

3.2. Rapports de transparence et moyens de communication des réviseurs d'entreprises

3.2.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude

- 19% de structures (cabinets de révision ou ensembles de cabinets de révision) ou de réviseurs d'entreprises – personnes physiques publient régulièrement un rapport de transparence. Toutes les composantes de la profession de réviseurs d'entreprises publient –à des degrés divers– un rapport de transparence, en ce compris des réviseurs d'entreprises travaillant seuls (que ce soit par le biais d'une société ou directement en personne physique). La publication d'un rapport de transparence ne se limite dès lors pas uniquement aux plus grosses structures représentées en Belgique.
- Dans le cadre de la collecte des rapports de transparence, il a été constaté qu'un nombre assez élevé de cabinets de révision (en ce compris certains «Big 4») publient plusieurs rapports de transparence (l'un pour leurs missions tombant sous la loi du 22 juillet 1953, l'autre tombant sous le Décret wallon) alors que d'autres publient un seul rapport de transparence par an. De même, dans le cadre des rapports de transparence transmis en vue de l'attribution de mandats en Région wallonne et en Communauté française, différents cabinets de révision ou réviseurs d'entreprises ont été identifiés comme publiant un rapport de transparence spécifique à chaque mandat.
Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, que la clarté voulue soit donnée en la matière quant à l'unicité (ou non) du rapport de transparence, d'une part, et quant à la fréquence de publication d'un tel rapport de transparence.
A défaut, il est, de l'avis du Conseil supérieur, difficile de procéder à une vérification *a posteriori* du contenu du rapport de transparence dans le cadre du contrôle qualité effectué périodiquement ou dans le cadre d'un dossier de surveillance.
- 79% des réviseurs d'entreprises communiquent des informations via un site internet personnel et/ou via le site internet de la structure dont ils relèvent. Il s'agit là d'une proportion bien plus élevée de la profession qu'attendue au moment de la prise de décision d'effectuer l'étude.
- Les quatre structures nationales des «Big 4», toutes les autres structures membres du «Forum of firms» et tous les cabinets de révision relevant des autres structures internationales disposent d'un site internet. De l'analyse des informations relatives aux structures purement nationales, on relèvera que près de 74% de ces structures ayant une dénomination commune possèdent un site internet alors que près de 30% de ces structures sans dénomination (autre que le nom des associés) en ont créé un. En ce qui concerne les réviseurs travaillant seuls, une proportion plus faible mais encore importante (19%), disposent d'un site internet (pour les réviseurs d'entreprises travaillant seuls via une société de révision).
- Le registre public des réviseurs d'entreprises n'a pas pu être utilisé comme seule source d'information afin de déterminer la proportion de réviseurs d'entreprises diffusant des informations à propos de leur cabinet de révision ou de leur structure ou à propos d'eux-même (en tant que personne physique) dans la mesure où un nombre non négligeable de réviseurs d'entreprises ont créé un site internet mais ne le mentionnent pas sur le registre public. Cette constatation est problématique dans la mesure où la mention de l'existence d'un site internet est une obligation légale. Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de veiller à un meilleur respect des dispositions légales en la matière.
- Différents types de rapports de transparence ont été observés dans le cadre de l'étude: certains se limitent à une brève description de l'information requise légalement (à l'instar du modèle publié par l'ICCI en avril 2012 auquel il est fait référence ci-après), d'autres transforment la contrainte légale en une opportunité en développant un rapport de transparence de type outil de communication.
Les structures les plus importantes (à savoir, les quatre «Big 4» ainsi que la moitié des cabinets de révision relevant de structures membres du «Forum of firms») ont développé un outil de communication non réglementaire à partir de cette obligation légale.
- Le Conseil supérieur tient cependant à attirer l'attention sur le fait qu'un tel rapport de transparence pourrait être utilisé, sur une base volontaire, dans de nombreuses sociétés, par exemple, dans celles où un conseil d'entreprise est institué. Que ce soit dans le cadre de la procédure de désignation du

commissaire ou dans celle de la présentation du commissaire au conseil d'entreprise, le rapport de transparence est un outil de communication qu'il convient de ne pas négliger.

On peut dès lors conclure de cette étude que la communication des réviseurs d'entreprises devrait encore 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.

Il convient également de s'interroger sur le bien-fondé du principe visant à placer les rapports de transparence sur un site internet du cabinet de révision ou d'un ensemble de cabinet de révision qui est, par essence, de nature commerciale alors que le rapport de transparence doit contenir des informations objectives et en tous points fiables.

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.

3.2.2. *Objet de l'étude*

L'objet premier de l'étude effectuée par le Conseil supérieur est d'identifier dans quelle proportion les cabinets de révision, voire les réviseurs d'entreprises – personnes physiques, publient un rapport de transparence.

Par extension, l'étude du Conseil supérieur porte sur les modes de communication utilisés par les réviseurs d'entreprises ou les cabinets de révision: la publication sur internet, complétée, le cas échéant, par la publication d'un rapport de transparence dépassant la simple obligation légale et transformant le rapport de transparence en outil de communication permettant de mieux cerner les domaines de spécialisation du cabinet de révision ou de la structure dont il relève ou tout autre avantage de ce cabinet de révision.

Cette étude a été entamée en 2011 et arrêtée en date du 30 avril 2012. Eu égard à la vitesse à laquelle la pertinence de l'information peut rapidement être dépassée, cette étude est publiée

ci-après dans le rapport annuel 2011 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, au titre des activités du Conseil supérieur.

Le choix de cette date permet de prendre en compte, pour les cabinets d'audit dont l'exercice comptable correspond à l'année civile, le rapport de transparence rendu public dans le mois qui précède la date à laquelle l'étude est arrêtée.

3.2.3. *Cadre légal en matière de rapports de transparence*

A. Cadre légal actuel au niveau européen

En 2006, le texte de la directive «audit» fut particulièrement novateur quant à l'information que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit sont tenus de publier. En effet, la directive impose aux contrôleurs légaux des comptes ou aux cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public 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.

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 1^{er}, 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 établissements 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 Etats 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».

L'article 40 de la directive «audit» imposant la publication d'un rapport de transparence à certains cabinets d'audit (ou contrôleurs légaux des comptes) se présente comme suit:

«1. Les Etats membres veillent à ce que les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public publient sur leur site internet, dans les trois mois suivant la fin de chaque exercice comptable, un rapport de transparence annuel incluant au moins les informations suivantes:

- a) une description de leur structure juridique et de capital;*
- b) lorsqu'un cabinet d'audit appartient à un réseau, une description de ce réseau et des dispositions juridiques et structurelles qui l'organisent;*
- c) une description de la structure de gouvernance du cabinet d'audit;*
- d) une description du système interne de contrôle qualité et une déclaration de l'organe d'administration ou de direction concernant l'efficacité de son fonctionnement;*
- e) la date du dernier examen de qualité visé à l'article 29;*
- f) une liste des entités d'intérêt public pour lesquelles le cabinet d'audit a effectué un contrôle légal des comptes au cours de l'exercice écoulé;*
- g) une déclaration concernant les pratiques d'indépendance du cabinet d'audit et confirmant qu'une vérification interne de cette indépendance a été effectuée;*
- h) une déclaration concernant la politique suivie par le cabinet d'audit pour ce qui est de la formation continue des contrôleurs légaux des comptes mentionnée à l'article 13;*
- i) des informations financières montrant l'importance du cabinet d'audit, telles que le chiffre d'affaires total, ventilé en honoraires perçus pour le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, et en honoraires perçus pour les autres services d'assurance, les services de conseil fiscal et tout autre service autre que d'audit;*

j) des informations sur les bases de rémunérations des associés.

Dans des circonstances exceptionnelles, les Etats membres peuvent déroger au point f) dans la mesure nécessaire pour parer à une menace imminente et grave pesant sur la sécurité individuelle d'une personne.

2. Le rapport de transparence est signé par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, selon le cas. Cette signature peut, par exemple, être une signature électronique au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 1999/93/CE.»

B. Cadre légal belge adopté en application de la directive «audit»

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).

- 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 1^{er} 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.

- 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 loi¹ du 17 décembre 2008.

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 (3^{ème} édition). Cette loi a été modifiée par la loi du 9 février 2009, publiée au *Moniteur belge* du 25 février 2009.

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 et
- 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».

L'article 15 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, qui impose la publication d'un rapport de transparence à certains cabinets d'audit (ou réviseurs d'entreprises - personnes physiques), se présente comme suit :

« § 1^{er}. Les réviseurs d'entreprises qui procèdent au contrôle légal des comptes annuels statutaires ou des comptes consolidés d'entités d'intérêt public publient sur leur site internet, dans les trois mois suivant la fin de chaque exercice comptable, un rapport annuel de transparence qu'ils confirment par le biais d'une signature électronique. Ce rapport inclut, dans le chef du réviseur d'entreprises personne physique, au moins les informations suivantes :

- a) lorsqu'il appartient à un réseau, une description de ce réseau et des dispositions juridiques et structurelles qui l'organisent ;
- b) la date du dernier contrôle de qualité visé à l'article 33 ;
- c) une liste des entités publiques pour lesquelles il a effectué un contrôle légal des comptes au cours de l'exercice écoulé ;

d) les dates auxquelles l'information reprise sous a) à c) a été mise à jour.

§ 2. En outre, les cabinets de révision confirment les informations suivantes :

- a) une description de leur structure juridique et de capital ;
- b) lorsqu'un cabinet de révision appartient à un réseau, une description de ce réseau et des dispositions juridiques et structurelles qui l'organisent ;
- c) une description de la structure de gouvernance du cabinet de révision ;
- d) une description du système interne de contrôle qualité et une déclaration de l'organe d'administration ou de gestion concernant l'efficacité de son fonctionnement ;
- e) la date du dernier contrôle de qualité visé à l'article 33 ;
- f) une liste des entités d'intérêt public pour lesquelles le cabinet de révision a effectué un contrôle légal des comptes au cours de l'exercice écoulé ;
- g) une déclaration concernant les pratiques d'indépendance du cabinet de révision et confirmant qu'une vérification interne du respect de ces exigences d'indépendance a été effectuée ;
- h) une déclaration concernant la politique suivie par le cabinet de révision pour ce qui est de la formation continue des réviseurs d'entreprises mentionnée à l'article 31 ;
- i) des informations financières reflétant l'importance du cabinet de révision et de son réseau en Belgique, telles que le chiffre d'affaires total, ventilé en honoraires perçus pour le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, et en honoraires perçus pour les autres missions révisorales, les missions de conseil fiscaux et les autres missions extérieures aux missions révisorales ;
- j) des informations sur les bases de rémunération des associés ;
- k) les dates auxquelles l'information reprise sous a) à j) a été mise à jour. »

*

*

*

L'article 14 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public impose aux réviseurs d'entreprises de communication des informations plus spécifiques en la matière :

- « § 1^{er}. 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. »
- « § 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 § 1^{er}, 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. »

En outre, l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises prévoit la communication d'informations périodiques à fournir par les réviseurs d'entreprises à l'IRE (Chapitre VIII).

On relèvera en particulier les §§ 2 et 3 de l'article 31 qui précisent que :

« § 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. »

C. Cadre légal belge adopté au niveau régional

Deux mesures 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 décret² 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 décret³ 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 :

² *Moniteur belge* du 26 mai 2009.

³ *Moniteur belge* du 27 mai 2009.

- les organismes d'intérêt public⁴
- les intercommunales et
- les sociétés de logement de service public.

Le Chapitre I^{er} du décret publié au *Moniteur belge* du 26 mai 2009 a été à nouveau publié au *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 (régulant une matière visée à l'article 128 de la Constitution) dans le titre du Décret du 12 février 2004.

Les décrets wallons ont fait usage de la mesure contenue dans l'article 39 de la directive «audit» permettant aux Etats 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 marchés publics (pour ce qui concerne les mandats de commissariat aux comptes)** - 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 décrétable 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 wallonne⁵.

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.

5 Voir à ce propos la page suivante du portail des marchés publics en Région wallonne en Communauté française :

En outre, le Gouvernement wallon doit transmettre au Parlement wallon un rapport relatif à ce cadastre pour le 1^{er} 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 wallonne⁶.

On relèvera, par ailleurs, que deux arrêtés ont été pris en exécution de ces deux décrets wallons pour ce qui concerne le contenu et la présentation du cadastre des marchés publics :

<http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html>.

6 Voir à ce propos la page suivante du portail des marchés publics en Région wallonne en Communauté française : <http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html>.

- Arrêté du Gouvernement wallon du 9 décembre 2010 portant exécution du décret 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 (*Moniteur belge* du 20 décembre 2010, 2^{ème} édition) et
- Arrêté du Gouvernement wallon du 9 décembre 2010 portant exécution des articles 20bis, § 3, et 20ter, § 1^{er}, alinéa 2, du décret du 12 février 2004 relatif aux commissaires du Gouvernement et aux missions de contrôle des réviseurs au sein des organismes d'intérêt public pour les matières réglées en vertu de l'article 138 de la Constitution (*Moniteur belge* du 21 décembre 2010, 3^{ème} édition).

D. Réforme proposée au niveau européen

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

- une proposition de règlement et
- une proposition de directive visant à modifier la directive « audit ».

Il ressort de ces deux documents que la Commission propose de retirer de la directive « audit » les articles 39 à 43 (correspondant aux mesures spécifiquement applicables aux EIP et/ou aux auditeurs/cabinets d'audit effectuant une (des) mission(s) de contrôle dans de telles entreprises) et de les intégrer dans un règlement dont le projet a été rendu public le 30 novembre 2011.

D.1. Articulation de la directive « audit » et du règlement européen

Le champ d'application de la directive 2006/43/CE, adoptée en 2006 en remplacement de la huitième directive, portait sur tout contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés.

Il ressort de la réforme proposée en novembre 2011 visant à modifier la directive « audit » que la directive « audit » resterait une directive

générale applicable à tout contrôle légal des comptes, en ce compris celui des entités d'intérêt public, mais que certaines mesures contenues dans la directive ne seraient pas d'application dans le cas particulier des missions de contrôle légal des comptes effectuées dans des « entités d'intérêt public » (en abrégé, EIP).

Dans ce cas, c'est le règlement qui prévaudrait pour quelques parties de la directive « audit ».

Plus précisément :

- certaines matières seraient considérées comme « non applicable » pour les missions de contrôle des comptes des entités d'intérêt public :
 - L'article 22 ayant trait à l'indépendance et à l'objectivité
 - L'article 25 ayant trait aux honoraires d'audit
 - L'article 27 ayant trait aux contrôles légaux des comptes consolidés
 - L'article 28 ayant trait au rapport d'audit
 - L'article 29 ayant trait aux systèmes d'assurance qualité
 - L'article 30 ayant trait aux systèmes d'enquêtes et de sanctions.
- certaines mesures seraient considérées comme « non applicable » pour les missions de contrôle des comptes des entités d'intérêt public à l'exception⁷ de celles se rapportant au contrôle du respect des règles d'agrément et d'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit :
 - L'article 32 ayant trait aux principes devant régir la supervision publique
 - L'article 33 ayant trait à la coopération entre les systèmes de supervision publique au niveau communautaire
 - L'article 34 ayant trait à la reconnaissance mutuelle des dispositions réglementaires des Etats membres

⁷ Il ressort de la proposition de règlement européen que seul l'agrément et la tenue du registre public pourraient encore être délégués à l'organisation professionnelle. Les autres missions des autorités compétentes en matière de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit concernés ne pourraient plus faire l'objet d'une forme ou d'une autre de « délégation ».

- L'article 35 ayant trait à la désignation des autorités compétentes
- L'article 36 ayant trait au secret professionnel et coopération réglementaire entre les autorités des Etats membres
- les articles 39 à 43 (correspondant aux mesures spécifiquement applicables aux EIP et/ou aux auditeurs / cabinets d'audit effectuant une (des) mission(s) de contrôle dans de telles entreprises) sont supprimés et intégré dans la proposition de règlement.

Ces matières sont régies par la proposition de règlement publiée simultanément à la proposition de réforme de la directive « audit ».

D.2. Concept d'« entités d'intérêt public »

- **Pour rappel, le texte actuel de 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 ») comme suit :

« 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 1^{er}, 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 établissements 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 ».

- **Tant la proposition de directive que le projet de règlement** définissent le concept d'« entités d'intérêt publics » comme suit :

a) 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 ;

- b) les établissements de crédit au sens de l'article 4, point 1, de la directive 2006/48/CE du Parlement européen et du Conseil ;
- c) les entreprises d'assurance au sens de l'article 13 de la directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil ;
- d) les entités régies par le droit d'un Etat membre qui sont des établissements de paiement au sens de l'article 4, point 4, de la directive 2007/64/CE du Parlement européen et du Conseil, sauf si l'article 15, paragraphe 2, de ladite directive s'applique ;
- e) les entités régies par le droit d'un Etat membre qui sont des établissements de monnaie électronique au sens de l'article 2, point 1, de la directive 2009/110/CE du Parlement européen et du Conseil, sauf si l'article 15, paragraphe 2, de ladite directive s'applique ;
- f) les entreprises d'investissement, au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 1, de la directive 2004/39/CE ;
- g) les fonds d'investissement alternatifs de l'UE au sens de l'article 4, paragraphe 1, point k) de la directive 2011/61/UE du Parlement européen et du Conseil ;
- h) les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil
- i) les entités régies par le droit d'un Etat membre qui sont des dépositaires centraux de titres ;
- j) les contreparties centrales au sens de l'article 2, point 1, du règlement X/XXXX du Parlement européen et du Conseil [voir proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil sur les produits dérivés négociés de gré à gré, les contreparties centrales et les référentiels centraux, COM(2010)484].

On relèvera l'élargissement (de manière à englober (outre les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurances), à l'avenir, les entreprises d'investissement, les établissements de paiement, les OPCVM, les établissements de monnaie électronique et les fonds d'investissement alternatifs), d'une part, et la perte de marge de manœuvre au niveau national quant à la définition du concept d'entités d'intérêt public, d'autre part.

D.3. Mesures proposées en matière de rapports de transparence et de conservation des informations

Le Chapitre V de la proposition de règlement traite des rapports de transparence présentés par les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit et conservation des informations et plus particulièrement:

- des obligations en matière de rapports de transparence (article 27);
- des obligations en matière de communication d'informations financières (article 26);
- l'obligation pour certains cabinets d'audit de rédiger une déclaration de gouvernance (article 28)
- les obligations en matière de communication d'informations aux autorités compétentes en charge de la supervision publique (article 29) et
- les obligations en matière de conservation des informations fournies (article 30).

En ce qui concerne les obligations en matière de rapports de transparence, il ressort de l'article 27 de la proposition de règlement:

- tout contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit qui effectue le contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public publie un rapport de transparence au plus tard trois mois après la fin de chaque exercice. Ce rapport annuel de transparence est publié sur le site web du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit et peut y être consulté pendant au moins cinq ans.
- Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit peut mettre à jour les rapports annuels de transparence qu'il a publiés. Dans ce cas, il indique qu'il s'agit d'une version actualisée, et la première version du rapport reste disponible sur le site web.
- Les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit informent ESMA et les autorités compétentes de la publication du rapport de transparence sur leur site web ou, le cas échéant, de sa mise à jour.
- Le contenu du rapport annuel de transparence contient au moins les éléments repris sous le paragraphe 2.

Le tableau ci-après permet de comparer les éléments qui sont actuellement exigés et ceux qui le seront à l'aune de la réforme de novembre 2011:

| Article 40 de la directive 2006/43/CE (dite directive «audit») | Article 27 du projet de règlement |
|---|--|
| «1. Les Etats membres veillent à ce que les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public publient sur leur site internet, dans les trois mois suivant la fin de chaque exercice comptable, un rapport de transparence annuel incluant au moins les informations suivantes: | 2. Le rapport annuel de transparence contient au moins les éléments suivants: |
| a) une description de leur structure juridique <i>et de capital</i> ; | a) une description de la structure juridique <i>et de la structure de propriété du cabinet d'audit</i> ; |
| b) lorsqu'un cabinet d'audit appartient à un réseau, une description de ce réseau et des <i>dispositions</i> juridiques et structurelles <i>qui l'organisent</i> ; | b) lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit appartient à un réseau, une description de ce réseau et de ses <i>modalités d'organisation</i> juridiques et structurelles; |
| c) une description de la structure de gouvernance du cabinet d'audit; | c) une description de la structure de gouvernance du cabinet d'audit; |
| d) une description du système interne de contrôle qualité et une déclaration de l'organe d'administration ou de direction concernant l'efficacité de son fonctionnement; | d) une description du système interne de contrôle qualité du cabinet d'audit et une déclaration de l'organe d'administration ou de direction concernant l'efficacité de son fonctionnement; |
| e) la date du dernier examen de qualité visé à l'article 29; | e) la date du dernier examen d'assurance-qualité visé à l'article 40; |
| f) une liste des entités d'intérêt public pour lesquelles le cabinet d'audit a effectué un contrôle légal des comptes au cours de l'exercice écoulé; | f) la liste des entités d'intérêt public pour lesquelles le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit a effectué des contrôles légaux au cours de l'exercice précédent <i>et la liste des entités représentant plus de 5 % de ses revenus annuels</i> ; |
| g) une déclaration concernant les pratiques d'indépendance du cabinet d'audit et confirmant qu'une vérification interne de cette indépendance a été effectuée; | g) une déclaration concernant les pratiques du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en matière d'indépendance et confirmant qu'une vérification interne de cette indépendance a été effectuée; |
| h) une déclaration concernant la politique suivie par le cabinet d'audit pour ce qui est de la formation continue des contrôleurs légaux des comptes mentionnée à l'article 13; | h) une déclaration concernant la politique du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en matière de formation continue des contrôleurs légaux des comptes mentionnée à l'article 13 de la directive 2006/43/CE; |

| | |
|--|---|
| i) des informations financières montrant l'importance du cabinet d'audit, telles que le chiffre d'affaires total, ventilé en honoraires perçus pour le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, et en honoraires perçus pour les autres services d'assurance, les services de conseil fiscal et tout autre service autre que d'audit; | [voir à ce propos l'article 26 de la proposition de règlement] |
| j) des informations sur les bases de rémunérations des associés. | i) des informations sur la base de rémunération des associés, pour les cabinets d'audit; |
| | j) une description de sa politique en matière de rotation des associés d'audit principaux et des personnes participant à l'audit, conformément à l'article 33, paragraphe 5; |
| | k) le cas échéant, une déclaration de gouvernance d'entreprise. |
| Dans des circonstances exceptionnelles, les Etats membres peuvent déroger au point f) dans la mesure nécessaire pour parer à une menace imminente et grave pesant sur la sécurité individuelle d'une personne. | Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit peut, dans des circonstances exceptionnelles, décider de ne pas communiquer les informations requises au point f) du premier alinéa dans la mesure où cela est nécessaire pour contrer une menace sérieuse et imminente pour la sécurité individuelle d'une personne. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit pouvoir démontrer l'existence de cette menace à l'autorité compétente. |
| 2. Le rapport de transparence est signé par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, selon le cas. Cette signature peut, par exemple, être une signature électronique au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 1999/93/CE.» | 3. Le rapport de transparence est signé par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit. |

En ce qui concerne les obligations en matière de communication d'informations financières, il ressort de l'article 26 de la proposition de règlement que :

- le cabinet d'audit qui effectue des contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public publie son rapport financier annuel au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la directive 2004/109/CE au plus tard quatre mois après la fin de chaque exercice;
- les contrôleurs légaux des comptes qui effectuent des contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public publient leur déclaration annuelle de revenus;

- le rapport financier annuel et la déclaration annuelle de revenus présentent le chiffre d'affaires total, ventilé entre les honoraires provenant du contrôle légal des états financiers annuels et consolidés d'entités d'intérêt public et d'entités appartenant à un groupe d'entreprises dont l'entreprise mère est une entité d'intérêt public, les honoraires provenant du contrôle légal des états financiers annuels et consolidés d'autres entités, et les honoraires facturés pour des services d'audit financier connexes au sens de l'article 10, paragraphe 2;

- par dérogation aux mesures contenues ci-avant, le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit peut ne pas communiquer les informations supplémentaires lorsqu'elles proviennent de l'entité juridique qui dirige le réseau ou d'un autre représentant du réseau. Dans ce cas, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit indique, dans l'annexe de la déclaration annuelle de revenus ou du rapport financier annuel, où trouver ces informations;
- le rapport financier annuel ou la déclaration annuelle de revenus sont contrôlés conformément aux dispositions du présent règlement;
- si le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fait partie d'un réseau, il fournit les informations supplémentaires suivantes dans le rapport financier annuel ou dans une annexe de la déclaration annuelle de revenus :
 - a) le nom de chaque contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit appartenant au réseau;
 - b) le ou les pays dans lesquels chaque contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit appartenant au réseau a le statut de contrôleur légal des comptes ou le pays dans lequel se situe son siège social, son administration centrale ou son siège d'exploitation principal;
 - c) le chiffre d'affaires total réalisé par les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit appartenant au réseau pour le contrôle légal d'états financiers annuels et consolidés;
 - d) les états financiers consolidés du réseau, sanctionnés par un audit, et, si le réseau est dirigé par une entité juridique, les états financiers audités de cette entité, établis conformément à l'article 4, paragraphe 3, de la directive 2004/109/CE;
- ces rapports financiers annuels et déclarations annuelles de revenus sont publiés sur le site web du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit et peuvent y être consultés pendant au moins cinq ans;
- les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit informent les autorités compétentes qu'ils ont publié sur leur site web leur déclaration annuelle de revenus ou leur rapport financier annuel.

En ce qui concerne l'obligation pour certains cabinets d'audit de rédiger une déclaration de gouvernance, il ressort de l'article 28 de la proposition de règlement que :

- lorsqu'un cabinet d'audit réalise plus d'un tiers de ses revenus annuels d'audit auprès de grandes entités d'intérêt public, il publie une déclaration de gouvernance d'entreprise. Cette déclaration constitue une section distincte du rapport de transparence;
- la déclaration de gouvernance d'entreprise contient au moins les informations suivantes :
 - a) une référence à l'un des éléments suivants au moins :
 - i) le code de gouvernance d'entreprise auquel le cabinet d'audit est soumis,
 - ii) le code de gouvernance d'entreprise que le cabinet d'audit a éventuellement décidé d'appliquer volontairement,
 - iii) toutes les informations pertinentes relatives aux pratiques suivies en matière de gouvernance d'entreprise qui vont au-delà des exigences du droit national. Lorsque les informations visées aux points i) et ii) figurent dans la déclaration, le cabinet d'audit indique également où les documents pertinents sont accessibles au public. Lorsque les informations visées au point iii) figurent dans la déclaration, le cabinet d'audit publie ses pratiques de gouvernance d'entreprise.
Si le cabinet d'audit n'est soumis à aucun code de gouvernance d'entreprise et n'en applique pas un volontairement, il le précise;
 - b) dans quelle mesure le cabinet d'audit, dans le respect de la législation nationale, déroge à l'un des codes de gouvernance d'entreprise visés au point a) i) ou ii), l'indication des parties de ce code auxquelles il déroge, et les raisons de cette dérogation. S'il a décidé de n'appliquer aucune disposition d'un code de gouvernance d'entreprise visé au point a) i) ou ii), il en explique les raisons;
 - c) une description des principales caractéristiques des systèmes internes de contrôle et de gestion des risques de l'entreprise qui concernent le processus d'information financière;

- d) les éléments suivants :
- i) la détention directe et indirecte de pourcentages importants de droits de vote, supérieurs ou égaux à 5 % du total des droits de vote dans le cabinet d'audit, notamment la détention indirecte de droits de vote à travers des structures pyramidales et la détention croisée de droits de vote ;
 - ii) l'identité des détenteurs de tout droit de contrôle spécial et une description de ces droits, qu'ils découlent de la détention de titres, d'un contrat ou autre ;
 - iii) toute restriction des droits de vote, notamment les limitations imposées aux droits de vote des détenteurs d'un pourcentage ou d'un nombre donné de votes et les délais d'exercice des droits de vote,
 - iv) les règles applicables à la désignation et au remplacement des membres du conseil d'administration ainsi qu'à la modification des statuts de la société ;
 - v) les pouvoirs des membres du conseil d'administration ;
- e) à moins que ces informations ne soient déjà contenues de façon détaillée dans les lois et réglementations nationales, le mode de fonctionnement et les principaux pouvoirs de l'assemblée générale des actionnaires ou des détenteurs de droits de vote, ainsi qu'une description des droits des actionnaires ou des détenteurs de droits de vote et des modalités d'exercice de ces droits ;
- f) la composition et le mode de fonctionnement des organes d'administration, de direction et de surveillance et de leurs comités.

En ce qui concerne les obligations en matière de communication d'informations aux autorités compétentes en charge de la supervision publique, il ressort de l'article 29 de la proposition de règlement que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fournit chaque année à l'autorité compétente dont il relève une liste des entités d'intérêt public contrôlées, classées en fonction des revenus qu'il en a tirés.

En ce qui concerne les obligations en matière de conservation des informations, il ressort de l'article 30 de la proposition de règlement que :

- les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit conservent les documents et les informations visés à l'article 6, paragraphe 1, à l'article 9, paragraphe 3, à l'article 11, paragraphes 3 et 4, à l'article 16, paragraphes 2 à 6, à l'article 17, paragraphes 1 et 2, à l'article 18, paragraphe 1 et 3, à l'article 19, paragraphes 3 à 6, aux articles 22, 23 et 24, à l'article 25, paragraphes 1 et 2, à l'article 29, à l'article 32, paragraphes 2, 3, 5 et 6, à l'article 33, paragraphe 6 et à l'article 43, paragraphe 4, pendant une période de cinq ans à partir de la production de ces documents ou informations ;
- les Etats membres peuvent exiger des contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit qu'ils conservent les documents et informations visés au premier alinéa pendant une plus longue période conformément à leurs règles régissant la protection des données à caractère personnel et les procédures administratives et judiciaires.

3.2.4. Méthodologie retenue

Aucune information de nature non publique 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 dans le cadre de la supervision publique des réviseurs d'entreprises 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 ou occasionnel d'informations ayant trait à un réviseur d'entreprises déterminé (qu'il soit personne physique ou personne morale).

En ce qui concerne les rapports de transparence publiés par les cabinets de révision ou les réviseurs d'entreprises – personnes physiques, 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 relatifs aux professionnels ayant la qualité de réviseur d'entreprises : celui des personnes physiques et celui des personnes morales. On trouve également un liste des

«réseaux», tels que déclarés par les réviseurs d'entreprises, dans la perspective du calcul des cotisations à verser par ceux-ci à leur institut et de la méthodologie retenue pour le contrôle qualité périodique.

Malheureusement, le registre public ne donne aucune information directe en la matière. En effet, depuis la révision du registre public, finalisée par le Conseil de l'IRE en fin de second semestre 2011, il n'existe plus de rubrique permettant au réviseur d'entreprises d'assurer le lien entre son rapport de transparence et le registre public des réviseurs d'entreprises.

Les sources d'information utilisées dans le cadre de cette étude sont celles mises à disposition, directement ou indirectement, par les professionnels eux-mêmes sur internet :

- le registre public des réviseurs d'entreprises, plus précisément l'information relative à l'existence (ou non) d'un site internet afin de chercher, au cas par cas, s'il existe (ou non) un rapport de transparence ;
- le portail des marchés publics en Région wallonne et en Communauté française⁸ reprenant un cadastre des missions de contrôle des comptes effectués par les réviseurs d'entreprises et les rapports de transparence transmis dans le cadre de l'attribution du marché public et
- l'information communiquée au travers d'internet par les réseaux/structures internationaux(ales) et par les réviseurs d'entreprises (via leur(s) site(s) internet).

Eu égard aux difficultés rencontrées pour obtenir les rapports de transparence des réviseurs d'entreprises (personnes morales et personnes physiques), autres que ceux repris sur le portail des marchés publics susmentionné, le Conseil supérieur a été amené, dans le cadre de cette étude, à «cartographier» les réviseurs d'entreprises, en fonction qu'ils possèdent (ou non) un site internet.

Une partie de l'étude portant sur l'analyse à propos de l'existence (ou non) d'un site internet a, dès lors, été intégrée dans l'analyse de l'information commentée dans la présente étude.

3.2.5. Analyse des résultats de l'étude du Conseil supérieur

Dans le cadre de cette étude empirique, trois éléments seront examinés successivement :

- la publication de rapports de transparence ;
- internet comme moyen de communication ;
- le rapport de transparence : outil marketing ou contrainte légale ?

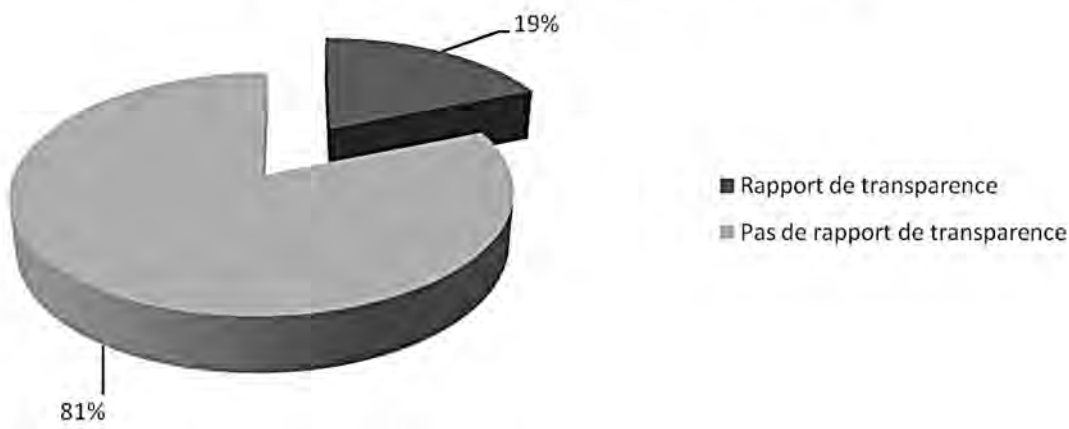
A titre préliminaire, il convient de rappeler que l'objet de la présente étude n'est pas de porter un jugement sur la qualité de l'information communiquée par le biais du rapport de transparence dans la mesure où le Conseil supérieur des Professions économiques a été désigné par le législateur, comme une entité du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises en charge d'aspects normatifs généraux et non d'une quelconque mission d'analyse de dossiers individuels, dont d'autres entités du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises sont en charge.

A. En ce qui concerne la publication de rapports de transparence

D'une manière générale, l'étude empirique effectuée par le Conseil supérieur a permis d'identifier 19% de structures (cabinets de révision ou ensembles de cabinets de révision) ou de réviseurs d'entreprises – personnes physiques publiant régulièrement un rapport de transparence.

8 <http://marchespublics.cfwb.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html>.

Publication de rapports de transparence (43) - Représentativité en termes de nombre de structures



Le mode de publication de ces rapports de transparence est variable: le plus souvent, la publication se fait par le professionnel lui-même, par le biais du site internet du cabinet d'audit ou du réviseur d'entreprises – personne physique. Certaines structures publient également une version papier de leur rapport de transparence largement diffusée auprès des divers «*stakeholders*». Le portail des marchés publics en Région wallonne et en Communauté française publie un cadastre des mandats «publics» de contrôle des comptes effectués par des réviseurs d'entreprises reprenant notamment les rapports de transparence communiqués par les réviseurs d'entreprises dans le cadre de la pro-

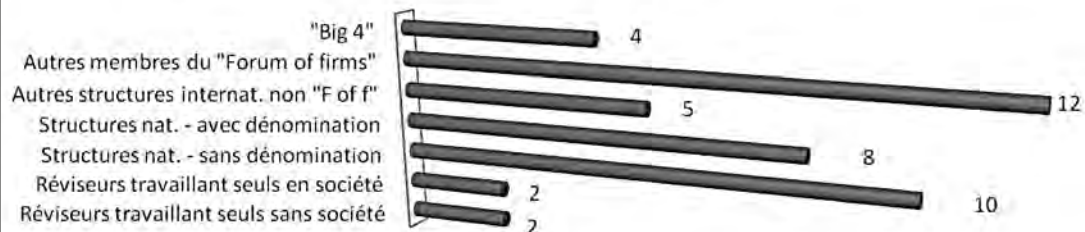
cedure d'attribution des mandats. Cette source d'information a permis d'identifier un nombre assez conséquent de rapports de transparence de plus petites structures ou de réviseurs d'entreprises travaillant seuls et ne disposant pas de leur propre site internet.

Si on analyse plus finement les structures (cabinets de révision ou ensembles de cabinets de révision) ou les réviseurs d'entreprises – personnes physiques qui publient régulièrement un rapport de transparence, leur typologie, composée de manière similaire à la ventilation retenue pour l'étude⁹ du Conseil supérieur relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique, peut être présentée comme suit:

9 L'étude du Conseil supérieur relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique (reprise sous le point 3.1 du présent rapport annuel) répartit les professionnels en cinq catégories:

- les 23 réseaux internationaux, membres du «*Forum of firms*», qui sont présents en Belgique;
- les autres réseaux/structures internationaux(ales) présent(e)s en Belgique;
- les réseaux/structures purement nationaux(ales) ayant une dénomination (autre que le nom du (des) réviseur(s) d'entreprises);
- les structures purement nationales n'ayant pas de dénomination (autre que le nom du (des) réviseur(s) d'entreprises);
- les réviseurs d'entreprises travaillant seuls (soit par le biais d'une société de révision, soit directement en personne physique).

Typologie des structures / réviseurs d'entreprises publiant un/des rapport(s) de transparence Nombre total = 43 rapports de structures différentes

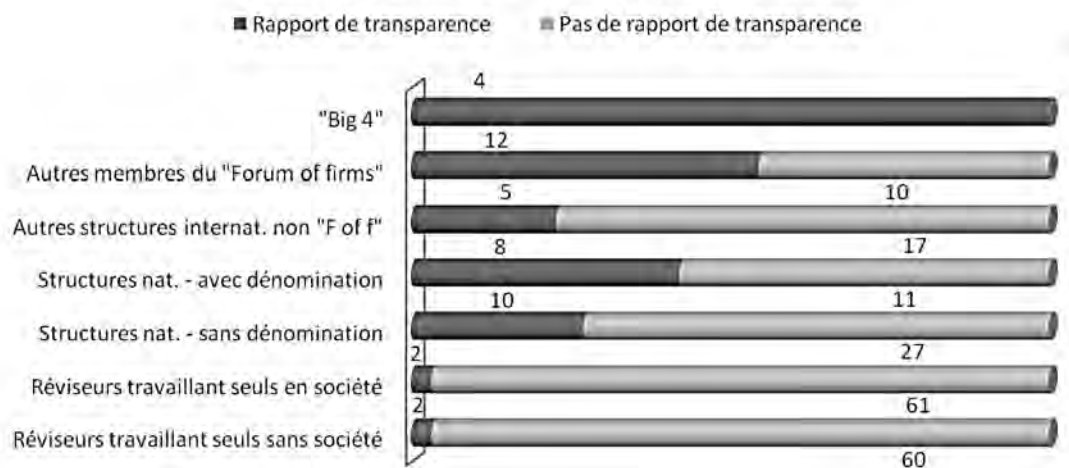


On relèvera que les différentes composantes de la profession de réviseurs d'entreprises publient –pour certains d'entre eux– un rapport de transparence, en ce compris des réviseurs d'entreprises travaillant seuls (que ce soit par le biais d'une société ou directement en personne physique). La publication d'un rapport de transparence ne se limite dès lors pas uniquement aux plus grosses structures représentées en Belgique.

Il importe aussi de voir le caractère (ou non) représentatif du nombre de structures (cabinets de révision ou ensembles de cabinets de révision) ou de réviseurs d'entreprises – personnes physiques qui publient régulièrement un rapport de transparence.

Le graphique suivant montre la proportion, pour chacune de ces catégories, des structures (cabinets de révision ou ensembles de cabinets de révision) et/ou des réviseurs d'entreprises – personnes physiques qui publient régulièrement un rapport de transparence.

Structures / réviseurs d'entreprises et rapports de transparence



Il en ressort que les 4 structures nationales des «Big 4» publient un rapport de transparence ainsi qu'une majorité (55%) des structures, membres du «Forum of firms». Par contre, seul un tiers des cabinets de révision relevant des autres structures internationales (non membres du «Forum of firms», en abrégé dans le graphique «non F of f») publient un tel rapport de transparence.

De l'analyse des informations relatives aux structures purement nationales, on relèvera qu'un tiers de ces structures ayant une dénomination commune publient un tel rapport de transparence alors que près de la moitié de ces structures sans dénomination (autre que le nom des associés) en publient un.

En ce qui concerne les réviseurs travaillant seuls, une proportion assez faible publie un tel rapport de transparence.

*
* *

Dans le cadre de la collecte des rapports de transparence, il a été constaté qu'un nombre assez élevé de cabinets de révision (en ce compris certains «Big 4») publient **plusieurs** rapports de transparence (l'un pour leurs missions tombant sous la loi du 22 juillet 1953, l'autre tombant sous le Décret wallon) alors que d'autres publient un seul rapport de transparence par an.

De même, dans le cadre des rapports de transparence transmis en vue de l'attribution de mandats en Région wallonne et en Communauté française, différents cabinets de révision ou réviseurs d'entreprises ont été identifiés comme publiant un rapport de transparence spécifique à chaque mandat.

Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, que la clarté voulue soit donnée en la matière quant à l'unicité (ou non) du rapport de transparence, d'une part, et quant à la fréquence de publication d'un tel rapport de transparence, d'autre part.

A défaut, il est, de l'avis du Conseil supérieur, difficile de procéder à une vérification *a posteriori* du contenu du rapport de transparence dans le cadre du contrôle qualité effectué périodiquement ou dans le cadre d'un dossier de surveillance.

*
* *

Enfin, on relèvera la publication par l'ICCI, en avril 2012, d'un modèle de rapport de transparence, proposé en langue française et en langue néerlandaise, dans le cadre d'un communiqué commun au Président de l'IRE, au Président de l'ICCI et à la Présidente de la Commission SME/SMP relatif à la publication d'un manuel de contrôle qualité interne ISQC 1 sur le site de l'ICCI.

B. En ce qui concerne internet comme moyen de communication

Une des sources fondamentales d'informations pour la collecte des rapports de transparence fut les sites internet des cabinets de révision, voire des réviseurs d'entreprises – personnes physiques.

Le point de départ naturel pour identifier l'existence de ces sites internet est le registre public des réviseurs d'entreprises dans lequel l'existence d'un tel site internet doit obligatoirement être consignée.

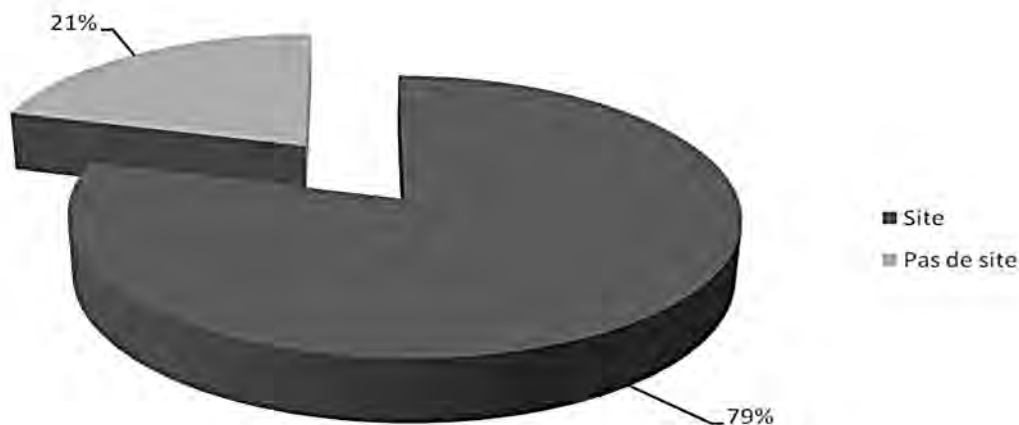
Force fut de constater que cette source d'information (le registre public des réviseurs d'entreprises) n'était pas fiable en la matière dans la mesure où bon nombre de sites internet n'y sont pas mentionnés, que ce soit au niveau des cabinets de révision ou des réviseurs d'entreprises – personnes physiques.

Des outils complémentaires de recherche quant à l'existence d'éventuels sites internet ont dès lors dû être mis en place :

- la consultation des sites internet des structures internationales, renvoyant au site internet de leur(s) représentant(s) au niveau national;
- la recherche d'adresses de sites internet au départ de l'e-mail mentionné (le cas échéant) par les réviseurs d'entreprises sur le registre public des réviseurs d'entreprises;
- la consultation du papier à en-tête de certains cabinets de révision;
- des recherches résiduelles sur internet.

Au terme de cette analyse, la proportion des réviseurs d'entreprises qui communiquent des informations via un site internet personnel et/ou le site internet de la structure dont ils relèvent est de 79%. Il s'agit là d'une proportion bien plus élevée de la profession qu'attendue au moment de la prise de décision d'effectuer l'étude.

Proportion de réviseurs d'entreprises ayant un site internet ou relevant d'une structure ayant un site internet

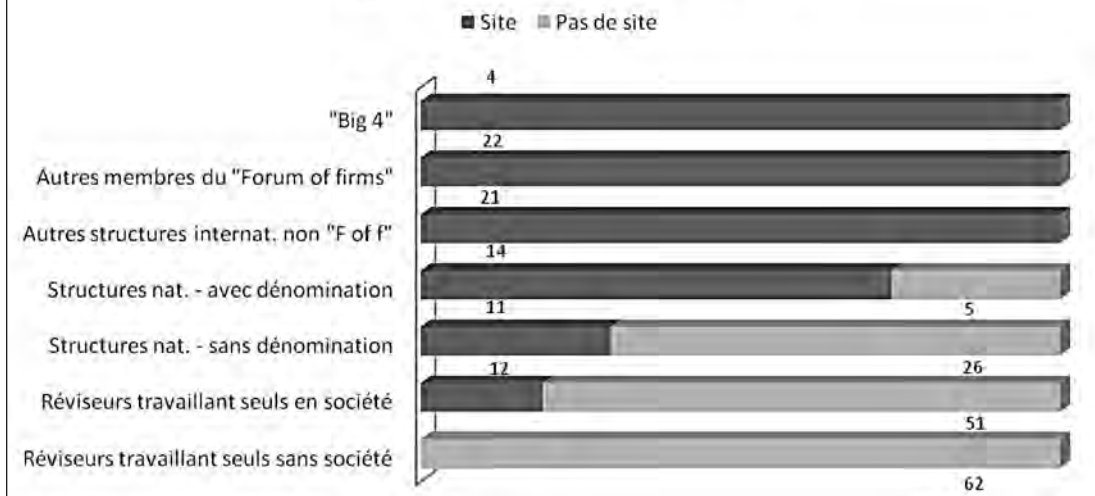


Une analyse plus fine des résultats peut être synthétisée comme suit :

- les réviseurs d'entreprises ayant un site internet ou relevant d'une structure ayant un site internet se présentent comme suit :
 - tous les réviseurs d'entreprises relevant d'un réseau, membre du « *Forum of firms* », soit 542 réviseurs d'entreprises ;
 - tous les réviseurs d'entreprises relevant d'autres réseaux internationaux/ structures internationales, non membres du « *Forum of firms* », soit 82 réviseurs d'entreprises ;
 - les réviseurs d'entreprises relevant de 14 structures purement nationales ayant une dénomination particulière, soit 50 réviseurs d'entreprises ;
 - les réviseurs d'entreprises relevant de 3 structures purement nationales (à structure complexe) n'employant pas de dénomination particulière, soit 8 réviseurs d'entreprises ;
 - les réviseurs d'entreprises relevant de 8 structures purement nationales (à structure simple) n'employant pas de dénomination particulière, soit 26 réviseurs d'entreprises ;
- les réviseurs d'entreprises n'ayant pas de site internet ou relevant d'une structure n'ayant un site internet se présentent comme suit :
 - 12 réviseurs d'entreprises travaillant seuls et ayant une société unipersonnelle.
 - les réviseurs d'entreprises relevant de 5 structures purement nationales ayant une dénomination particulière, soit 14 réviseurs d'entreprises
 - les réviseurs d'entreprises relevant de 3 structures purement nationales (à structure complexe) n'employant pas de dénomination particulière, soit 6 réviseurs d'entreprises ;
 - les réviseurs d'entreprises relevant de 23 structures purement nationales (à structure simple) n'employant pas de dénomination particulière, soit 54 réviseurs d'entreprises ;
 - 51 réviseurs d'entreprises travaillant seuls et ayant une société unipersonnelle.
 - 62 réviseurs d'entreprises travaillant seuls et n'ayant pas de société unipersonnelle.

La présentation graphique des proportions par catégories se présente comme suit :

Nombre de structures / réviseurs disposant d'un site internet



Il en ressort que les quatre structures nationales des « Big 4 » ainsi que toutes les structures, membres du « Forum of firms » possèdent un site internet. De même, tous les cabinets de révision relevant des autres structures internationales (non membres du « Forum of firms », en abrégé dans le graphique « non F of f ») disposent d'un site internet.

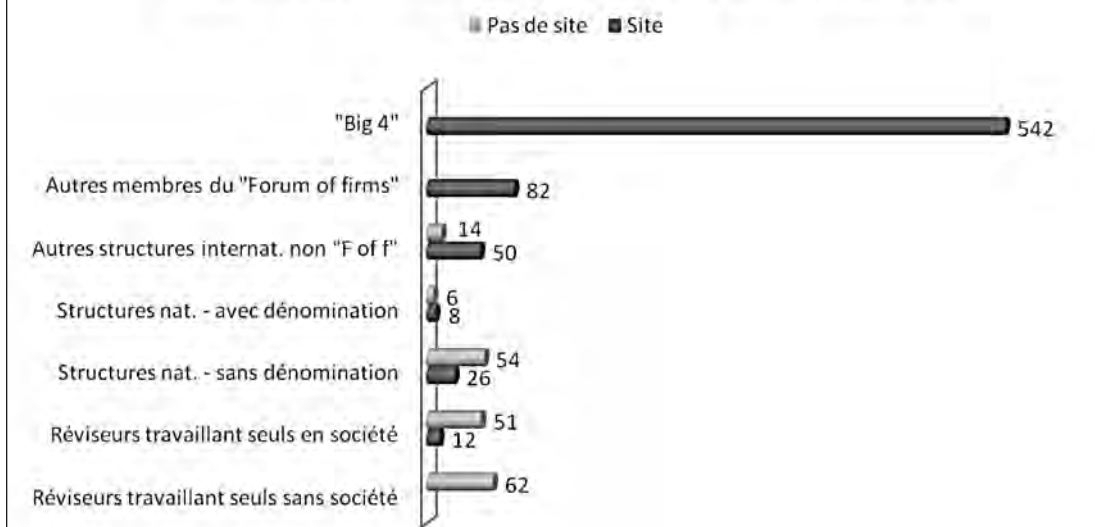
De l'analyse des informations relatives aux structures purement nationales, on relèvera que près de 74% de ces structures ayant une dénomination commune possèdent un site internet alors que près de 30% de ces structures sans dénomination (autre que le nom des associés) en ont créé un.

En ce qui concerne les réviseurs travaillant seuls, une proportion plus faible mais encore importante (19%) disposent d'un site internet (pour les réviseurs d'entreprises travaillant seuls via une société de révision).

* * *

Si on analyse en termes de réviseurs personnes physiques, on aboutit aux 79% des professionnels répartis comme suit :

Internet et nombre de réviseurs d'entreprises



*
* *
*

Comme mentionné ci-avant, il a été constaté dans le cadre de l'étude que le registre public ne pouvait être utilisé comme seule source d'information afin de déterminer la proportion de réviseurs d'entreprises diffusant des informations à propos de leur cabinet de révision ou de leur structure ou à propos d'eux-même (en tant que personne physique) dans la mesure où un nombre non négligeable de réviseurs d'entreprises ont créé un site internet sans en faire mention sur le registre public.

Si on représente sous forme graphique l'écart entre les constatations du Conseil supérieur au terme de l'étude (nombre total de structures ayant un site internet identifié dans le cadre de l'étude – dans le graphique ci-après «Existence») et les informations reprises sur le registre public des réviseurs d'entreprises (informations déclarées par les professionnels mêmes – dans le graphique ci-après «Mention sur le registre public»), les écarts se présentent comme suit pour les différentes catégories définies ci-avant:



On relèvera que la «déclaration» de l'existence d'un site internet est faite à concurrence:

- de 100% dans les «Big 4»;
- de près de 82% des autres réseaux internationaux, membres du «Forum of firms», qui sont présents en Belgique;
- de près de 48% des autres réseaux/structures internationaux(ales) présent(e)s en Belgique (non membre du «Forum of firms»);
- de près de 36% des réseaux/structures purement nationaux(ales) ayant une dénomination (autre que le nom du (des) réviseur(s) d'entreprises);
- d'un peu plus de 27% des structures purement nationales n'ayant pas de dénomination (autre que le nom du (des) réviseur(s) d'entreprises associés);
- de seulement dans 8% des réviseurs d'entreprises travaillant seuls (par le biais d'une société de révision).

Cette constatation est problématique dans la mesure où la mention de l'existence d'un site internet est une obligation légale.

Il ne semble, en effet, pas inutile de rappeler les obligations légales spécifiques en la matière que ce soit pour les réviseurs d'entreprises ou l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, sans préjudice du rôle en matière de registre public du procureur général ou du rôle en matière de contrôle qualité périodique ou de celui en matière de surveillance confiés à la Chambre de renvoi et de mise en état:

- Mesures contenues dans la loi du 22 juillet 1953
 - Article 10, § 1^{er} - Le **Conseil** tient à jour un registre public dans lequel sont enregistrés les réviseurs d'entreprises.
 - Article 10, § 5 - Les **modalités relatives à l'actualisation** et à l'accès au registre public sont **déterminées par le Roi**.

- Mesures contenues dans l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public
 - *Article 9, § 1^{er}* - **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:
 - (...)
 - 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;
 - (...)
 - *Article 10, § 1^{er}* - **Le registre public contient au moins les informations suivantes** en ce qui concerne les cabinets de révision:
 - (...)
 - 3° coordonnées de contact, premier interlocuteur à contacter et, le cas échéant, adresse du site internet;
 - (...)
 - *Article 11, § 1^{er}* - **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.
 - *Article 11, § 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.
 - *Article 13* - **Le Conseil peut décider que le site internet** visé à l'article 11, § 1^{er} **peut contenir d'autres informations pouvant intéresser les tiers**, et notamment une adresse électronique.
- *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.
 - (...)
 - 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.**
- Mesures contenues dans l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises
 - *Article 16* - **Le Conseil peut déléguer**, le cas échéant dans les conditions qu'il fixe, les tâches suivantes **au Comité exécutif**:
 - (...)
 - 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;**
 - (...)
 - *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.
 - *Article 31, § 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.**

C. Rapport de transparence: outil de communication ou obligation légale ?

Dans le cadre de cette étude, différents types de rapports de transparence ont été observés: certains se limitent à une brève description de l'information requise légalement (à l'instar du modèle publié par l'ICCI en avril 2012 auquel il a été fait référence ci-avant), d'autres transforment l'obligation légale en une opportunité en transformant le rapport de transparence en outil de communication.

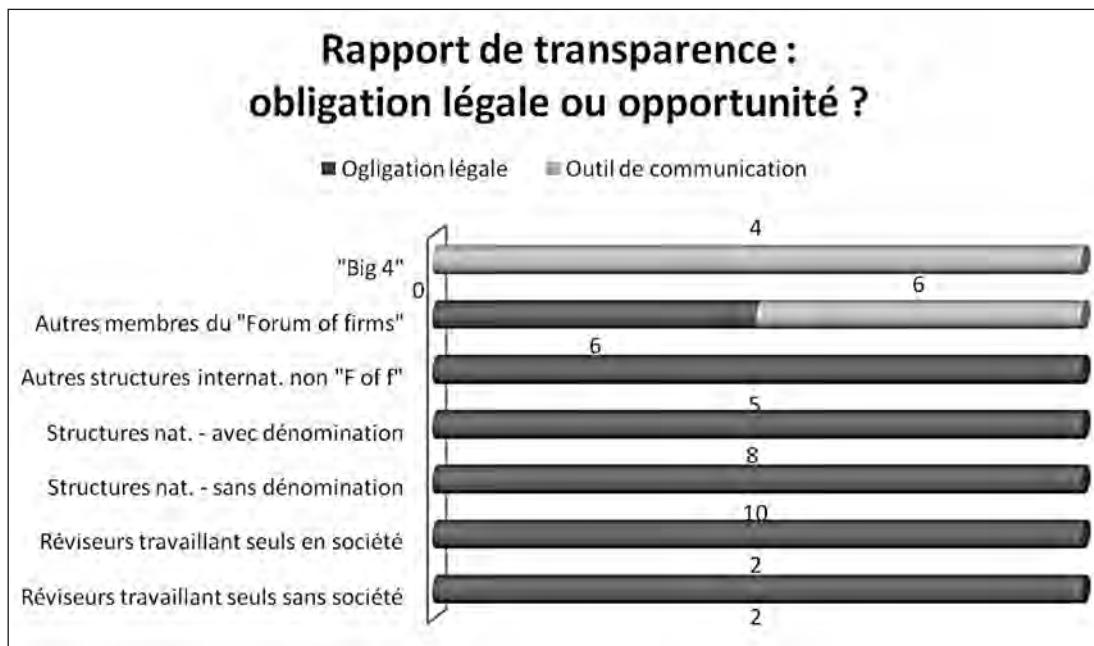
Il s'agit là d'une approche similaire à celle retenue par certaines sociétés par le biais de leur rapport annuel.

Dès l'instauration de l'obligation légale au niveau européen en matière de rapports de transparence (et partant en Belgique à la suite de la transposition de la directive «audit» de 2006 en droit belge en août 2007), certaines structures (les plus larges) ont vu l'opportunité de transformer l'obligation légale en un outil de communication.

Les critères retenus pour distinguer les deux catégories de rapports de transparence sont de nature diverse:

- la présentation générale du rapport de transparence: simple document sur papier à en-tête du cabinet d'audit ou véritable brochure établie pour une large diffusion;
- le contenu du rapport de transparence: informations limitées au strict minimum exigé légalement ou informations de nature plus large que les informations exigées légalement au sens strict visant à démontrer les qualités spécifiques de la structure publiant le rapport de transparence;
- les slogans ou titres repris dans certaines parties du rapport de transparence classiques en matière de communication: «..., un groupe récent et ambitieux», «support aux audits d'excellence», «..., collective intelligence in action», etc.

De manière graphique, on peut ventiler les résultats pour chacune des catégories identifiées ci-avant comme suit:



On relèvera que ce sont les structures les plus importantes (à savoir, les quatre «Big 4») ainsi que la moitié des cabinets de révision relevant de structures membres du «Forum of firms») qui ont développé un outil de communication non réglementaire à partir de cette obligation légale.

Le Conseil supérieur tient cependant à attirer l'attention sur le fait qu'un tel rapport de

transparence pourrait être utilisé, sur base volontaire, dans de nombreuses sociétés, par exemple, dans celles où un conseil d'entreprise est institué. Que ce soit dans le cadre de la procédure de désignation du commissaire ou dans celle de la présentation du commissaire au conseil d'entreprise, le rapport de transparence est un outil de communication qu'il convient de ne pas négliger.