



Livre anniversaire 2001-2011

Contenu

Préface.....	7
Préface (E.J. Lammers)	9
Nous devons unir les forces, publiques et privées (C. Devlies)	11
IFA à vol d’oiseau	21
Mission et vision	23
Auditeur de fraude.....	23
Audit de fraude.....	23
Fédération professionnelle nationale.....	25
Organigramme.....	26
Conseil d’administration	27
Conseil consultatif.....	27
Commissions de direction	28
Membres.....	30
Registered Forensic Auditors	30
IFA 2001-2011 : Articles	35
Aspects informatiques (B. De Bie).....	37
Cadre légal privé 2001-2011 (S. De Meulenaer).....	43
Evolution de la fraude dans le secteur financier (M. De Rouck)	47
Audit d’investigation et gouvernement d’entreprise: Une décennie mouvementée (M. De Samblanx)	55
Dix années de lutte contre la fraude (J. Denolf et J. Buys)	61
Coopération publique-privée (R. Hoskens).....	71
European Anti-fraud office (OLAF) (M. Janssoone).....	77
Forensic accounting et forensic auditing: de la comptabilité créative à l’entûete de fraude (Chr. Lefebvre)	81
Les compétences du Conseil supérieur des Professions économiques (J.-P. Servais et C. Dendauw).....	97
Considerations sur l’approche internationale de la fraude carrousel (F. Philipsen).....	119
L’audit de fraude en Belgique (F. Staelens).....	127
Le réviseur d’entreprises et la fraude: une histoire ancienne en pleine expansion (L. Toelen).....	147
Forensic audit in international context (J. Vlogaert).....	153

Les compétences du Conseil supérieur des Professions économiques

Jean-Paul Servais et Catherine Dendauw

Un

En 1935, le législateur a pour la première fois intégré la mission d'auditeur externe chargé d'une mission d'intérêt public. Il s'agissait de l'intervention du réviseur agréé dans le cadre du contrôle des comptes des établissements de crédit. Il a fallu cependant attendre 1953 pour que la profession d'auditeur externe soit réglementée par la création de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, organisation professionnelle créée par la loi dont doit être membre toute personne effectuant des missions de contrôle légal des comptes en Belgique.

En 1985, le législateur a créé un cadre légal de la profession d'expert-comptable, même s'il est vrai que la profession existait depuis de très nombreuses années. C'est à cette époque que le Conseil supérieur, en charge alors du seul revisorat d'entreprises, a vu le jour.

Dès 1987, une requête était introduite par l'Association nationale des Comptables de Belgique auprès du Ministère des Classes moyennes visant à obtenir la protection du titre professionnel de « comptable » et à réglementer l'exercice de cette activité professionnelle.

Il a fallu attendre 1992 pour voir la création de l'Institut Professionnel des Comptables (IPC) et la protection du titre professionnel et de l'exercice de la profession de comptable. L'IPC est entré réellement en fonction, en 1993, à la suite de l'organisation d'élections.

En ce qui concerne la reconnaissance des conseils fiscaux et des fiscalistes, les discussions ont été longues et n'ont pu aboutir que bien plus tard. En effet, en 1985, les travaux préparatoires à la loi dite « de réforme du revisorat d'entreprises » ont évoqué à différentes reprises la nécessité de reconnaître la profession de « conseiller fiscal » mais cette proposition n'a finalement été retenue.

C'est en 1999, et plus particulièrement par l'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, que le titre de « conseil fiscal » (intégré dans l'IEC) et celui de « comptable-fiscaliste agréé » (intégré dans l'IPCF) ont été reconnus légalement.

Deux

En 1999, le législateur a créé le concept de « professions économiques » et a rebaptisé le Conseil supérieur en « Conseil supérieur des Professions économiques ». Le concept de « professions économiques », somme toute logique, permet d'appréhender, dans le respect des spécificités des différentes professions économiques, *plus de 13.000 professionnels du chiffre*, soit la troisième profession libérale (après le corps médical et les professions paramédicales) au coude-à-coude avec les avocats et les architectes.

Les professions économiques regroupent des personnes spécialisées dans trois grands domaines :

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

Les membres des professions économiques doivent, en vertu de dispositions légales, adhérer à au moins une des trois organisations professionnelles :

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

C'est à ce titre que tous les membres des professions économiques bénéficient d'une reconnaissance de leur titre professionnel. Seuls les membres d'une des trois organisations professionnelles (IRE / IEC / IPCF) peuvent dès lors utiliser les titres réglementés légalement.

En outre, certains professionnels bénéficient d'une protection quant à l'activité elle-même.

Tel est le cas dans deux domaines de spécialisation, le contrôle légal des comptes et la comptabilité :

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

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

Trois

Certains professionnels, membres des professions économiques, portent plusieurs titres, soit au sein des « professions économiques » au sens de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, soit cumulent par ailleurs des titres qui ne sont pas incompatibles avec le principe de dignité qui sied à leur profession. C'est à ce titre que de nombreux réviseurs d'entreprises ou experts-comptables portent par ailleurs le titre d'auditeur de fraude (plus couramment appelé « *forensic auditor* »).

D'un point de vue conceptuel, les « *forensic auditors* » pourraient tout à fait faire partie intégrante des professions économiques eu égard aux missions qu'ils effectuent.

La différence essentielle en cas de mission d'audit de fraude est que le postulat de base du « *professional scepticism* » appliqué tant par les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables agréés ou les comptables-fiscalistes agréés dans leurs missions classiques n'est pas de mise. Par « *professional scepticism* », il convient d'entendre que le professionnel effectue une mission dans une entreprise parce qu'il est convaincu qu'il peut avoir confiance dans ses dirigeants et dans la structure éventuelle de contrôle interne mise en place. Cette confiance, même si elle constitue un postulat de base, ne peut en aucun cas être illimitée car il appartient à tout professionnel d'avoir un esprit critique et de remettre en question les postulats de base sur lesquels se fondent les dirigeants d'entreprise.

En cas de mission de « *forensic audit* », le postulat de base est inversé. Rien n'est considéré comme acquis et tout doit être remis en question pour s'assurer de sa pertinence.

Il n'en demeure pas moins que la plupart des techniques employées par les auditeurs de fraude sont proches de celles appliquées par les membres des professions économiques (en particulier les réviseurs d'entreprises en charge d'une mission de contrôle légal des comptes).

Quatre

Les principales évolutions qu'a connues le Conseil supérieur se situent logiquement aux mêmes dates que les évolutions des différentes composantes des professions économiques : 1985, 1993, 1999 et 2007.

Ces dates correspondent également à des élargissements dans les compétences du Conseil supérieur, soit par l'intégration d'une qualité supplémentaire (institution « coupole » dont le champ est élargi), soit par l'ajout d'une mission par le législateur.

A. Compétence d'avis du Conseil supérieur vis-à-vis des différentes composantes des professions économiques

Cinq

Le Conseil supérieur est, *depuis 1985*, « *appelé à donner un avis sur tout arrêté d'exécution de la loi du 22 juillet 1953 ainsi que sur toute décision de portée générale à prendre par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises* »²⁰.

Dans le cadre de cette compétence consultative générale, le Conseil supérieur doit tout particulièrement porter attention « *à l'exercice par les reviseurs d'entreprises des missions qui leur sont confiées, à l'égard du conseil d'entreprise, par le nouvel article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie* »²¹.

Six

En 1993, le législateur a étendu les compétences *ratione personae* du Conseil supérieur du revisorat d'entreprises aux travaux de l'Institut des Experts-Comptables et à toutes les réglementations relatives à l'organisation de la profession d'expert-comptable. À cette occasion, le Conseil supérieur a été rebaptisé «*Conseil supérieur de revisorat d'entreprises et de l'expertise comptable*».

Le Conseil supérieur a vu ses compétences élargies aux experts-comptables à la suite d'un amendement²² introduit par M. DE CLERCK à la Chambre des Représentants. Cet amendement faisait suite à un avis du Conseil supérieur du revisorat d'entreprises²³ et a permis d'intégrer la partie dudit avis du Conseil supérieur dans les dispositions légales²⁴.

La compétence du Conseil supérieur était, entre 1985 et 1993, limitée au revisorat d'entreprises. Au cours des travaux parlementaires de la loi du 21 février 1985, une extension de la compétence à l'expertise comptable avait cependant déjà été envisagée. Le Ministre de l'Economie avait à l'époque considéré que ceci était peu indiqué pour le motif que «*d'autres professions libérales en effet n'organisent pas non plus la*

²⁰ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 4.

²¹ Doc. parl. (SO 1982-1983), *Chambre des Représentants*, 552/1, projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, exposé des motifs, p. 44.

²² Doc. parl. (SO 1991-1992), *Chambre des Représentants*, 491/4, amendement n°60 de M. DE CLERCK au projet de loi modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935, pp.1-3.

²³ Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, Rapport annuel 1992-1993, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, pp. 21-30 (extrait, § 20 *in fine* de l'avis, p. 29).

²⁴ Voyez également les paragraphes 10, 20 et 27 de cette présente contribution.

participation de représentants de l'intérêt général dans leur organisation professionnelle. Le fait que ceci soit prévu pour les réviseurs d'entreprises tient à la mission très spécifique que ceux-ci sont appelés à remplir et aussi à l'évolution historique qu'a connue la profession»²⁵.

En 1993, le débat fut à nouveau ouvert. *«L'élargissement de la compétence du Conseil supérieur à la profession d'expert comptable est très logique compte tenu du fait que le législateur a confié à l'expert comptable, par les lois des 18 et 20 juillet 1991 une série de missions de contrôle jusque-là réservées exclusivement au réviseur et qu'il n'est pas exclu en outre que dans la nouvelle loi relative aux fusions, la voie ainsi choisie soit à nouveau empruntée»²⁶. Il s'agit d'éviter notamment le risque que des « professionnels dépendant d'Instituts différents s'acquitteraient d'une même mission légale de contrôle mais seraient soumis à des normes déontologiques différentes »²⁷.*

On relèvera à ce propos que cette extension des compétences du Conseil supérieur aux experts-comptables a conduit le Conseil supérieur à assurer une mission complémentaire de concertation permanente.

Sept

En 1999, le législateur a souhaité donner une reconnaissance légale aux professions fiscales. Aux termes des débats parlementaires, deux titres ont été reconnus légalement (celui de « conseil fiscal » et celui de « comptable-fiscaliste agréé »), sans pour autant donner un monopole quelconque à ces deux catégories de professionnels.

Eu égard à la forte connexion, en Belgique, entre la comptabilité et la fiscalité, le législateur a opté pour une intégration des professions fiscales dans deux organisations professionnelles déjà reconnues légalement :

- les *conseils fiscaux* ont été intégrés dans l'Institut des Experts-Comptables, rebaptisé « Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux » ;
- les *comptables-fiscalistes agréés* ont été intégrés dans l'Institut Professionnel des Comptables, rebaptisé « Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés ».

²⁵ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du rectorat d'entreprises, p. 107.

²⁶ Conseil supérieur du rectorat d'entreprises, Rapport annuel 1992-1993, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, pp. 21-30 (extrait, § 19 de l'avis, p. 28).

²⁷ Conseil supérieur du rectorat d'entreprises, Rapport annuel 1992-1993, avis du 25 juin 1992 relatif à la fusion et à la scission des sociétés, CSR 92/01.03.D, pp. 21-30 (extrait, § 16 de l'avis, p. 27).
Doc. parl. (SE 1991-1992), *Chambre des Représentants*, 491/5, Rapport fait par M. POTY au nom de la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, 23 septembre 1992, pp. 30-32.

Dans le cadre de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le législateur a, à nouveau, étendu le pouvoir du Conseil supérieur du revisorat d'entreprises et de l'expertise comptable en créant le concept de « professions économiques » : les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les comptables agréés, les conseils fiscaux et les comptables-fiscalistes agréés.

Ces cinq professions sont regroupées en trois Instituts : l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF).

À cette époque, le Conseil supérieur fut rebaptisé « Conseil supérieur des Professions économiques ». Le concept, somme toute logique, permet d'appréhender, dans le respect des spécificités des différentes professions économiques, plus de 13.000 professionnels.

Depuis l'extension des compétences du Conseil supérieur aux conseils fiscaux, aux comptables et aux comptables-fiscalistes agréés, la mission de concertation du Conseil supérieur s'est également étendue à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Huit

Conformément aux dispositions de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur des Professions économiques est un organisme autonome ayant pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, *émis d'initiative ou sur demande* et adressés :

- au Gouvernement ;
- à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;
- à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ;
- à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés,

à ce que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises et à l'expert-comptable ainsi que les activités d'expert-comptable, de conseil fiscal, de réviseur d'entreprise, de comptable et comptable-fiscaliste agréé soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

On relèvera que l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales précise que ces avis ou recommandations ont trait notamment à l'exercice des missions visées à l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (conseils d'entreprise).

Neuf

Outre les demandes d'avis obligatoires, les Instituts peuvent prendre l'initiative de soumettre un certain nombre de documents au Conseil supérieur. Tel est l'objet des trois alinéas suivants extraits du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 23 juin 1994 pris en exécution de la loi relative au Conseil supérieur²⁸.

« Ceci n'exclut pas, afin que le Conseil supérieur soit adéquatement informé en vue de l'exercice de sa mission, que les Instituts puissent être invités à porter à la connaissance du Conseil supérieur toutes les décisions de portée générale qu'ils prennent.

Par ailleurs, rien n'empêche les Instituts de soumettre aussi à l'avis préalable du Conseil supérieur toutes les décisions de portée générale à prendre, qui ne doivent pas, en vertu l'article 101, § 1^{er}, alinéa 4, être obligatoirement soumises au Conseil supérieur.

Il faut souligner qu'il s'agit dans les deux cas d'une information ou d'une consultation facultative, qui se concilie avec la règle établie à cet égard par l'article 101, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi. En effet, comme l'a fait observer le Conseil d'Etat, faute d'une disposition qui, dans la loi, habiliterait le Roi à organiser le contrôle du respect de l'obligation prévue à l'article 101, § 1^{er}, alinéa 4 de la loi, il n'est pas en son pouvoir de contraindre les deux Instituts, en vue d'un tel contrôle, à informer le Conseil supérieur de « toute » décision de portée générale qu'ils prennent, c'est-à-dire également de décisions qui n'ont pas été prises en application des articles 9, 10 et 18bis de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 88 de la loi du 21 février 1985 ».

B. Autres compétences du Conseil supérieur vis-à-vis des différentes composantes des professions économiques : concertation permanente et surveillance

Dix

Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés. Il peut constituer à cet effet des groupes de travail avec chacun de ces Instituts.

²⁸ Arrêté royal du 23 juin 1994 portant exécution, en ce qui concerne les Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 juin 1994). Cet arrêté royal a été modifié par l'arrêté royal du 16 juillet 2002 et est désormais intitulé « Arrêté royal portant exécution en ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales » (*Moniteur belge*, 12 septembre 2002, 2^{ème} édition).

Cette mission de concertation permanente a été confiée par le législateur au Conseil supérieur en 1993 et a été renforcée en 1999.

Déjà dans le cadre des premiers travaux parlementaires, l'accent avait été placé sur l'importance de la concertation, que ce soit entre un Institut et le Conseil supérieur ou entre Instituts. Dans le cadre de son audition, le Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises estimait que « *la création d'un Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises est une bonne initiative. Il faudra cependant avoir le souci d'assurer une bonne liaison entre le Conseil supérieur et l'Institut* »²⁹.

De l'avis du Ministre de l'Economie³⁰, en 1985, « *le succès de la réforme projetée du revisorat dépendra très certainement dans une large mesure du dialogue constructif à naître entre l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, chargé en tant qu'ordre professionnel de l'organisation de la profession et le Conseil Supérieur à qui incombe, par la voie consultative, la charge de conférer à cette réforme sa reconnaissance sociale globale* ». Tel est le cas, par exemple, des fréquentes réunions de concertation proposées par le Conseil supérieur aux représentants des différents Instituts concernés, ceci allant de pair avec la mise sur pied, à intervalles réguliers, de groupes de travail du Conseil supérieur associant des membres des Instituts, notamment sur des sujets techniques.

Onze

Le Conseil supérieur peut également *déposer plainte* auprès de la commission de discipline des Instituts respectifs, selon le cas, contre un ou plusieurs reviseurs d'entreprises, experts-comptables, conseils fiscaux, comptables agréés ou comptables-fiscalistes agréés. La commission concernée informe le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte.

Douze

En 1993, les nouvelles dispositions ne modifient nullement cette approche fondamentale mais elles permettent au Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable de déposer directement plainte auprès de la Commission de discipline de l'un des deux Instituts (IRE et IEC), laquelle doit informer le Conseil supérieur de la suite réservée à cette plainte. On relèvera que ce pouvoir de saisine directe va plus loin

²⁹ Doc. parl. (SO 1983-1984), *Chambre des Représentants*, 552/35, rapport du 25 juin 1984 fait au nom de la Commission spéciale par M. VERHAEGEN à propos du projet de loi portant réforme du revisorat d'entreprises, Audition du Président de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, p. 39.

³⁰ Doc. parl. (SO 1984/1985), *Sénat*, 715/2, Rapport du 29 janvier 1985 fait au nom de la Commission de l'Economie par MM. NICOLAS et FÉVRIER relatif au projet de loi du 21 février 1983 portant réforme du revisorat d'entreprises, p. 5.

que celui réservé par la loi au Procureur Général près la Cour d'Appel. On notera par ailleurs que la loi ne réserve aucun pouvoir d'appel de la décision au Conseil supérieur.

Treize

En 1999, cette mission a été étendue à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

C. Compétences du Conseil supérieur dans le cadre de la supervision publique des réviseurs d'entreprises

Quatorze

Depuis 2007, le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé de missions supplémentaires relatives au révisorat d'entreprises dans le cadre du système mis en place en Belgique de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Quinze

Ces nouvelles missions sont à situer dans la perspective de la directive « audit » de 2006 qui impose en son article 32 à chaque Etat membre de mettre sur pied un système de supervision publique assumant la responsabilité finale pour ce qui concerne la régulation et le contrôle des activités des contrôleurs légaux des comptes.

L'article 32, § 4 de la directive « audit » impose à chaque Etat membre de mettre en place un système de supervision publique assumant la responsabilité finale de la supervision couvrant

- *d'une part, 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, du contrôle des dossiers 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.

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 différentes entités assumant chacune 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, § 1^{er} 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. »

Seize

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 (voir le schéma en face).

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. Il 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) 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 visés par la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes.

Extrait de l'article 32 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes	Transposition en droit belge
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 <i>Moniteur belge</i> . 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 <i>a posteriori</i> .
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.

Dix-sept

D'une manière plus particulière, on relèvera que les missions supplémentaires relatives au révisorat d'entreprises confiées en 2007 par le législateur au Conseil supérieur des Professions économiques sont diverses :

C.1. Approbation des normes et des recommandations professionnelles

Dix-huit

Depuis 2007, le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé de l'approbation des normes et des recommandations professionnelles applicables aux réviseurs d'entreprises. Cette approbation est suivie par celle du Ministre fédéral en charge de l'Economie et d'une publication d'un avis au *Moniteur belge*.

C.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 (IRE) 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.

C.1.2. Processus d'adoption des normes et des recommandations

C.1.2.1. En règle générale

Toute norme ou toute recommandation, adoptée après le 30 août 2007, doit suivre le processus suivant (article 30, §§ 1^{er} 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 normes et recommandations 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 de 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 normes ou de recommandations.

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. Le Conseil supérieur des Professions économiques peut consulter la Commission bancaire, financière et des assurances³¹ (CBFA) pour tous les aspects des projets de norme ou de recommandation ayant trait aux entités d'intérêt public.

Les dispositions spécifiques aux entités d'intérêt public dans les normes en matière de contrôle de qualité ne peuvent en aucune manière être approuvées par le Conseil supérieur des Professions économiques sans consultation de la CBFA.

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.

³¹ A partir du 1^{er} avril 2011, cette institution deviendra la FSMA (autorité des services et marchés financiers).

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 d'audit internationales (article 26 de la directive « audit »). Rappelons qu'aucune date butoir ne figure dans la directive « audit » en la matière.

C.1.2.2. Cas particuliers

- A. Si l'IRE 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'IRE 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 qu'« 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, § 1^{er} de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (*Moniteur belge*, 29 juin 2007, 3^{ème} 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 ».

C.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, 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.

C.2. Examen a posteriori des éléments de doctrine développés par l'IRE

Dix-neuf

Depuis 2007, le Conseil supérieur des Professions économiques est également chargé d'examiner *a posteriori* la doctrine développée par l'IRE à l'attention de ses membres.

C.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 précédant 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* ».

C.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 CSPE 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.

C.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* ».

C.3. Communication d'informations relatives aux interruptions de mandats de contrôle légal des comptes en cours de mandat

Vingt

L'article 38, § 2 de la directive 2006/43/CE prévoit que toute démission ou révocation du contrôleur légal des comptes doit être portée à la connaissance des différentes composantes composant le système de supervision publique.

Cette disposition a été intégrée en droit belge par la loi du 17 décembre 2008 par le biais du remplacement des dispositions contenues dans l'article 135 du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été chargé, en tant que composante en charge de coordination au niveau national du système de supervision publique, de transmettre aux différentes composantes du système de supervision publique belge toute information reçue, soit par un réviseur d'entreprises, soit par une entreprise ayant désigné un commissaire, ayant trait à une situation de démission ou de révocation d'un commissaire en cours de mandat.

Il ressort de l'article 43, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi de 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.

L'article 135 du Code des sociétés laisse un délai d'un mois au Conseil supérieur pour transmettre l'information aux différentes composantes du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

C.4. Coordination du système de supervision publique belge

Vingt-et-un

Dans le cadre de la transposition en droit belge des mesures contenues dans la directive « audit », le législateur a chargé (*article 77, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953*) le Conseil supérieur des Professions économiques :

- de la coopération nationale entre les composantes 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 1^{er} 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. »

L'alinéa 2 du paragraphe 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 paragraphe 4 de l'article 77 de la loi du 22 juillet 1953 habilite 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 de nature fonctionnelle devant assurer la mise en contact rapide avec/entre les différentes composantes du système de supervision publique.

C.5. Impact des missions du Conseil supérieur en matière de supervision publique sur les autres composantes des professions économiques

Vingt-deux

Ces nouvelles compétences du Conseil supérieur des Professions économiques vis-à-vis du révisorat d'entreprises ne sont pas sans conséquence pour les autres composantes des professions économiques (les experts-comptables, les conseils fiscaux et les comptables(-fiscalistes) agréés).

En effet, certaines missions réservées aux membres de l'IRE et à certains membres de l'IEC débouchent sur des normes professionnelles communes. Dans la mesure où ces normes devront faire l'objet d'une approbation pour qu'elles puissent être considérées comme étant d'application vis-à-vis des réviseurs d'entreprises, *de facto* ces normes proposées par le Conseil de l'IEC ne pourront plus faire l'objet d'adaptations par ledit Conseil après avis du Conseil supérieur, comme le prévoit la loi du 22 avril 1999.

La loi du 11 janvier 1993 relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, telle que modifiée en janvier 2010, impose l'adoption de modalités d'applications ayant une force contraignante par les composantes des professions économiques soumises à la loi anti-blanchiment, à savoir les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables « externes », les conseils fiscaux « externes », les comptables agréés et les comptables fiscalistes agréés.

Une approche commune a été retenue par les trois Instituts dans la préparation d'un texte commun destiné à être d'application pour tous les membres des professions économiques soumis à la loi. Il s'agit d'un premier cas d'élaboration d'un texte commun aux membres de l'IRE, de l'IEC et de l'IPCF, ayant un pouvoir contraignant, depuis la modification de la loi du 22 juillet 1953.

La mission du Conseil supérieur qui consiste en une approbation (ou un refus d'approbation) d'une norme pour ce qui concerne l'IRE (après une consultation publique et l'intégration des éléments soulevés dans le cadre de cette consultation publique), d'une part, et en une demande d'avis pour ce qui concerne l'IEC et l'IPCF.

Ce dossier n'a pu être finalisé, en février 2011, qu'après avoir tenu compte des différentes contraintes légales mises en place, tant en 1999 qu'en 2007.

Conclusions

Vingt-trois

Il ressort clairement de cette contribution que le Conseil supérieur a connu de nombreuses évolutions depuis sa création en 1985. Ces différents changements ont conduit le Conseil supérieur à devenir, pour ce qui concerne l'IEC et l'IPCF, une « autorité consultative » alors qu'initialement le Conseil supérieur était exclusivement un « organe consultatif ».

Depuis 1985, le nom du Conseil supérieur a été rebaptisé à différentes reprises. Ces modifications quant au nom correspondent à des extensions de compétences.

Depuis 1999, les trois instituts (IRE/IEC/IPCF) forment les « professions économiques » et regroupent les différents professionnels du chiffre. Les évolutions apportées à leur cadre légal et réglementaire visent une harmonisation accrue, tout en veillant au maintien des spécificités de chaque composante des professions économiques.

La réforme de 2007, qui a modifié le rôle du Conseil supérieur par rapport à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, n'a pas d'impact direct sur le rôle du Conseil supérieur par rapport à l'IEC ou à l'IPCF. Tout au plus, peut-on relever un impact indirect en cas de soumission d'un texte normatif commun à l'IRE, à l'IEC et à l'IPCF.

C'est au travers des avis et des recommandations du Conseil supérieur des Professions économiques mais également de la concertation entre les trois Instituts (notamment grâce aux rencontres au sein du Comité Inter-Instituts) que les évolutions des cinq composantes formant les professions du chiffre permettent de faire avancer chacune de ces composantes.

Le Conseil supérieur, chargé par le législateur du rôle de concertation entre les trois Instituts, tient dès lors à réaffirmer le rôle fondamental du Comité Inter-Instituts en insistant sur l'importance d'organiser régulièrement des rencontres au sein de ce Comité, lieu d'échanges d'idées entre les différentes parties.

Vint-quatre

Le Conseil supérieur des Professions économiques suit de près les différentes évolutions de l'*Institute of Forensic Auditors* (en abrégé, IFA) dans la mesure où les activités effectuées par ses membres (dont certains sont, par ailleurs, membres de l'IRE, de l'IEC ou de l'IPCF) sont très proches des activités des réviseurs d'entreprises, des experts-comptables, des conseils fiscaux et des comptables (-fiscalistes) agréés.

Comme mentionné à diverses reprises depuis près de 10 ans, dans le cadre des échanges de vues à propos de la création d'un « pôle de l'audit », le Conseil supérieur est disposé à jouer, comme pour les autres membres des professions économiques, son rôle d'organisation « coupole » pour les « *forensic auditors* » si le Ministre compétent devait estimer que le Conseil supérieur est en mesure d'apporter une valeur ajoutée à l'élaboration du cadre normatif et réglementaire de cette profession.

Jean-Paul Servais, Président
et Catherine Dendauw, Conseiller scientifique
Conseil supérieur des Professions économiques