.

Beoordeling

De Commissie van Beroep kan deze stelling van de appellant niet bijtreden.

Uit de tekst van artikel 61, §1, van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007 en uit de wetsgeschiedenis van die bepaling, volgt dat de nietigheid van de kennisgeving enkel is voorgeschreven in geval van het ontbreken van de gepaste inlichtingen betreffende de termijn van verzet en van hoger beroep, en de wijze waarop verzet of hoger beroep tegen de beslissing kan worden ingesteld.

De vermelding "*alle gepaste inlichtingen betreffende de termijn van verzet*" laat niet toe de nietigheidssanctie uit te breiden tot vermeldingen die niet de termijn zelf betreffen, maar de aanvang en de berekening ervan.

Dat is wat het Hof van Cassatie in zijn arrest van 29 april 2010 waarmee de huidige zaak naar de Commissie van Beroep in gewijzigde samenstelling werd verwezen, uitdrukkelijk heeft aangenomen. Overeenkomstig artikel 68, §3 gecoörd. wet 22 juli 1953, is de Commissie van Beroep in de samenstelling waarnaar de zaak door het Hof van Cassatie ingeval van vernietiging verwezen wordt – zijnde de huidige Commissie van Beroep – verplicht zich te schikken naar de beslissing van het Hof van Cassatie betreffende het door hem beslechte rechtspunt.

In de aangetekende brief van 13 november 2007 die door de Tuchtcommissie aan de appellant werd verstuurd, werd hem (onder andere) het volgende meegedeeld:

Ik beteken u hierbij de beslissing die op 13 november 2007 bij verstek werd genomen door de Tuchtcommissie.

Tegen deze beslissing kan verzet of beroep worden aangetekend.

Om toelaatbaar te zijn moet het verzet bij aangetekende brief, gepost binnen de termijn van dertig dagen, ter kennis worden gebracht van de Tuchtcommissie, Arenbergstraat 13 te 1000 Brussel (art. 62 van de wet van 22 juli 1953, gewijzigd door het koninklijk besluit van 21 april 2007).

Waar de appellant aanvoert dat het niet volstond om slechts de termijn van verzet (dertig dagen om het verzet ter kennis te brengen bij de Tuchtcommissie, zoals voorzien in artikel 20*bis*, na de coördinatie, artikel 62 Wet 22 juli 1953) te vermelden omdat ook de "gepaste inlichtingen" omtrent het aanvangspunt of de aanvangsdatum van de verzetstermijn hadden moeten zijn verstrekt in de brief van 13 november 2007, gaat hij uit van een onjuiste lezing van de wet.

De kennisgeving van 13 november 2007 is geheel in overeenstemming met het hoger vermelde artikel 61, §1 (en artikel 62) en als zodanig niet nietig maar geldig.

2.1.2. De appellant voert vervolgens aan dat de geïntimeerde er zich ten onrechte op beroept dat de verzetstermijn een aan-

vang zou genomen hebben op 15 november 2007, namelijk met toepassing van artikel 53*bis*, 1° Ger.W. Uit de voorbereidende werken zou blijken dat de wetgever een onderscheid heeft willen maken naargelang de datum van ontvangst vaststaat door middel van het ontvangstbewijs of niet. In het geval, zoals hier, waarin op het adres niemand kon aangetroffen worden en dus niet voor ontvangst werd getekend, zou niet artikel 53*bis*, 1°, maar artikel 53*bis*, 2° Ger.W. toepasselijk zijn. Dat zou inhouden dat de termijn in principe is beginnen lopen vanaf de derde werkdag die volgt op die waarop de brief aan de postdiensten door de Tuchtcommissie werd overhandigd, zijnde 16 november 2007 met dien verstande dat de appellant gerechtigd zou zijn om het tegenbewijs te leveren. Dat tegenbewijs zou inhouden dat de appellant op de derde werkdag volgend op de datum van verzending nog geen kennis had gekregen van de inhoud van de aangetekende brief.

De appellant stelt dat het onomstotelijk vaststaat dat de appellant op 16 november 2007 nog geen kennis had van de aangetekende brief van 13 november 2007 vermits die zending aan de Tuchtcommissie teruggestuurd werd als "niet afgehaald". Hij stelt die aangetekende brief niet te hebben ontvangen.

Volgens de appellant heeft de Tuchtcommissie in zijn beslissing van 10 juni 2008 ten onrechte aangenomen dat het niet-ontvangen van de aangetekende brief van 13 november 2007 niet belet dat de verzetstermijn toch beginnen lopen is. Dat zou in strijd zijn met de ontvangsttheorie die volgens het Grondwettelijk Hof gehanteerd moet worden in de plaats van de verzendingstheorie.

Subsidiair vordert de appellant dat de Commissie van Beroep de volgende vraag zou stellen aan het Grondwettelijk Hof: *Schenden artikel 20 §4 en artikel 20bis van de wet van 22.07.1953, thans art. 61 en art. 62 van deze wet gecoordineerd bij KB dd. 30.04.2007, het gelijkheidsbeginsel in de mate de verzendingstheorie zou toegepast worden in tuchtzaken, daar waar het Grondwettelijk Hof in alle andere haar ter beoordeling overgelegde zaken de ontvangsttheorie tot de regel heeft verheven.*

Beoordeling

Artikel 53*bis* Ger.W. voorziet op welk moment in de regel een termijn begint te lopen wanneer hij wordt gestart door een kennisgeving op een papieren drager, zoals hier het geval is. Vermits de Wet van 22 juli 1953 geen specifieke regeling in dat verband bevat, is artikel 53*bis* Ger.W. toepasselijk.

Dat artikel luidt als volgt:

Ten aanzien van de geadresseerde, en tenzij de wet anders bepaalt, worden de termijnen die beginnen te lopen vanaf een kennisgeving op een papieren drager berekend:

1° wanneer de kennisgeving is gebeurd bij gerechtsbrief of bij een ter post aangetekende brief met ontvangstbewijs, vanaf de eerste dag die volgt op deze waarop de brief aangeboden werd op de woonplaats van de geadresseerde of, in voorkomend geval, op zijn verblijfplaats of gekozen woonplaats;

2° wanneer de kennisgeving is gebeurd bij aangetekende brief of bij gewone brief, vanaf de derde werkdag die volgt op die waarop de brief aan de postdiensten overhandigd werd, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst.

Deze wetsbepaling is duidelijk en niet voor interpretatie vatbaar: het volstaat dat een kennisgeving "bij een ter post aangetekende brief met ontvangstbewijs" is gedaan om onder artikel 53*bis*, 1° Ger.W. te vallen. Anders dan de appellant lijkt te veronderstellen, is daartoe geenszins vereist dat bij het aanbieden van die "ter post aangetekende brief met ontvangstbewijs" daadwerkelijk iemand op het adres werd aangetroffen die op de speciaal daartoe bedoelde kaart zijn handtekening plaatst zodat meteen het bewijs van ontvangst op dat adres ook bewezen is.

Het gebruik van de (roze) ontvangstkaart (evengoed als de blauwe ontvangstkaart bij de gerechtsbrief) laat in alle gevallen toe – zowel wanneer de bestelling bij de (eerste) aanbieding is kunnen gebeuren, wanneer ze later op het postkantoor is afgehaald, als wanneer ze nooit wordt afgehaald en teruggestuurd wordt naar de afzender – om te weten wanneer de postbode zich met de kennisgeving heeft aangeboden op het aangeduide adres van de geadresseerde. Deze datum staat dus vast.

De wetgever heeft trouwens niet bedoeld dat de termijn alleen dan zou kunnen ingaan wanneer het moment van werkelijke ontvangst onbetwistbaar vaststaat (zoals doormiddel van een ontvangstbewijs). Uit de voorbereidende werken van de Wet van 13 december 2005 (*B.S.* 21 december 2005) blijkt dat enkele leden van de Kamercommissie Justitie wel degelijk de kwestie hebben aangekaart dat het steeds mogelijk is dat de geadresseerde de "kennisgeving op een papieren drager" niet daadwerkelijk ontvangen heeft. Er kan verwezen worden naar de pagina's 36 tot 38 van het Verslag van de Kamercommissie Justitie van 20 mei 2005 (*Gedr.St.* Kamer, 51-1309/012) waar staat:

Mevrouw Liesbeth Van der Auwera (CD&V) vindt dat de ontworpen bepaling in de praktijk moeilijk toepasbaar zal zijn; de afzender (de griffie of de partij zelf) zal immers niet kunnen weten op welke datum de geadresseerde kennis heeft genomen van de kennisgeving (die laatste moet de datum op het ontvangstbewijs niet vermelden), noch op welke datum de gerechtsbrief hem is overhandigd (de post is niet verplicht die datum mee te delen).

Die twee data zullen ook verschillend kunnen zijn, als bijvoorbeeld de geadresseerde afwezig was toen de postbode langskwam.

Mevrouw Laurette Onkelinx, minister van Justitie, antwoordt dat in

het eerste van de in artikel 2 vermelde gevallen het probleem niet rijst, aangezien op het ontvangstbewijs normalerwijze een datum moet zijn vermeld. In het tweede geval is de gekozen oplossing ervan uit te gaan dat behoudens tegenbewijs van de geadresseerde de datum waarop de termijn begint te lopen, de derde werkdag is die volgt op die waarop de brief aan de postdiensten is overhandigd. Het gaat dus om een eenvoudige en zekere regeling.

Mevrouw Liesbeth Van der Auwera (CD&V) stelt daartegenover dat de geadresseerde niet altijd in staat zal zijn te weten dat hem een brief met een kennisgeving is toegestuurd. Het is met andere woorden niet omdat een brief aan iemand is aangeboden, dat die er ook daadwerkelijk kennis van heeft genomen. Op die moeilijkheid is trouwens gewezen door de Nationale Kamer van Gerechtsdeurwaarders.

Mevrouw Laurette Onkelinx, minister van Justitie, verklaart dat die oplossing is gesuggereerd door het Arbitragehof. Dat Hof heeft in zijn arrest van 17 december 2003 (nr. 170/2003) gepreciseerd dat de artikelen 32, 2°, 46, § 2, in samenhang gelezen met artikel 792, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden, in de interpretatie dat de voorzieningstermijnen tegen een beslissing waarvan bij gerechtsbrief kennisgeving wordt gedaan, ingaan op de datum van verzending van de gerechtsbrief. Luidens datzelfde arrest schenden die artikelen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet in de interpretatie dat de voorzieningstermijnen ingaan op de datum waarop de gerechtsbrief door de postdiensten ter hand is gesteld aan de geadresseerde in eigen persoon of aan diens woonplaats.

De heer Walter Muls (sp.a-spirit) herinnert eraan dat de post de brieven terug naar de afzender stuurt, als de geadresseerde niet langer op het opgegeven adres woont, overleden is of de hem toegezonden brief weigert. De afzender heeft dus in grote mate de mogelijkheid te weten of zijn zending de geadresseerde al dan niet heeft bereikt.

Mevrouw Marie-Christine Marghem (MR) merkt op dat de alledaagsheid van een postzending niet te vergelijken is met het optreden van een gerechtsdeurwaarder. Een document dat door deze laatste wordt bezorgd, trekt meer aandacht dan een gewone aangetekende zending.

De heer Melchior Wathelet (cdH) vraagt of het niet verkieslijk zou zijn te bepalen dat als iemand bij het langskomen van de postbode afwezig is, de termijn waarvan in artikel 2 sprake is, pas ingaat de dag nadat die persoon de bewuste brief op het postkantoor is gaan afhalen.

Daarmee zou met zekerheid kunnen worden gesteld dat de persoon de zending daadwerkelijk heeft ontvangen.

(…)

Amendement nr. 20 wordt eenparig aangenomen. Het aldus gewijzigde artikel wordt aangenomen met 12 stemmen en 1 onthouding.

Uit de discussie van de Kamerleden blijkt dat zij wel overwogen hebben om de bepaling aan te passen zodat er onderscheid wordt gemaakt naargelang de geadresseerde de zending al dan niet daadwerkelijk heeft ontvangen, maar dat zij uiteindelijk de voorgestelde tekst – die uiteindelijk wet is geworden – hebben goedgekeurd. Doorslaggevend was kennelijk dat het Arbitragehof (ondertussen het Grondwettelijk Hof) in zijn arrest 170/2003 van 17 december 2003 uitdrukkelijk aanvaard heeft dat er geen schending van de Grondwet plaats vindt indien wordt vertrokken van *de datum waarop de gerechtsbrief door de postdiensten ter hand is gesteld aan de geadresseerde in eigen persoon of aan diens woonplaats*.

De Senaat heeft in dat verband geen opmerkingen gemaakt (zie *Gedr.St.*, Senaat, 3-1207/3 (2005-2006), verslag van de Commissie Justitie van 12 oktober 2005, p. 25).

Uit het bovenstaande blijkt meteen ook dat het volstaat dat de postdiensten de aangetekende brief met ontvangstbewijs hebben aangeboden aan diens woonplaats. De ter handstelling in eigen persoon van de geadresseerde en deze aan diens woonplaats worden immers op gelijke voet behandeld.

Tegen die achtergrond beroept de appellant er zich dan ook ten onrechte op dat hij het recht zou moeten hebben om het tegenbewijs te leveren van het moment waarop hij werkelijk kennis heeft genomen van de brief van 13 november 2007 waarin hem de beslissing werd meegedeeld dat hij als bedrijfsrevisor was geschrapt.

Tegelijk staat ook vast dat de regeling van artikel 53*bis* Ger.W. niets anders inhoudt dan de toepassing van de ontvangsttheorie. Zij bedoelen immers de termijn niet langer te laten lopen vanaf de datum van verzending door de afzender: het genoemde artikel legt vast wanneer in welk geval de termijn begint te lopen en wel op een datum van (vermoede) ontvangst (Minister Onkelinckx noemde het *de meest voor de hand liggende datum waarop [de geadresseerde] in de mogelijkheid verkeert om effectief kennis te nemen van een brief die door middel van een officiële kennisgeving tot hem is gericht – Gedr.St.* Kamer, 51-1309, verslag van de Commissie Justitie, p. 7*)*. De appellant beroept zich dan ook ten onrechte op de bewering als zou de Tuchtcommissie bij de berekening van de verzetstermijn de verzendingstheorie hebben toegepast.

Het stellen van de prejudiciële vraag is bijgevolg geenszins nodig om het geschil te kunnen oplossen. Bovendien gaat de appellant er blijkens de formulering van de voorgestelde prejudiciële vraag ten onrechte van uit dat de artikelen 61 en 62 van de gecoord. Wet van 22 juli 1953 bepalingen zouden bevatten omtrent het moment waarop de termijn van verzet (of beroep) begint te lopen. Zoals de appellant zelf stelt,

gaat het om een toepassing van artikel 53*bis* Ger.W.

Het toepasselijke artikel is, zoals hoger al weergegeven, artikel 53*bis*, 1° Ger.W. wat inhoudt dat de termijn in principe is beginnen lopen *op de eerste dag die volgt op deze waarop de brief aangeboden werd op de woonplaats van de geadresseerde of, in voorkomend geval, op zijn verblijfplaats of gekozen woonplaats*.

Het wordt niet betwist dat de kennisgeving van de beslissing van de Tuchtcommissie van 13 november 2007 diezelfde dag nog per aangetekende zending met ontvangstbewijs is verstuurd naar het adres van de woonplaats van de appellant en daar op 14 november 2007 door de postdiensten werd aangeboden. Dat doet besluiten dat de termijn begon te lopen op 15 november 2007 om te eindigen op 14 december 2007 om middernacht. De zienswijze van de Tuchtcommissie in haar beslissing van 10 juni 2007 moet dan ook worden bijgetreden.

2.1.3. De appellant roept verder overmacht in: door omstandigheden volkomen vreemd aan zijn wil zou hij niet tijdig kennis hebben kunnen nemen van de beslissing van de Tuchtcommissie van 13 november 2007. De briefwisseling, ook met betrekking tot de oproepingen voor de Tuchtcommissie, zou systematisch en op onbegrijpelijke wijze door zijn echtgenote vernietigd dan wel achtergehouden zijn en op slinkse manier aan zijn kennisname zijn onttrokken. De appellant wijst verder op de concrete werkwijze die zijn echtgenote zou gehanteerd hebben en op het feit dat zij haar acties heeft bekend jegens de gerechtsdeurwaarder die haar daarover ondervroeg.

Beoordeling

De Commissie van Beroep stelt vast dat de appellant geen overmacht bewijst.

De appellant zou zich slechts met succes op overmacht kunnen beroepen voor zover hij aantoont dat hij werkelijk niet bij machte was om tegen uiterlijk 14 december 2007 verzet aan te tekenen bij de Tuchtcommissie.

Overmacht kan enkel voortvloeien uit een gebeurtenis buiten de wil van de mens die door deze niet kon worden voorzien, noch vermeden (Cass. 15 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, p. 613).

De appellant bewijst niet op een objectieve manier dat zijn echtgenote werkelijk briefwisseling zou hebben achtergehouden. De verklaringen door die echtgenote afgelegd jegens een gerechtsdeurwaarder, zijn slechts eenzijdige, niet controleerbare beweringen; de authenticiteit die de gerechtsdeurwaarder kan verlenen slaat enkel op het door hem vastgestelde feit, namelijk dat de echtgenote die woorden heeft gezegd, maar niet op de waarachtigheid van de inhoud van die woorden.

Dat het nogal onwaarschijnlijk zou zijn (gelet op het belang en de ernst van de gevolgen voor hem en voor anderen) dat de appellant op al de betreffende briefwisseling geen reactie zou hebben gegeven, volstaat op zich niet als vermoeden dat de verklaringen van de echtgenote van de appellant waarheidsgetrouw zullen zijn. In dat verband wijst de geïntimeerde er terecht op dat de Tuchtcommissie, nadat de eerste, aangetekende oproeping van 23 mei 2007 als "niet afgehaald" door De Post was teruggestuurd, een kopie van die briefwisseling, namelijk met de oproeping om op de zitting van 26 juni 2007 te verschijnen, op 13 juni 2007 met de gewone post verstuurd werd naar het kantooradres van de appellant, maar dat de appellant zelfs dan nog geen gevolg gaf aan die oproeping. Nochtans erkent de appellant dat uit het dossier blijkt dat alle briefwisseling op dat adres hem wel bereikt (zie punt II.1.2.5. op pag. 19 conclusies van de appellant voor de Tuchtcommissie van 8 april 2008). Hoewel de appellant dus behoorlijk was ingelicht van de zitting van 26 juni 2007, kwam hij toch niet opdagen; dat ondergraaft zijn stelling dat hij, mocht zijn echtgenote de kaart van aanbieding van de aangetekende zending van 13 november 2007 (en de kopie verstuurd per gewone brief op 4 december 2007) niet hebben achtergehouden, 'uiteraard' tijdig verzet zou hebben aangetekend.

Terecht laat de geïntimeerde gelden dat de appellant al bij een eerdere tuchtprocedure te zijnen laste ingeroepen heeft dat hij geen kennis had van de oproepingen omdat zijn echtgenote de briefwisseling niet aan hem overmaakte. Het stuk 2.6. uit de map 'stukken' (door de geïntimeerde stuk 16 uit map 2 genoemd) is een brief van 24 januari 2005 van (...), echtgenote van de appellant, waarin zij met betrekking tot een kwaliteitscontrole in 2004 het volgende schreef aan de Voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren:

Ik ben de echtgenote van de heer [X] en werk met hem samen op kantoor.

Hierbij wens ik te verklaren dat de heer [X] totaal niet op de hoogte was van de aangekondigde kwaliteitscontrole 2004, hem treft geen enkele schuld.

De contacten met de controleur en de brieven dienaangaande heb ik hem nooit voorgelegd.

Ik heb met mevrouw (...) *telefonisch contact gehad maar had de moed niet om het haar persoonlijk te vertellen.*

Voor deze totaal onverantwoorde houding schaam ik mij en wens ik mij tegenover de Commissie Kwaliteitscontrole te verontschuldigen.

Ter gelegenheid van die vroegere tuchtprocedure in 2005 heeft de appellant hoe dan ook vernomen dat zijn echtgenote briefwisseling achterhield. Van een bedrijfsrevisor, van wie bij uitstek verwacht wordt dat hij nauwgezet omgaat met administratie en

bovendien zijn deontologische verplichtingen actief moet vrijwaren, moet verwacht worden dat hij alle mogelijke maatregelen neemt om een herhaling van het achterhouden van briefwisseling door zijn echtgenote te vermijden. Het volstaat in dat verband niet in te roepen dat zijn echtgenote geen volmacht had om aangetekende zendingen te ontvangen en dat alleen hij die brieven in ontvangst kon nemen en/of kon afhalen. De appellant moest weten dat de postbode, wanneer aangetekende zendingen worden aangeboden op een moment dat niemand thuis is, slechts tot plicht heeft een kaart in de bus te deponeren met melding van de aanbieding en dus dat iedereen die de brievenbus licht, die kaart in handen kan nemen.

Er zijn veel probatere middelen, zoals het gebruik van een postbus of het laten toesturen van alle briefwisseling met betrekking tot het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op het kantooradres (waar de post hem wel bereikte – zie hoger). Bovendien moest de appellant, zelfs naast het nemen van probate maatregelen, de nodige argwaan koesteren ten aanzien van zijn echtgenote (zeker als het waar is, wat hij beweert, dat tussen hen ernstige spanningen bestonden – wat hij weliswaar op geen enkele manier bewijst).

De appellant heeft kennelijk – althans volgens zijn eigen beweringen – nagelaten het mogelijke te doen om niet opnieuw slachtoffer te worden van manipulaties door zijn echtgenote.

Het middel van overmacht kan dus niet worden aangenomen.

2.1.4. De appellant roept ook onoverwinnelijke dwaling in. Hij zou zich er niet van bewust zijn geweest dat tegen hem een tuchtprocedure liep die resulteerde in de allerzwaarste sanctie, namelijk de schrapping. Hij zou, door omstandigheden buiten zijn wil, van de beslissing geen kennis genomen hebben, noch van de brief waarmee hem de schrapping werd meegedeeld.

Beoordeling

Dit middel gaat, evenzeer als het middel van overmacht, uit van de veronderstelling dat de appellant niet kon weten dat er op 13 november 2007 een beslissing tot schrapping was genomen en dat er een brief was verstuurd die de verzets- en beroepstermijn deed lopen. De hoger vermelde overwegingen van de Commissie van Beroep waarmee wordt aangenomen dat de appellant niet alle maatregelen genomen heeft die in redelijkheid mogelijk waren om de betreffende post te kunnen ontvangen en er kennis van te nemen (meer bepaald te vermijden dat de betreffende briefwisseling hem werd onthouden door zijn echtgenote), zijn evenzeer toepasselijk op het middel van 'onoverwinnelijke dwaling'.

Uit niets blijkt dat het Instituut van de Bedrijfsrevisoren de appellant zou hebben aangeschreven "als bedrijfsrevisor" op een moment dat hij al geschrapt was zodat hij in dwaling zou zijn gebracht, met name niet moest vermoeden dat hij geschrapt was. Voor de vraag die hier aan de orde is, is enkel de periode relevant waarin de verzetstermijn liep en in die termijn kon er uiteraard nog geen sprake zijn van een definitieve beslissing tot schrapping. Alles wat na het verstrijken van die termijn gebeurde, kan de appellant niet inroepen om te verklaren waarom hij die termijn liet verstrijken.

2.1.5. De appellant voert verder een schending aan van artikel 6 E.V.RM., meer bepaald omdat zijn rechten van verdediging zouden zijn geschonden.

Beoordeling

Deze stelling van de appellant gaat voorbij aan het feit dat de Tuchtcommissie op de geëigende, vormelijk correcte wijze aan hem kennis heeft gegeven van ten eerste de datum waarop de zaak zou worden behandeld (uiteindelijk op 18 september 2007), ten tweede van de datum waarop zou worden uitspraak gedaan (op 13 november 2007) en ten derde van de inhoud van de beslissing (bij verstek).

De wet van 22 juli 1953 voorziet in zijn artikelen 61 en 62 een redelijke wijze van kennisgeving en een billijke termijn, namelijk 30 dagen en dit met toepassing van artikel 53*bis* Ger.W. zoals hoger besproken.

Verder is gebleken dat de appellant het slechts aan zijn eigen onzorgvuldigheid kan wijten dat hij geen nuttig gevolg heeft gegeven aan al die kennisgevingen.

De appellant kan zich in die omstandigheden dan ook niet beroepen op een schending van artikel 6 E.V.RM., weze het een schending van zijn rechten van verdediging of van het recht om gehoord te worden of om toegang te hebben tot een onafhankelijke rechter.

2.1.6. **Conclusie**: de beslissing van de Tuchtcommissie van 10 juni 2008 heeft met reden geoordeeld dat het verzet van de appellant van 8 februari 2008 tegen de beslissing bij verstek genomen op 13 november 2007 laattijdig was en bijgevolg onontvankelijk.

2.2. Afstand van verval

De appellant beroept zich subsidiair op een analoge toepassing van artikel 476 Ger.W. inzake de tuchtprocedure voor advocaten, artikel dat als volgt zou luiden:

Laattijdig verzet wordt niet-ontvankelijk verklaard, tenzij de raad de verzetdoende advocaat van het verval ontheft. Hierover oordeelt hij in hoogste feitelijke aanleg en zonder dat hiertegen enig rechtsmiddel openstaat.

Volgens de appellant vertolkt deze wetsbepaling een algemeen

principe, gesteund op artikel 6 E.V.RM. dat inzake tuchtrechtspraak de rechten van de verdediging maximaal moet worden gewaarborgd en dat het opleggen van de allerzwaarste sanctie bij verstek slechts uitzonderlijk kan geschieden, met name in de gevallen waar duidelijk is dat de betrokkene geen tegenspraak wou voeren, wat hier niet het geval zou zijn.

Beoordeling

Artikel 467 Ger.W. is door artikel 20 van de Wet van 21 juni 2006 (*B.S.*, 20 juli 2006) vervangen. De tekst van het vroegere artikel 467 is in gewijzigde vorm hernomen in artikel 462 Ger.W. Het betreffende tweede lid luidt nu: *Laattijdig verzet word niet ontvankelijk verklaard, tenzij de tuchtraad de verzetdoende advocaat van het verval ontheft, een beslissing waarover de tuchtraad soeverein oordeelt en waartegen geen rechtsmiddel openstaat.*

De appellant laat na aan te tonen of zelfs aannemelijk te maken dat het hier op een algemene regel of om een algemeen principe zou gaan. Het gaat daarentegen om een bijzondere bepaling eigen aan de tuchtprocedure voor advocaten.

Het betreft een soort dispensatierecht dat uitsluitend op het niveau van de eerste aanleg, namelijk door de tuchtraad kan worden verleend. Bijzonder is met name dat de tuchtraad uitsluitend uit advocaten is samengesteld en dus geen magistraat of iemand anders, vreemd aan het beroep, in zijn rangen telt. Het verlenen van ontheffing van verval wegens laattijdig verzet is dus een prerogatief van de tuchtraad waarvan de leden oordelen als een soort "*primi inter pares*" (vrij vertaald: 'de eersten of besten onder de gelijken'); de tuchtraad van beroep (die wordt voorgezeten door een eerste voorzitter bij een hof van beroep, die een Kamervoorzitter kan aanwijzen om hem te vervangen en zetelt met vier assessoren-advocaten – zie art. 465 Ger.W.) heeft over het door de tuchtraad toegestane verval geen rechtsmacht.

Alleen al om reden dat de Tuchtcommissie, anders dan de tuchtraad bij de advocaten, ook externen telt, kan artikel 462, 2de lid Ger.W. hier niet naar analogie worden toegepast.

Zelfs mocht dan nog mogelijk zijn, dan nog zou de analogie met zich brengen dat de Commissie van Beroep over de beslissing omtrent het (al dan niet) verlenen van ontheffing van verval geen uitspraak zou kunnen doen omdat er geen rechtsmiddel tegen openstaat. Uit niets blijkt trouwens dat de appellant aan de Tuchtcommissie gevraagd heeft het verval te ontheffen.

Het feit dat geen dergelijke mogelijkheid tot ontheffing van verval wegens laattijdig verzet in de wet voorzien is, houdt geen schending in van artikel 6 E.V.R.M. Hoger is er al op gewezen dat de wet de nodige garanties biedt om de betrokken bedrijfsrevisor toe te laten zich te verdedigen en het tuchtgeschil door een onafhankelijke rechtsinstantie te laten beoordelen. Het hoger geschetste recht van de tuchtraad van advocaten om ontheffing van verval te verlenen, is niet afgeleid uit artikel 6 E.V.R.M. dat geen dergelijk dispensatierecht impliceert.

Er kan niet worden ingegaan op dit middel.

3. De grond van de zaak

Nu het verzet door de Tuchtcommissie terecht als onontvankelijk werd afgewezen, kan de Commissie van beroep niet over de grond van de zaak oordelen.

OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Verklaart het hoger beroep ongegrond en bevestigt de bestreden beslissing van de Tuchtcommissie uitgesproken op 10 juni 2008.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op zevenentwintig september 2010 door de Commissie van Beroep, (...)".

401/10/N – Commissie van Beroep van 18 oktober 2010

(definitieve beslissing)

Beroep tegen een terechtwijzing.

"(...)

In de zaak 0401/10/(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende (...), die verschijnt.

* * *

I. Over de rechtspleging.

01. Bij een aangetekend schrijven van 8 juli 2010 heeft bedrijfsrevisor [X] bij de Commissie van beroep een verhaal ingediend tegen de beslissing van de Raad van het Instituut van 5 maart 2010 waarbij deze beslist om hem terecht te wijzen.

De kennisgeving van de beslissing van 5 maart 2010 aan de bedrijfsrevisor gebeurde bij aangetekend schrijven van 2 juli 2010.

02. De Commissie van Beroep wordt geadieerd met toepassing van artikel 37, § 2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (IBR-wet).

Het verhaal werd binnen de wettelijke termijn en formeel beschouwd regelmatig ingesteld. Het is ontvankelijk.

03. De bedrijfsrevisor werd gehoord op de terechtzitting van 17 september 2010 waar hij zijn standpunt heeft toegelicht.

Hij heeft op 6 september 2010 een geschrift met bewijsstukken, dat op 8 september 2010 is ingekomen op het Instituut, toegezonden aan de Commissie van Beroep.

04. Op de voormelde terechtzitting werd het standpunt van de Raad van het Instituut toegelicht door bedrijfsrevisor (...).

II. Het onderwerp van het verhaal.

05. Binnen het bestek van een procedure inzake kwaliteitscontrole die in 2009 werd gevoerd en betrekking had op het jaar 2007, werd in het eindverslag van de aangeduide inspecteur-bedrijfsrevisor een opmerking geformuleerd over de niet naleving van de norm "bevestigingen van de leiding van de entiteit".

Het betreft een norm die van toepassing is vanaf de controle op de jaarrekeningen per 31 december 2006.

Inzonderheid werd vastgesteld dat de door de bedrijfsrevisor ontvangen bevestigingsbrief geen vermeldingen bevatte inzake de naleving van de witwaswetgeving. Ook werd vastgesteld dat op de brief de afzender niet geïdentificeerd was en dat de datum van afsluiting van het boekjaar niet was vermeld. De brief bleek ook niet gedateerd.

Ten slotte werd vastgesteld dat het commissarisverslag hieromtrent niet werd aangepast.

06. De Commissie Kwaliteitscontrole stelde voor om een vervroegde kwaliteitscontrole te houden voor 2011 en meende verder dat er reden was om een terechtwijzing op te leggen voor wat de inbreuk op de norm inzake de bevestigingsbrief betreft.

Tijdens zijn vergadering van 5 maart 2010 heeft de Raad beslist zoals door de Commissie Kwaliteitscontrole was voorgesteld.

07. Bij brief van 2 juli 2010 heeft de Raad aan de bedrijfsrevisor meegedeeld: "*De Raad heeft op 5 maart 2010 beslist u, overeenkomstig artikel 37 van voornoemde wet van 22 juli 1953, terecht te wijzen op basis van een overtreding van de controlenorm "Bevestigingen van de leiding van de entiteit" van 15 december 2006.*".

III. De grieven en het verweer.

08. In zijn verzoekschrift aan de Commissie van beroep van 8 juli 2010 stelt de heer [X] dat hij met de terechtwijzing niet akkoord kan gaan omwille van drie door hem aangehaalde redenen.

Hij wijst er op dat geen rekening werd gehouden met een aantal elementen, waaronder een begeleidend schrijven bij een *letter of representation* waaruit volgens hem blijkt dat de door de Raad geïncrimineerde feiten onjuist zijn.

Verder doet hij gelden dat in een gecontroleerd dossier betreffende een vennootschap in veref-

fening, waar in de letter of representation de clausule inzake de witwaswetgeving ontbreekt, er geen enkel probleem van witwas kon bestaan.

09. De vertegenwoordiger van de Raad handhaaft dat de door de Raad vastgestelde tekortkoming effectief werden begaan en dat de terechtwijzing met reden werd gegeven.

IV. Beoordeling.

10. Artikel 37, § 1 van de IBR-wet bepaalt dat de Raad hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, een bedrijfsrevisor kan terechtwijzen wanneer de feiten die hem kunnen worden verweten vaststaan hoewel ze geen enkele van de in artikel 73 van dezelfde wet voorziene sancties kunnen verantwoorden.

In alinea 3 van dezelfde pararaaf wordt gesteld dat de terechtwijzing kan worden beslist, onverminderd de eventuele verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties voor dezelfde feiten als deze die aan de basis liggen van de terechtwijzing.

Artikel 37, § 3 schrijft anderzijds voor dat in geval van beroep, de Commissie de terechtwijzing kan hervormen of bevestigen, dan wel, met unanimiteit, één van de in artikel 73 voorziene sancties in de plaats kan stellen.

11. In het voorliggende geval heeft de Raad een terechtwijzing gegeven in verband met feiten die de kwaliteitscontrole betreffen.

De gecontroleerde activiteiten betroffen het jaar 2007 en de jongste van onregelmatigheid betichte controlehandeling dateert van 28 april 2007.

12. Vooreerst merkt de Commissie op dat verzoeker door de Raad niet werd gehoord omtrent het voornemen om hem een terechtwijzing op te leggen.

Het lijdt nochtans geen twijfel dat ook in de fase van besluitvorming inzake het opleggen van een terechtwijzing het recht om te worden gehoord door de Raad dient te worden nageleefd als beginsel van behoorlijk bestuur.

De belangen van de betrokken bedrijfsrevisor kunnen immers onmiskenbaar worden geschaad door een terechtwijzing.

13. Het tegensprekelijk debat dat in geval van verhaal voor de Commissie van Beroep wordt georganiseerd ondervangt die verplichting niet.

Bijgevolg dient de bedrijfsrevisor te worden ingelicht over een voorgenomen terechtwijzing en dient hij minstens de gelegenheid te krijgen hierover een schriftelijk standpunt in te nemen.

Zodoende werden de rechten van verdediging van verzoeker geschonden.

14. Verder overweegt de Commissie dat een maatregel van terechtwijzing ook niet kan worden getroffen met betrekking tot beweerde tekortkomingen die begaan werden op een ogenblik waarop de regelgeving die de sanctie invoert nog niet bestond.

De wet heeft in de regel geen terugwerkende kracht. Tenzij anders door de wetgever beslist, knoopt de wet geen rechtsgevolgen vast aan rechtsfeiten die geheel voltrokken waren in de periode die aan zijn inwerkingtreding voorafgaan.

15. Artikel 37 van de IBR-wet is in werking getreden op 31 augustus 2007.

Bijgevolg konden tekortkomingen aan de beroepsplichten die voor deze datum werden begaan niet met een terechtwijzing worden gesanctioneerd (Cass. 1 oktober 2009, www.juridat.be).

16. Aangezien door de Raad niet wordt aangetoond dat enige aan bedrijfsrevisor [X] verweten tekortkoming waarop de terechtwijzing betrekking heeft, werd begaan vanaf 31 augustus 2007, kon een terechtwijzing niet worden opgelegd.

V. Besluit.

17. De wettelijke voorwaarden om een terechtwijziging op te leggen, zijn niet vervuld.

De vordering van verzoeker is gegrond.

18. Uit de redengeving van onderhavige beslissing volgt dat de tekortkoming die verzoeker wordt verweten niet het voorwerp kan zijn van het sanctiestelsel vervat in artikel 37 van de IBR-wet.

Bijgevolg heeft de Commissie van beroep ook geen wettelijke grond om toepassing te maken van de mogelijkheid geboden door artikel 37 om een tuchtsanctie in de plaats te stellen van de terechtwijzing.

19. De bestreden beslissing wordt vernietigd.

OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt de vordering en verklaart ze gegrond.

Vernietigt de bestreden beslissing van 5 maart 2010 van de Raad waarbij verzoeker wordt terechtgewezen.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op de zetel van het Instituut van de bedrijfsrevisoren op 18 oktober 2010 door de Commissie van Beroep, die heeft beraadslaagd en samengesteld was uit:

(...)".

Rapport annuel 2010 du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire

Le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire est chargé, en tant que composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, de deux types de missions légales :

1°) délivrance, à la demande du commissaire, d'un avis préalable concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance dans l'exercice de ses fonctions ;

- En application des mesures contenues dans le Code des sociétés (article 133, § 10, alinéa 1er), le Comité est chargé de délivrer à la demande du commissaire un *avis préalable* concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance dans l'exercice de ses fonctions (dépassement de la règle « one to one » visée à l'article 133, § 5 du Code des sociétés).

  L'alinéa 7 de l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 pris en exécution du Code des sociétés précise les délais dans lesquels le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire doit prendre position :

  « En cas de demande d'avis d'un commissaire concernant l'indépendance introduite en application de l'article 133, alinéa 6 ou 10, du Code des sociétés, le Président du Comité peut demander au requérant toute information afin de compléter le dossier dans les trois jours ouvrables, et de demander au requérant la confirmation qu'il a fourni au Comité toutes les informations utiles en vue d'un examen correct de la demande. Le dossier sera transmis aux membres au moins cinq jours ouvrables avant la réunion. Le Comité doit rendre un avis dans les quinze jours ouvrables qui suivent la remise d'un dossier complet ».

- En application de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance est chargé d'octroyer des dérogations aux réviseurs d'entreprises dans certaines circonstances.

  En effet, il ressort du § 2 de l'article 13 de la loi du 22 juillet 1953 que « le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions de révision dans les situations suivantes :

  a) exercer la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision ;

  b) exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale ; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale ;

  c) exercer la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat.

  Le point a) ne s'applique pas aux fonctions exercées dans l'enseignement ».

  Le § 3 de l'article 13 de la loi du 22 juillet 1953 précise que, « en ce qui concerne le point a) et le point b) visés au paragraphe 2, une dérogation peut être accordée par le Conseil de l'Institut, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ».

2°) possibilité d'introduire une affaire auprès de l'organe disciplinaire compétent de l'Institut des Reviseurs 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 Reviseurs d'Entreprises.

L'alinéa 8 de l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 pris en exécution du Code des sociétés précise également les délais dans lesquels le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire doit communiquer ses prises de position :

« Dans le cas de traitement d'un dossier de renvoi devant les instances disciplinaires de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le Président pourra exiger des informations complémentaires qu'il estime utile pour juger s'il convient d'introduire une procédure disciplinaire à l'encontre d'un membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Les informations ainsi demandées seront transférées au Comité par le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou son représentant dans les cinq jours ouvrables lorsqu'elles concernent un commissaire. Les informations demandées qui concernent l'ensemble de la profession seront transmises par le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ou son représentant au Comité dans un délai maximum d'un mois ».

Coopération et coordination au niveau national

L'article 33 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes impose à chaque Etat membre de l'Union européenne de désigner une entité spécifiquement chargée de la responsabilité d'assurer la coopération entre les systèmes nationaux de supervision publique au niveau communautaire.

Dans le cadre de la transposition en droit belge des mesures contenues dans l'article 33 de ladite directive, le législateur a chargé *(article 77, § 1er de la loi du 22 juillet 1953)* le Conseil supérieur des Professions économiques :

- de la coopération nationale entre les organes du système de supervision publique et
- de la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne.

En application des missions confiées par le législateur depuis 2007, le Conseil supérieur a entretenu, en 2010, des contacts réguliers avec les représentants des différentes composantes du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur a également organisé deux réunions de coordination avec les représentants de ces autorités.

Outre un échange utile d'informations, ces réunions de coordination avec les représentants des différentes composantes du système belge de supervision publique ont été consacrées à la préparation d'un rapport annuel commun. Le présent rapport annuel est le troisième rapport annuel commun publié par les différentes composantes du système belge de supervision publique depuis la mise en place et l'entrée en vigueur du cadre légal arrêté en 2007. D'emblée, il a, en effet, été jugé utile de rassembler les différents rapports annuels en un seul document (le présent rapport annuel commun), à l'instar des organes analogues mis en place dans les autres pays de l'Union européenne, de manière à faciliter l'obtention de l'information par nos homologues, que ce soit au niveau européen ou hors Union européenne, ou par les tiers en général.

Il convient toutefois de souligner que, dans la mesure où le législateur belge a prévu expressément que chaque composante assumerait une partie de cette responsabilité finale en matière de supervision publique, chacune des six composantes du système de supervision publique mis en place en Belgique est responsable pour le contenu de son rapport annuel.

Le Conseil supérieur a également lancé, en 2009, l'initiative de la création d'un portail commun aux différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises[1], présentant chacune des composantes afin de faciliter la compréhension du système mis en place, à en comprendre les articulations et à en démystifier son apparente complexité.

1 Adresse du portail commun : http://www. oversight-audit-belgium.eu/index.php.

Coopération internationale

L'article 33 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes impose à chaque Etat membre de l'Union européenne de désigner une entité spécifiquement chargée de la responsabilité d'assurer la coopération entre les systèmes nationaux de supervision publique au niveau communautaire.

En outre, le chapitre XI de la directive « audit » (articles 45, 46 et 47) traite des aspects internationaux et, en particulier, de l'agrément des auditeurs de pays tiers, de l'enregistrement et de la supervision des contrôleurs et des entités d'audit de pays tiers, de dérogation en cas d'équivalence ou encore de coopération avec les autorités compétentes de pays tiers.

Dans le cadre de la transposition en droit belge des mesures contenues dans les articles précités de ladite directive, le législateur a chargé *(article 77, § 1er de la loi du 22 juillet 1953)* le Conseil supérieur des Professions économiques :

- de la coopération nationale entre les organes du système de supervision publique et
- de la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne.

La loi du 22 juillet 1953 donne des précisions supplémentaires relatives à la coopération au sein de l'Union européenne au travers de l'alinéa 1er du § 3 de son article 77 :

« L'Institut, le Ministre en charge de l'Economie, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires coopèrent avec les autorités compétentes des Etats membres de l'Union européenne autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes. »

L'alinéa 2 du § 3 de l'article 77 de la loi du 22 juillet 1953 étend ces mesures aux « *autorités compétentes d'un pays tiers en cas d'accord international à condition que celui-ci contienne une clause de réciprocité* ».

Le § 4 de l'article 77 de la loi du 22 juillet 1953 habilité le Roi à « *déterminer les modalités relatives à l'échange des informations confidentielles et à la coopération entre les autorités compétentes visées aux paragraphes 2 et 3* » dudit article 77.

Il en ressort que chaque composante du système de supervision publique belge est habilitée à intervenir dans le cadre de la coopération entre superviseurs des autres Etats membres européens des contrôleurs légaux des comptes, voire des pays tiers, pour ce qui concerne leurs responsabilités respectives.

Le Conseil supérieur est dès lors chargé d'un rôle de coordination devant assurer la mise en contact rapide avec/entre les différentes composantes du système de supervision publique.

En cette qualité, le Conseil supérieur des Professions économiques, a maintenu, durant l'année 2010, des contacts avec certains homologues que ce soit au sein de l'Union européenne ou en dehors[1].

1 Voir en particulier dans le présent rapport annuel, le rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques ayant trait à la coopération internationale (point 6).

Programmes de travail 2011

Programme de travail 2011 du Ministre fédéral en charge de l'Economie

Sur base de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, le Ministre fédéral en charge de l'Economie, se voit confier des missions normatives en sa qualité d'organe du système de supervision publique. Ces missions confiées au Ministre dans le cadre de la supervision publique viennent s'ajouter aux compétences générales du Ministre qui est le Ministre de Tutelle de la Profession.

1. Norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme

La loi du 11 janvier 1993 précitée et plus particulièrement son article 38 tel que modifié par la loi du 18 janvier 2010 requiert que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises détermine par le biais d'un règlement les modalités d'application des obligations prévues au Chapitre II de la loi du 11 janvier 1993.

Un projet de norme devrait être soumis au Conseil supérieur des Professions économiques au début de l'année 2011. Dans l'hypothèse où celui-ci approuverait ce projet, le Ministre en charge de l'Economie devra également l'analyser.

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

Les travaux visant à modifier la loi du 22 juillet 1953 précitées seront poursuivis.

3. Suivi des discussions au niveau européen

Le Ministre sera particulièrement attentif à l'évolution des discussions au niveau européen suite au Livre vert en matière d'audit. Il suivra également activement les travaux de l'AuRC notamment concernant les relations avec les pays tiers (adéquation et équivalence).

Programme de travail 2011 du Conseil supérieur des Professions économiques

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

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

Le programme de travail 2011 du Conseil supérieur couvre ces deux domaines de compétence.

Supervision publique des réviseurs d'entreprises

Lutte contre le blanchiment du capital et le financement du terrorisme

Dans le cadre de son courrier du 16 novembre 2009, le Conseil supérieur a demandé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de bien vouloir élaborer une norme professionnelle décrivant les diligences à accomplir par les réviseurs d'entreprises afin de lutter contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Ce courrier visait notamment à sensibiliser les représentants de l'IRE à l'urgence qu'il convenait d'accorder aux nouvelles modalités d'application à adopter dès que la loi du 11 janvier 2003 serait définitivement adoptée et publiée au *Moniteur belge* dans la mesure où aucune mesure transitoire n'était prévue dans le projet de loi adopté par la Chambre des Représentants.

En outre, le Conseil supérieur mentionnait dans son courrier que, dans le cadre du rôle de coordination confié par le législateur au Conseil supérieur des Professions économiques en vertu de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999, il apprécierait que les trois Instituts regroupant des composantes des « professions économiques » (IRE/IEC/IPCF) se concertent afin d'harmoniser l'approche retenue en la matière.

Le Conseil supérieur a également attiré l'attention sur l'approche par les risques élaborée par le Groupement d'Action financière (en abrégé, GAFI) afin que cette approche puisse être intégrée dans le cadre normatif à élaborer en la matière.

Un groupe de travail ayant été mis sur pied, le Conseil supérieur se doit d'examiner, dans le courant de l'année 2011, les mesures à proposer par la profession afin d'intégrer, dans leur globalité, les différentes mesures introduites en droit belge début 2010.

Eu égard aux compétences et à l'expérience dont dispose la Cellule de traitement des informations financières (en abrégé, CTIF), le Conseil supérieur estime indispensable de prendre des contacts avec cette institution dans le cadre de l'examen de ce dossier.

Spécificités nationales

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

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

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

Outre le suivi régulier de l'état d'avancement du plan d'accompagnement élaboré par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur est disponible pour effectuer l'examen (dans le cadre d'un processus d'approbation) de tout projet de normes portant sur des spécificités nationales qui aurait été développé, notamment dans les matières suivantes:

- Rapport de révision standardisé
- Normes relatives aux contrôles à effectuer par les réviseurs d'entreprises découlant de législations spécifiquement belges, telles que les diligences à accomplir par le contrôleur légal des comptes en charge d'une mission dans une entreprise en difficultés.

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

Le Conseil supérieur est également chargé d'examiner *a posteriori* les autres textes non contraignants adoptés par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous forme de circulaires, d'avis et de communications de manière à s'assurer que ces prises de position ne sont pas contraires au cadre légal et normatif contraignant. Le Conseil supérieur est conscient de l'importance de sa mission légale d'examen systématique des différentes prises de position du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises durant l'année 2011.

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

Durant l'année 2011, le Conseil supérieur compte analyser les propositions de directives européennes ayant un impact pour les contrôleurs légaux des comptes, notamment l'aune de la réaction commune des différentes entités composant le système de supervision publique des réviseurs d'entreprises transmise à la Commission européenne dans le cadre de sa consultation publique, lancée en 2010, par le biais du livre vert «Politique en matière d'audit: les leçons à tirer de la crise».

En outre, le Conseil supérieur a décidé de poursuivre sa politique d'études générales pouvant contribuer à mieux cerner les travaux des contrôleurs légaux des comptes en Belgique afin de permettre de dégager des grandes tendances quant à l'évolution de la situation de la profession en Belgique.

Par ailleurs, le Conseil supérieur a entrepris les démarches, durant l'année 2010, aux côtés de la Chambre de renvoi et de mise en état, afin de devenir membre de l'IFIAR à partir de l'année 2011. Dès qu'il en sera membre, le Conseil supérieur suivra les travaux d'IFIAR ayant trait aux aspects normatifs de la profession.

Coordination du système de supervision publique belge

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

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

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

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

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

Dans le cadre de cette mission au niveau international, le Conseil supérieur participe régulièrement aux travaux de l'EGAOB.

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

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

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

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

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

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

Ces professionnels sont regroupés en trois organisations professionnelles :

- l'Institut des réviseurs d'entreprises (IRE) ;
- L'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (IEC) et
- L'Institut professionnel des comptables et des fiscalistes agréés (IPCF).

*

* *

Le Conseil supérieur est appelé à jouer en 2011, comme par le passé, le rôle qui lui a été confié par le législateur belge.

De l'avis du Conseil supérieur, les dossiers suivants constituent à tout le moins des sujets de débats dans le courant de l'année 2011 :

- un nouvel arrêté royal en matière de déontologie des experts-comptables et des conseils fiscaux ;
- la révision des critères de dispenses dans la cadre de l'examen d'entrée pour les réviseurs d'entreprises ;
- la mise à jour de la liste des établissements scolaires (universitaires et baccalauréats professionnalisant) pouvant bénéficier de dispenses dans le cadre de l'examen d'entrée d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal ;
- les diligences à accomplir par les membres des professions économiques (réviseurs d'entreprises, experts-comptables, conseils fiscaux, comptables(-fiscalistes) agréés) en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ;
- dans le prolongement de la modification de 2010 de la loi en matière lutte contre le blanchiment des capitaux et financement du terrorisme, il conviendra également de s'interroger sur la forme que prendra la mise en place d'une forme de sondage de qualité de tous les membres composant les professions économiques, dans le respect des spécificités de chaque profession ;
- dans le prolongement de la consultation publique effectuée par la Commission européenne en 2010, d'une part, quant à l'adoption de mesures spécifiques pour les « micro-entreprises » et, d'autre part, quant à l'application éventuelle au niveau européen de la norme IFRS pour PME, il convient d'examiner les propositions de la Commission afin d'identifier les conséquences pour les différentes catégories des professionnels formant, en Belgique, les « professions économiques ».

Programme de travail 2011 des organes du système de supervision publique en charge de l'examen de cas individuels

Le système de supervision publique mis en place en Belgique en 2007 est constitué de quatre organes chargés de missions portant sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes :

- le Procureur général, ayant la responsabilité finale de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit ;
- la Chambre de renvoi et de mise en état, ayant la responsabilité finale de la supervision de l'assurance qualité (en ce compris la formation permanente) et des systèmes d'enquête ;
- les instances disciplinaires (la Commission de discipline et la Commission d'appel), ayant la responsabilité finale de la supervision du système disciplinaire ;
- le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire chargé de deux missions qui ne sont pas directement visées dans la directive « audit » :
  - accorder une dérogation, lorsqu'un réviseur d'entreprises en fait la demande, au principe général contenu dans le Code des sociétés imposant le respect de la règle « one to one » limitant les activités d'un réviseur d'entreprises, d'un cabinet d'audit (et son réseau) lorsqu'il est chargé d'une mission de contrôle légal des comptes (article 133, § 10 du Code des sociétés) ;
  - accorder une dérogation, lorsque le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en fait la proposition, permettant à un réviseur d'entreprises d'exercer 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 d'une société commerciale (article 13, § 3 de la loi de 1953).

* *
*

En ce qui concerne le Procureur général, les instances disciplinaires et le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, la rédaction d'un programme de travail est particulièrement difficile dans la mesure où la charge de travail de ces organes est directement corrélée aux dossiers individuels introduits. Il est dès lors particulièrement difficile de pouvoir déterminer a priori quelle sera l'ampleur des travaux de ces organes de supervision publique.

Ces trois organes chargés de missions portant sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes auront pour objectif durant l'année 2011 de traiter les différents dossiers qui seront introduits dans les meilleurs délais.

Ils feront rapport de la teneur de leurs activités au terme de l'année 2011 dans le cadre du prochain rapport annuel commun.

* *
*

En ce qui concerne la Chambre de renvoi et de mise en état, il convient de renvoyer à la conclusion du rapport annuel 2010 de la Chambre dans la mesure où cette conclusion a été formulée sous forme d'un programme de travail 2011.

Rapport annuel commun 2010

Table des matières

Avant-propos **3**

Préambule **5**

Présentation du système belge de supervision publique **7**

Prise de position commune aux différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises **11**

Rapports annuels 2010 ..... **51**

- Composantes en charge des aspects normatifs 53
  - Ministre fédéral en charge de l'Economie 53
  - Conseil supérieur des Professions économiques 57
  - Normes approuvées en 2010 et avis publiés au *Moniteur belge* 65
- Composantes en charge des cas individuels 289
  - Procureur général 289
  - Chambre de renvoi et de mise en état 292
  - Instances disciplinaires 309
    - Rapports annuels des différentes instances disciplinaires 309
    - Sanctions disciplinaires prononcées durant l'année 2010 319
  - Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire 401
- Coopération et coordination au niveau national 403
- Coopération internationale 404

Programmes de travail 2011 ..... **405**

- Composantes en charge des aspects normatifs 407
  - Ministre fédéral en charge de l'Economie 407
  - Conseil supérieur des Professions économiques 409
- Composantes en charge des cas individuels 413
  - Procureur général 413
  - Chambre de renvoi et de mise en état 413
  - Instances disciplinaires 413
  - Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire 413