

Rapport annuel commun

**Systeme belge
de supervision publique
des réviseurs d'entreprises**

2011

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

Rapport annuel commun

**Systeme belge
de supervision publique
des réviseurs d'entreprises**

2011

Avant-propos

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

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

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

L'exercice sous revue a été marqué par la publication par la Commission européenne d'une proposition visant à réformer en profondeur la directive «audit» à la suite de leur consultation publique lancée, en 2010, par le biais du Livre vert.

Le 30 novembre 2011, la Commission européenne a publié deux documents visant à réformer le cadre réglementaire européen applicable

aux contrôles légaux des comptes adopté en 2006 : une proposition de règlement, d'une part, et une proposition de directive visant à modifier la directive «audit», d'autre part.

Il ressort de ces propositions que la Commission propose de retirer de la directive «audit» les mesures spécifiquement applicables aux entités d'intérêt public et/ou aux auditeurs / cabinets d'audit effectuant une (des) mission(s) de contrôle dans de telles entreprises et de les consigner dans un règlement.

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

Différentes réformes sont introduites dans ce projet européen pour ce qui concerne le contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public : élargissement du concept d'entités d'intérêt public, introduction de listes de missions (in) compatibles avec le contrôle légal des comptes, obligation d'une rotation externe périodique, mise en place d'un garde-fou visant à limiter la taille de certains grands cabinets d'audit, etc.

D'autres propositions concernent tous les contrôleurs légaux des comptes : l'ouverture du capital des cabinets d'audit, la suppression du

Groupe Européen des Organes de Supervision de l'Audit, en anglais «*European Group of Auditors' Oversight Bodies*» (en abrégé, EGAOB), etc.

Une autre proposition vise à revoir le mode de fonctionnement des autorités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes au niveau national, en confiant les tâches dont l'EGAOB était chargée à l'Autorité européenne des marchés financiers, en anglais l'«*European Securities and Markets Authority*» (en abrégé, ESMA), et en accentuant le rôle de concertation entre les différentes autorités nationales en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes par l'entremise éventuelle de l'ESMA.

Il ressort par ailleurs de ces propositions qu'un certain nombre d'amendements devraient être apportés au niveau du fonctionnement du système de supervision publique, comme celui pour lequel il a été opté en Belgique. Il n'en demeure pas moins que, d'un point de vue conceptuel, le principe selon lequel il est préférable de séparer les activités des entités chargées des aspects généraux de la supervision publique des réviseurs d'entreprises de celles en charge de l'examen des dossiers individuels contribue à la qualité et à la cohérence du système mis en place en Belgique.

Les entités en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises suivront de près les travaux européens, chacune pour ce qui concerne ses compétences, afin de contribuer activement à la mise en œuvre d'une réforme adéquate répondant aux dysfonctionnements

relevés par la Commission en 2010 dans son Livre vert.

Dans cette perspective, la publication des études, dont l'initiative a été prise il y a trois ans par le Conseil supérieur des Professions économiques, en vue de mieux cerner les différents aspects relatifs à la profession de réviseur d'entreprises dans le contexte de la supervision publique de cette profession, montre toute son utilité dans la mesure où celles-ci permettront de mieux cerner la situation actuelle en Belgique.

Les différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises sont convaincues du fait qu'il conviendra dans les années à venir d'accentuer encore leur attention à la dimension européenne mais aussi la dimension extra-européenne de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes, chacune pour ce qui concerne ses compétences.

Une première analyse des mesures proposées dans le cadre de la réforme européenne, reprise dans le présent rapport annuel, devrait permettre de mieux cerner les enjeux du débat actuellement en cours au niveau européen.

Jean-Paul SERVAIS

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

Préambule

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a. de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit;
- b. de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, ainsi que des normes d'audit;
- c. de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire.

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

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

Composantes du système de supervision publique

Dans le cadre de la transposition en droit belge des mesures contenues dans l'article 32 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes, le législateur a opté pour un «système» de supervision publique composé de différents organismes assumant chacun une partie de cette responsabilité finale en matière de supervision publique. En effet, il ressort de l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953, § 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.»

Compétences de ces différentes composantes

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

<i>Extrait de l'article 32 de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes</i>	<i>Transposition en droit belge</i>
4. Le système de supervision publique assume la responsabilité finale de la supervision :	
a) de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit;	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 fédéral 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 contrôle <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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Rapport annuel 2011 du Ministre fédéral en charge de l'Economie

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

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

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

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

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

Le Ministre a approuvé le 24 décembre 2010 une norme relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel.

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

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

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

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

l'autre, datée du 29 juin 1979 portant sur le contrôle des entreprises d'assurances.

La norme :

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

Un avis concernant l'approbation de cette norme a été publié dans le *Moniteur belge* du 12 janvier 2011 (2^{ème} édition). Cette norme est entrée en vigueur à la date de publication de l'avis au *Moniteur belge*.

La supervision sur le secteur financier belge a été structurellement modifiée par la loi du 2 juillet 2010, date à laquelle ledit modèle «Twin peaks» a été introduit.

Cette révision de l'architecture de contrôle du secteur financier a pour conséquence qu'une partie du champ d'application de la norme concerne des institutions qui tombent sous le contrôle prudentiel de la Banque nationale de Belgique. Une autre partie du champ d'application concerne des institutions qui tombent sous le contrôle de l'Autorité des services et marchés financiers, qui succède à la Commission bancaire, financière et des assurances.

1.2. Avis concernant l'approbation de la norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme

Le Ministre a approuvé le 22 avril 2011 la norme en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux.

Ce projet de norme a conformément à l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 été soumis à consultation publique. Après avoir pris connaissance des réactions reçues, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a soumis une nouvelle version du projet de norme au Conseil supérieur des Professions économiques pour approbation.

Après audition des représentants de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises lors d'une réunion du Conseil supérieur des Professions économiques et la consultation de la Cellule de Traitement des Informations financières, les membres du Conseil ont décidé d'approuver le projet de norme présenté, le 16 février 2011.

Ce projet de norme a pour objet de déterminer les règles concernant les modalités d'application du Chapitre II de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme. La norme porte en particulier sur les devoirs de vigilance du professionnel à l'égard des clients, de leurs mandataires et des bénéficiaires effectifs des clients et sur la vigilance à l'égard des opérations et relations d'affaires.

Un avis concernant l'approbation de cette norme a été publié dans le *Moniteur belge* du 29 avril 2011 (2^{ème} édition). Cette norme est entrée en vigueur à la date de publication de l'avis au *Moniteur belge*.

1.3. Evaluation de la norme relative à l'application des normes ISA (International Standards on Auditing) en Belgique

Comme prévu dans la norme précitée, le Ministre peut décider d'adapter la date d'entrée en vigueur de la norme sur base d'une évaluation des développements européen et belge.

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

Le Ministre a été régulièrement informé de l'état d'avancement du programme d'accompagnement. Par ailleurs, suite à l'information commu-

niquée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises concernant l'adoption d'une norme reprenant les dispositions belges spécifiques en matière d'audit en 2012, il a été décidé de ne pas modifier la date d'entrée en vigueur des normes ISA en 2012.

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

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

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

En 2010, le Ministre a poursuivi les travaux d'adoption de la loi modifiant la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée.

L'objectif de cette révision est d'optimiser le fonctionnement du système de supervision publique en matière de coopération nationale et internationale en particulier avec les pays tiers et de supprimer l'obligation pour un réviseur d'entreprises d'avoir un établissement en Belgique pour obtenir la qualité de réviseur d'entreprises. Le projet de loi a été introduit à la Chambre des Représentants de Belgique le 22 novembre 2011.

2.2. Projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises

Etant donné qu'il convient d'aligner la rémunération des experts désignés par la Chambre de Renvoi et de Mise en Etat sur base de l'article 49, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 sur celle allouée aux experts que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises désigne dans le cadre de l'accomplisse-

ment de ses missions légales de surveillance, un projet d'arrêté royal a été soumis à l'avis de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, du Conseil supérieur des Professions économiques et du Conseil d'Etat dans le premier semestre de 2011.

Sur base de ces deux derniers avis, il a été décidé de revoir le projet afin d'adapter la méthode de calcul.

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

3.1. Propositions de la Commission européenne visant à réformer le marché de l'audit

Suite à la crise financière de 2008 et en réaction au Livre vert d'octobre 2010, la Commission européenne a publié le 30 novembre 2011 deux propositions avec comme objectif de créer un marché de l'audit de meilleure qualité, plus dynamique et plus ouvert.

La première proposition est une proposition de directive modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés qui vise essentiellement le contrôle des entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public. Les principales modifications portent sur l'agrément et l'enregistrement des auditeurs et cabinets d'audit et sur une plus grande indépendance de la supervision publique.

Par ailleurs, la Commission européenne a également publié une proposition de règlement relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Les principaux éléments de cette proposition sont l'introduction d'une rotation obligatoire des cabinets d'audit, le renforcement des règles d'indépendance (avec notamment l'interdiction de services jugés non compatibles), une procédure d'appel d'offres plus transparente et plus ouverte, un renforcement du rôle du comité d'audit, la surveillance européenne sur le secteur de l'audit et l'introduction des normes de contrôle internationales (les International Standards on Auditing).

Le Ministre a pris connaissance de ces propositions.

3.2. Réunions de l'Audit Regulatory Committee et de l'European Group of Auditors Oversight Bodies

En tant que Ministre de tutelle de la profession, le Ministre fédéral en charge de l'Economie a également représenté la Belgique au niveau européen durant l'année 2011 dans le cadre des réunions de l'Audit Regulatory Committee (AuRC).

Ces réunions ont notamment porté sur:

a) *les négociations et sur les accords de coopération des Etats membres avec les autorités compétentes de supervision publique des pays tiers dans le cadre des décisions d'adéquation des systèmes de supervision publique de pays tiers.*

Les Etats se sont informés mutuellement des négociations qui ont eu lieu et des accords qui ont été conclus le cas échéant.

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

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

Les Etats membres peuvent donc décider que les contrôleurs de pays tiers ne doivent pas être inscrits dans leur registre ou peuvent bénéficier d'une inscription en devant satisfaire à moins de conditions préalables et/ ou être soumis à leur système de supervision publique.

Les pays qui bénéficient d'un régime transitoire sont les pays dont le système de supervision publique présente des avancées intéressantes mais pour lesquels des analyses complémentaires sont requises avant de pouvoir conclure qu'ils sont équivalents.

Pendant la période transitoire, un Etat membre ne peut imposer aux contrôleurs de ces pays tiers l'obligation de s'inscrire dans cet Etat.

La décision de la Commission du 19 janvier 2011 relative à l'équivalence des systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions auxquels sont soumis les contrôleurs et les entités d'audit de certains pays tiers, et à une période transitoire pour les activités d'audit exercées par les contrôleurs et les entités d'audit de certains pays tiers dans l'Union européenne a été publiée le 20 janvier 2011.

Les Etats membres peuvent conclure des accords bilatéraux de coopération pour l'enregistrement et la supervision de contrôleurs et d'entités d'audit qui présentent un rapport d'audit concernant des entreprises ayant leur siège en: Australie, Canada, Chine, Croatie, Japon, Singapour, Afrique du Sud, Corée du Sud, Suisse et jusqu'au 31 juillet 2013, les Etats Unis d'Amérique, étant donné que ces pays tiers disposent d'un système équivalent de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions.

En vertu de la décision de la Commission européenne relative à la période transitoire, les contrôleurs et entités d'audit qui présentent des rapports d'audit des comptes (consolidés) d'entreprises ayant leur siège statutaire dans un des pays cités ci-dessous peuvent poursuivre leurs activités d'audit dans l'Union européenne sans supervision européenne ou enregistrement par une autorité européenne compétente. Il s'agit en particulier des pays tiers suivants:

Abou Dhabi, le Brésil, le Centre financier international de Dubaï, Guernesey, Hong Kong, l'Île de Man, l'Inde, l'Indonésie, Jersey, la Malaisie, Maurice, la Russie, Taïwan, la Thaïlande et la Turquie. Les rapports d'audit doivent concerner des exercices comptables dont le début se situe entre le 2 juillet 2010 et le 31 juillet 2012 y compris et le contrôleur/entité d'audit doit communiquer certaines informations aux autorités européennes compétentes.

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

Rapport annuel 2011 du Conseil supérieur des Professions économiques

Préambule

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

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

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

- sur proposition du Conseil central de l'Economie: Mmes Cindy LAUREYS et Bergie VAN DEN BOSSCHE et MM. Philippe LAMBRECHT et Jean-LUC STRUYF et
- sur proposition des trois Ministres fédéraux: Mme Ann JORISSEN et MM. Pierre-Armand MICHEL et Jean-Paul SERVAIS (qui exerce la Présidence du Conseil supérieur).

*
* *

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

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

De cet article 54 de la loi de 1999, il ressort que le Conseil supérieur des Professions écono-

miques a pour mission de contribuer à ce que les missions que la loi confie aux (ou à certaines catégories des) membres des professions économiques et les activités de ces professionnels soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

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

Ces avis ou recommandations sont émis d'initiative ou sur demande:

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

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

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

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

A.1. Projets d'arrêtés royaux

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

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

A.2. Projets de nature normative

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

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

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

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

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

B. Concertation entre les différentes composantes des professions économiques

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

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

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

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

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

*
* *

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

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

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

1. Première mission du Conseil supérieur

Approbation des normes et des recommandations professionnelles

1.1. Nature des normes et recommandations destinées à être approuvées

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

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

Quatre domaines normatifs sont couverts en Belgique à ce jour:

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

1.2. Processus d'adoption des normes et des recommandations

1.2.1. En règle générale

Toute norme ou toute recommandation, adoptée après le 30 août 2007, doit suivre le processus suivant (article 30, §§ 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 norme et de recommandation professionnelles:

- utiles à l'accomplissement des missions de contrôle légal des comptes et autres missions réservées par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises;
- utiles à l'exercice en toute indépendance des missions de contrôle légal des comptes;
- utiles à la poursuite de manière continue de la formation des réviseurs d'entreprises;
- utiles au contrôle du bon accomplissement des missions effectuées par les réviseurs d'entreprises par le biais du contrôle de qualité et de la surveillance.

2. Le Conseil de l'IRE expose publiquement le contenu de tout projet de norme ou recommandation et communique par la suite (le cas échéant, après adaptation du texte soumis à la consultation publique) au Conseil supérieur des Professions économiques un projet de norme ou de recommandation.

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

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

consulter la Commission bancaire, financière et des assurances pour tous les aspects des projets de norme ou de recommandation ayant trait aux entités d'intérêt public.»

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

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

4. Le Conseil supérieur des Professions économiques délibère des projets de norme ou de recommandation après avoir entendu le(s) représentant(s) du Conseil de l'IRE.
5. Les normes et recommandations ne sortent leurs effets qu'après l'approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions.

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

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

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

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

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

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

1.2.2. Cas particuliers

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

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

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

Cet alinéa du rapport au Roi n'est corrélé à aucune disposition contenue dans l'arrêté royal du 21 avril 2007. Cette mesure figure par contre dans l'article 34, § 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* du 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».

1.2.3. Processus d'approbation de normes communes avec l'IEC et/ou l'IPCF

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été confronté pour la première fois à la situation particulière de l'approbation d'un document normatif élaboré par le Conseil de l'IRE, conjointement avec le Conseil de l'IEC et le Conseil national de l'IPCF dans le cadre de la mise en œuvre de mesures normatives en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Le Conseil supérieur a été interrogé par les représentants des trois instituts quant à la marche à suivre dans le cas particulier qui se présentait, à savoir l'élaboration d'un document commun destiné :

- à être approuvé par le Conseil supérieur, d'une part, et par le Ministre fédéral en charge de l'Économie, d'autre part, dans le cadre de la procédure définie par l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953, pour ce qui concerne les réviseurs d'entreprises et
- à être soumis pour avis du Conseil supérieur dans le cadre de la procédure définie par l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, pour ce qui concerne les experts-comptables, les conseils fiscaux et les comptables(-fiscalistes) agréés.

La particularité de la situation résidait dans le fait que le document soumis par le Conseil de l'IRE ne peut faire l'objet que d'une approbation ou d'un refus d'approbation («*Yes or no approach*») alors que le Conseil supérieur était amené à rendre un avis à propos du document soumis par le Conseil de l'IEC et le Conseil natio-

nal de l'IPCF avant son adoption définitive par le Conseil de ces deux instituts, le cas échéant après adaptations à l'aune de l'avis rendu par le Conseil supérieur.

Afin d'assurer la sécurité juridique voulue, à savoir **l'adoption d'un texte identique quant au fond**, le Conseil supérieur a été conduit à donner un avis informel au terme des travaux du groupe de travail commun aux trois instituts, de manière à ce que les textes adoptés par le Conseil de chacun des trois instituts puissent intégrer les remarques du Conseil supérieur.

Le texte soumis par les trois instituts au terme du processus préparatoire faisait dès lors l'objet d'un accord entre les représentants du Conseil de ces trois instituts et étaient acceptables pour le Conseil supérieur qui a été amené à rendre un avis d'approbation de la norme soumise par le Conseil de l'IRE et un avis de pure formalité (une simple lettre marquant l'accord du Conseil supérieur quant au texte transmis pour avis) à propos du texte transmis par le Conseil de l'IEC, d'une part, et par le Conseil national de l'IPCF, d'autre part.

La question a également été soulevée quant à un éventuel problème que pourrait poser le fait que le texte soumis par l'IRE était une «norme» alors que le texte soumis par l'IEC et par l'IPCF était un «règlement».

De l'avis du Conseil supérieur, les **différences quant à la forme** ne posent pas de problème particulier dans la mesure où chaque institut doit tenir compte des spécificités contenues dans son cadre légal.

1.3. Force contraignante des normes et des recommandations

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

- les normes sont obligatoires pour les réviseurs d'entreprises ;
- les recommandations sont également obligatoires, à moins que le réviseur d'entreprises ne puisse motiver, dans des circonstances particulières, que l'écart opéré par rapport à la recommandation ne porte pas atteinte aux critères fixés à l'article 14, § 3 de la loi, à savoir :
 - disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement ;

- s'acquitter avec la diligence requise et en toute indépendance des missions réviso- rales 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 appli- quées pour limiter ces risques.

1.4. Mise à disposition des normes et des recommandations

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

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

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

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

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

1.5. Normes et recommandations soumises pour approbation en 2011

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

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

Contexte

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

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

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

La norme soumise pour approbation est en quelque sorte la norme « miroir » de la circu- laire¹ du 8 mai 2009 relative à la mission de collaboration des réviseurs agréés adoptée par la CBFA (circulaire 2009/19).

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

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

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

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

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

Procédure

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

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

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

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

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

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

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

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

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

On relèvera que dans ce courrier le Conseil supérieur attirait l'attention du Ministre fédéral

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- les établissements de crédit de droit belge, les succursales établies en Belgique d'établissements de crédit et les succursales établies en Belgique de tels établissements relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen;
- les sociétés de bourse de droit belge, les succursales établies en Belgique de sociétés de bourse et les succursales établies en

Belgique de tels établissements relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TABLE DES MATIÈRES

Considérations introductives29

Avant-propos

Champ d'application

Date d'entrée en vigueur

Objectif de la norme spécifique

Définitions

Examen limité et audit des états périodiques semestriels et de fin d'exercice32

Examen limité des états périodiques semestriels

Mission

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

Diligences requises quant au rapport

Audit des états périodiques de fin d'exercice

Mission

Diligences requises pour la mise en œuvre de l'audit

Diligences requises quant au rapport

Modalités d'application et autres informations explicatives

Evaluation des mesures de contrôle interne.....40

Mission

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

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

Diligences requises quant au rapport

Modalités d'application et autres informations explicatives

Fonction de signal	54
Mission	
Diligences requises quant à l'organisation de la fonction de signal	
Diligences requises quant au rapport	
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Informations complémentaires à communiquer à la CBFA	56
Mission	
Diligences requises quant à la communication d'informations complémentaires	
Annexe A Rapport sur les états périodiques semestriels	57
Annexe B Rapport sur les états périodiques de fin d'exercice.....	59
Annexe C-1 Rapport qui peut être utilisé dans le cadre du <i>reporting</i> des constatations du réviseur d'entreprises agréé quant à l'évaluation des mesures de contrôle interne d'un établissement de crédit de droit belge (société de bourse de droit belge).....	61
Annexe C-2 Rapport qui peut être utilisé dans le cadre du <i>reporting</i> des constatations du réviseur agréé quant à l'évaluation des mesures de contrôle interne des succursales en Belgique d'institutions de l'EEE	65
Annexe C-3 Rapport qui peut être utilisé dans le cadre du <i>reporting</i> des constatations du réviseur d'entreprises agréé quant à l'évaluation des mesures de contrôle interne d'une entreprise d'assurance de droit belge	68

Considérations introductives

Avant-propos

- 1.1. Diverses lois de contrôle¹ prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés doivent collaborer au contrôle prudentiel exercé par la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA). La présente norme spécifique a uniquement trait à la mission de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel exercé par la CBFA, et est d'application sans préjudice de la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique.
- 1.2. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent collaborer sous leur responsabilité personnelle et exclusive, conformément aux dispositions des lois de contrôle applicables aux établissements soumis au contrôle de la CBFA, aux règles de la profession, et aux instructions de la CBFA.

Champ d'application

- 1.3. La présente norme spécifique concerne les règles de la profession et est applicable à l'exécution par les réviseurs d'entreprises agréés des missions légales décrites au paragraphe 1.5 de la présente norme spécifique, auprès des établissements suivants:
 - les établissements de crédit de droit belge;
 - les sociétés de bourse de droit belge;
 - les sociétés de gestion d'organismes de placement collectif de droit belge;
 - les organismes de liquidation et organismes assimilés à des organismes de liquidation de droit belge;
 - les succursales établies en Belgique d'établissements de crédit, de sociétés de bourse et de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen (succursales d'établissements membres de l'EEE);
 - les succursales établies en Belgique de tels établissements relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique

européen (succursales d'établissements non membres de l'EEE);

- les compagnies financières de droit belge; et
- les groupes de services financiers de droit belge (compagnies financières mixtes de droit belge);
- les entreprises d'assurances de droit belge;
- les entreprises de réassurances de droit belge;
- les succursales établies en Belgique d'entreprises d'assurances et de réassurances relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen;
- les entreprises d'assurances faisant partie d'un groupe d'assurances; et
- les entreprises de réassurance faisant partie d'un groupe de réassurance.

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

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

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

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

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

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

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

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif de la norme spécifique

- 1.8. La présente norme spécifique a pour objectif:

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

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

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

Définitions

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

- **Lois de contrôle:** les lois réglant le statut et le contrôle des établissements soumis au contrôle de la CBFA. Pour certains établissements, le statut et le contrôle sont toutefois réglés par arrêté royal. Le renvoi dans la norme spécifique aux lois de contrôle porte tant sur les lois que sur les arrêtés royaux réglant le statut et le contrôle des établissements soumis au contrôle;

- **Loi du 22 mars 1993 ou loi bancaire:** la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit;

- **Loi du 6 avril 1995:** la loi du 6 avril 1995 relative au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle;

- **Arrêté royal du 21 novembre 2005:** l'arrêté royal du 21 novembre 2005 organisant la surveillance complémentaire des établissements de crédit, des entreprises d'assurances, des entreprises de réassurance, des entreprises d'investissement et des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif, faisant partie d'un groupe de services financiers, et modifiant l'arrêté royal du 22 février 1991 portant règlement général relatif au contrôle des entreprises d'assurances et l'arrêté royal du 12 août 1994 relatif au contrôle sur base consolidée des établissements de crédit;

- **Arrêté royal du 3 juin 2007:** l'arrêté royal du 3 juin 2007 portant les règles et modalités visant à transposer la directive concernant les marchés d'instruments financiers;

- **Instructions de la CBFA:** ces instructions sont reprises dans:

- la circulaire CBFA_2009_19 du 8 mai 2009 relative à la mission de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel auprès des:

- établissements de crédit, sociétés de bourse, sociétés de gestion d'organismes de placement collectif, organismes de liquidation et organismes assimilés à des organismes de liquidation de droit belge;
 - succursales établies en Belgique d'établissements de crédit, de sociétés de bourse et de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif relevant du droit d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen;
 - succursales établies en Belgique de tels établissements relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen;
 - compagnies financières de droit belge; et
 - groupes de services financiers de droit belge (compagnies financières mixtes de droit belge);
- la circulaire CBFA_2010_06 du 9 février 2010 relative à la mission de collaboration des commissaires agréés au contrôle prudentiel auprès des:
 - entreprises d'assurances et de réassurance de droit belge; et
 - succursales établies en Belgique d'entreprises d'assurances ou entreprises de réassurance relevant du droit d'un Etat non membre de l'Espace économique européen;
 - Circulaire PPB-2007-7-CPB: la circulaire PPB-2007-7-CPB aux établissements de crédit, sociétés de bourse, organismes de liquidation et organismes assimilés à des organismes de liquidation relative à l'administration d'instruments financiers;
- **Etats périodiques:** comprennent les tableaux que les établissements soumis au contrôle de la CBFA transmettent en vue du contrôle de leur situation financière, du respect des normes et des obligations réglementaires pris en exécution des lois de contrôle ainsi que des règlements pris en exécution des lois de contrôle. Les états périodiques sont précisés dans les instructions de la CBFA;
 - **Correct:** ce terme est précisé dans les lois de contrôle. Les données comptables mentionnées dans les états

périodiques sont correctes lorsque ces données, sous tous égards significativement importants, concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels les états sont établis;

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

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

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

- **Contrôle interne:** dans ses instructions, la CBFA a défini le contrôle interne comme l'ensemble des mesures qui, sous la responsabilité de la direction effective, doivent garantir avec une assurance raisonnable:
 - une conduite des affaires ordonnée et prudente, encadrée d'objectifs bien définis;
 - une utilisation économique et efficace des moyens engagés;
 - une connaissance et une gestion adéquate des risques en vue de protéger le patrimoine;
 - l'intégrité et la fiabilité de l'information financière et de celle relative à la gestion;
 - le respect des lois et règlements ainsi que des politiques générales, plans et procédures internes.

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

Examen limité des états périodiques semestriels

Mission

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

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

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

Ils confirment en outre :

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

2.3. Les instructions de la CBFA peuvent prévoir que les réviseurs d'entreprises agréés doivent émettre des confirmations com-

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

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

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

Diligences requises quant au rapport

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

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

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

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

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

- a. l'intitulé qui doit se référer à l'article de la loi de contrôle applicable ;
 - b. le destinataire, à savoir la CBFA ;
 - c. l'identification des états périodiques semestriels soumis à l'examen limité ;
 - d. une mention rappelant que la direction effective est responsable de l'établissement des états périodiques semestriels conformément aux instructions de la CBFA (*réf. : par. 2.A.1 à 2.A.3*) ;
 - e. une mention rappelant que la responsabilité du réviseur d'entreprises agréé est d'exprimer une conclusion, sur la base de son examen limité, sur les états périodiques semestriels ;
 - f. une mention rappelant que l'examen limité des états périodiques semestriels a été effectué selon la présente norme spécifique qui requiert que l'examen limité soit mis en œuvre conformément à la norme ISRE 2410 et aux instructions de la CBFA, en soulignant que cet examen limité consiste en des demandes d'informations, notamment auprès des personnes responsables des questions financières et comptable, et en la mise en œuvre de procédures analytiques et autres procédures d'examen limité ;
 - g. une mention rappelant que l'étendue d'un examen limité est très inférieure à celle d'un audit effectué selon les normes d'audit généralement acceptées et, en conséquence, ne permet pas au réviseur d'entreprises agréé d'obtenir l'assurance qu'il a relevé toutes les anomalies significatives qu'un audit pourrait permettre d'identifier et que, de ce fait, il n'exprime pas d'opinion d'audit ;
 - h. une conclusion confirmant que le réviseur d'entreprises agréé n'a pas connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques arrêtés en fin de semestre n'ont pas, sous tous égards significativement importants, été établis, selon les instructions en vigueur de la CBFA ;
 - i. les réviseurs d'entreprises agréés doivent, conformément aux lois de contrôle, confirmer en outre :
 - i. que les états périodiques arrêtés en fin de semestre sont, pour ce qui est des données comptables, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires, en ce sens qu'il sont complets, c'est-à-dire qu'ils mentionnent toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis, et qu'ils sont corrects, c'est-à-dire qu'ils concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels ils sont établis ;
 - ii. n'avoir pas connaissance de faits dont il apparaîtrait que les états périodiques arrêtés en fin de semestre n'ont pas été établis par application des règles de comptabilisation et d'évaluation qui ont présidé à l'établissement des comptes annuels afférents au dernier exercice ;
 - j. pour autant que ce soit d'application, les confirmations complémentaires, prévues dans les instructions de la CBFA, concernant l'établissement de certains tableaux pour le suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres ;
 - k. la mention rappelant que le rapport peut uniquement être utilisé par la CBFA dans le cadre de la mission de collaboration ;
 - l. la date du rapport ;
 - a. le nom et l'adresse du réviseur d'entreprises agréé ; et
 - b. la signature du réviseur d'entreprises agréé.
- (*réf. : par. 2.A.19*)

Audit des états périodiques de fin d'exercice

Mission

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

Diligences requises pour la mise en œuvre de l'audit

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

Ils doivent en outre confirmer que :

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

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

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

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

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

Diligences requises quant au rapport

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

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

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

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

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

- b) le destinataire, à savoir la CBFA;
 - c) le paragraphe de présentation ou d'introduction:
 - i) l'identification des états périodiques soumis au contrôle; et
 - ii) une mention rappelant les responsabilités respectives de la direction effective de l'établissement et du réviseur d'entreprises agréé (*réf.: par. 2.A.1 à 2.A.3*);
 - d) un paragraphe portant sur l'étendue de l'audit (décrivant la nature de l'audit):
 - i) une référence à la présente norme spécifique, aux normes ISA et aux instructions de la CBFA; et
 - ii) une description des procédures mises en œuvre par le réviseur d'entreprises agréé;
 - e) une conclusion confirmant que les états périodiques ont, sous tous égards significativement importants, été établis, selon les instructions en vigueur de la CBFA;
 - f) les réviseurs d'entreprises agréés doivent, conformément aux lois de contrôle, confirmer en outre que:
 - i) les états périodiques arrêtés en fin d'exercice sont, pour ce qui est des données comptables, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires, en ce sens qu'ils sont complets, c'est-à-dire qu'ils mentionnent toutes les données figurant dans la comptabilité et dans les inventaires sur la base desquels ils sont établis, et qu'ils sont corrects, c'est-à-dire qu'ils concordent exactement avec la comptabilité et avec les inventaires sur la base desquels ils sont établis;
 - ii) les états périodiques arrêtés en fin d'exercice ont été établis par application des règles de comptabilisation et d'évaluation qui ont présidé à l'établissement des comptes annuels;
 - g) pour autant que ce soit d'application, les confirmations complémentaires, prévues dans les instructions de la CBFA, concernant l'établissement de certains tableaux pour le suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres;
 - h) la mention rappelant que le rapport peut uniquement être utilisé par la CBFA dans le cadre de la mission de collaboration;
 - i) la date du rapport;
 - j) le nom et l'adresse du réviseur d'entreprises agréé; et
 - k) la signature du réviseur d'entreprises agréé.
- (*réf.: par. 2.A.20*)

Modalités d'application et autres informations explicatives

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

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

2.A.2. Cette responsabilité comprend, en outre, :

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

2.A.3. La direction effective doit, conformément aux lois de contrôle, déclarer à la CBFA :

- que les états périodiques sont conformes à la comptabilité et aux inventaires;
- avoir fait le nécessaire pour que les états périodiques soient établis selon les instructions en vigueur de la CBFA;
- que les états périodiques ont été établis par application des règles de comptabilisation et d'évaluation prévalant à l'établissement, selon les cas, des comptes annuels ou comptes annuels afférents au dernier exercice.

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

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

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

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

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

2.A.6. La conformité des données comptables figurant dans les états périodiques avec la comptabilité et les inventaires implique que :

- les états périodiques mentionnent toutes les données comptables prescrites par les instructions en vigueur de la CBFA (caractère complet des états périodiques);
- les données comptables mentionnées dans les états périodiques sont correctes (caractère correct des états périodiques).

- 2.A.7. En ce qui concerne la conformité entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires, les lois de contrôle prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés expriment une opinion en forme positive aussi bien en fin de semestre qu'en fin d'exercice.
- 2.A.8. L'examen de la conformité entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires est une procédure qui fait partie du programme de travail d'un examen limité et d'un audit mis en œuvre conformément à la présente norme spécifique. Les réviseurs d'entreprises agréés peuvent dès lors faire rapport sur cet aspect séparément en complément de la conclusion relative à l'examen limité et à l'audit des états périodiques.
- 2.A.9. En ce qui concerne la conformité entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires, le programme de travail prévoit entre autres une évaluation du processus de *reporting* financier pour l'établissement des états périodiques, ainsi que le rapprochement par sondage entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires.
- 2.A.10. L'évaluation du processus de *reporting* financier par les réviseurs d'entreprises agréés n'a pas pour objectif d'exprimer une opinion sur l'efficacité du processus de *reporting* concerné, mais, à l'instar du rapprochement par sondage entre les états périodiques et la comptabilité et les inventaires, de sous-tendre la confirmation que les données comptables figurant dans les états périodiques sont, sous tous égards significativement importants, conformes à la comptabilité et aux inventaires.
- 2.A.11. A cet effet, les réviseurs d'entreprises agréés peuvent s'appuyer sur les résultats de l'évaluation du processus de *reporting* financier par la direction effective.

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

- 2.A.12. Pour ce qui est du respect des règles de comptabilisation et d'évaluation qui ont présidé à l'établissement des comptes annuels afférents au dernier exercice, les lois de contrôle prévoient que les

réviseurs d'entreprises agréés expriment une opinion en forme négative.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- les confirmations selon les lois de contrôle et les instructions de la CBFA quant:
 - au fait que les états périodiques sont complets et corrects (opinion en forme positive);

- à l'application des règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement des comptes annuels (opinion en forme positive);

- pour autant que ce soit d'application, les confirmations complémentaires selon les instructions de la CBFA quant à l'établissement de certains tableaux pour le suivi du respect du règlement relatifs aux fonds propres.

Evaluation des mesures de contrôle interne

Mission

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

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

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

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

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

3.5. Pour les succursales en Belgique des établissements de l'EEE, la mission est – pour autant que le statut légal et les instructions de la CBFA prévoient une évaluation des mesures de contrôle interne – limitée à l'évaluation des mesures adoptées par les établissements pour se conformer aux

lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquelles la CBFA est compétente. La mission auprès des succursales en Belgique des établissements non membres de l'EEE comprend également :

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

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

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

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

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

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

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

- porting financier et prudentiel (*réf. : par. 3.A.11 à 3.A.13*);
- en matière de maîtrise des risques liés aux activités opérationnelles (*réf. : par. 3.A.14*).
- 3.9. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier comment la direction effective a veillé à ce que l'évaluation qu'elle a effectuée, ainsi que la documentation et le rapport qu'elle a établi, répondent aux exigences de la circulaire de la CBFA relative à l'évaluation du système de contrôle interne. Dans ce cadre, les réviseurs d'entreprises agréés doivent effectuer une analyse critique du rapport de la direction effective en examinant:
- si le rapport de la direction effective reflète la manière dont ont procédé les personnes chargées de la direction effective pour rédiger leur rapport;
 - si le rapport s'appuie sur une documentation suffisante (*réf. : par. 3.A.26 à 3.A.43*).
- 3.10. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent mettre en œuvre au moins les procédures énumérées dans les instructions de la CBFA et doivent compléter ces procédures s'ils l'estiment nécessaires en exerçant leur jugement professionnel. Dans leur rapport, les réviseurs d'entreprises agréés doivent indiquer clairement la nature des procédures complémentaires mises en œuvre, ainsi que les constatations pertinentes qui découlent de ces procédures complémentaires (*réf. : par. 3.A.15*).
- 3.11. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent, pour autant que ce soit d'application, évaluer l'adéquation des dispositions prises pour préserver les avoirs des clients en application des articles 77 (uniquement pour les sociétés de bourse), 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995 et des mesures d'exécution prises par le Roi en vertu de ces dispositions. Cette évaluation implique que les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier si l'établissement applique les principes d'une saine pratique en matière d'administration des instruments financiers et les procédures de contrôle interne qui s'y rattachent, comme clarifiés dans la circulaire PPB-2007-7-CPB (*réf. : par. 3.A.16 à 3.A.20*).
- 3.12. Les réviseurs d'entreprises doivent vérifier si la direction effective a, dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne et dans le rapport sur les résultats de cette évaluation, pour autant que ce soit requis, été attentif au respect des principes de la circulaire PPB-2007-7-CPB.
- 3.13. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier les mesures de contrôle interne par rapport aux mesures de contrôle interne reprises dans le régime public de contrôle applicable aux établissements concernés (*réf. : par. 3.A.44 à 3.A.46*).
- 3.14. Si le réviseur d'entreprises agréé, dans le cadre de l'évaluation des mesures de contrôle interne, s'appuie sur les travaux d'un autre professionnel, il doit rédiger des instructions détaillées dans lesquelles il clarifie certains aspects du processus d'évaluation à mettre en œuvre par la direction effective, telle la méthode d'évaluation, l'exhaustivité des critères (y compris les éventuels critères locaux), la documentation, la vérification du fonctionnement et les connaissances au niveau local des objectifs de l'exercice d'appréciation.
- 3.15. Le rapport de la direction effective concerne partiellement des éléments ne devant pas être appréciés par les réviseurs d'entreprises agréés. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent toutefois vérifier que le rapport ne contient pas d'incohérences manifestes par rapport à l'information dont ils disposent dans le cadre de leur mandat.

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

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

- 3.17. Les réviseurs d'entreprises agréés auprès des succursales en Belgique d'établissements de crédit, de sociétés de bourse et de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif qui entrent dans le champ d'application de la directive 85/611/CEE, membres de l'EEE, doivent évaluer les mesures de contrôle interne adoptées par ces établissements pour se conformer aux lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquelles la CBFA est compétente. Les lois de contrôle déterminent les compétences de la CBFA précisées dans les instructions de la CBFA (réf. : par. 3.A.21 à 3.A.23).
- 3.18. L'évaluation des mesures de contrôle interne auprès des succursales en Belgique d'établissements de crédit de l'EEE et d'entreprises d'investissement de l'EEE doit également comprendre, pour ce qui concerne les éventuels services et activités d'investissement effectués par ces établissements, l'évaluation des mesures adoptées en exécution des principes de la circulaire PPB-2007-7-CPB qui sont applicables à ces succursales concernant :
- la confirmation des opérations effectuées par l'établissement sur des instruments financiers pour un client non professionnel;
 - la fourniture au client d'un relevé détaillé des instruments financiers détenus pour son compte.
- 3.19. Pour les compagnies financières mixtes de droit belge, les réviseurs d'entreprises agréés doivent évaluer le caractère adéquat des procédures de gestion des risques, ainsi que le caractère adéquat des dispositifs de contrôle interne, ainsi que de l'organisation administrative et comptable, visés à l'article 13 de l'arrêté royal du 21 novembre 2005. A cette fin, les réviseurs d'entreprises agréés sont tenus de mettre en œuvre les procédures au niveau du groupe visées aux instructions de la CBFA (réf. : par. 3.A.24 et 3.A.25).
- 3.20. Pour les cas visés aux paragraphes 3.17 à 3.19 et pour autant que la direction effective n'est pas tenue de rédiger un rapport concernant la description et l'évaluation du contrôle interne, les réviseurs d'entreprises agréés doivent s'appuyer sur la connaissance acquise et la documentation établie dans le cadre de la mission de droit privé et du contrôle des états périodiques, en particulier sur le système de contrôle interne relatif au processus de reporting financier.
- 3.21. Les instructions de la CBFA peuvent prévoir que les réviseurs d'entreprises agréés doivent prendre contact avec les services de la CBFA afin de fixer la manière dont la collaboration avec la CBFA se déroulera. C'est notamment le cas pour l'évaluation des mesures de contrôle interne auprès de compagnies financières et de compagnies financières mixtes de droit étranger.
- 3.22. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent vérifier les mesures de contrôle interne – pour autant que celles-ci se rapportent au respect des lois, arrêtés et règlements pour lesquelles la CBFA est compétente – par rapport aux mesures de contrôle interne reprises dans le régime public de contrôle (cf. également par. 3.13).

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

- 3.23. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent communiquer leurs constatations à la CBFA. Le rapport doit être transmis à la CBFA aussi rapidement que possible et au plus tard endéans les délais fixés par la CBFA.
- 3.24. Dans leur rapport destiné à la CBFA, les réviseurs d'entreprises agréés doivent inclure leurs constatations à l'égard du rapport des personnes chargées de la direction effective, pour autant que ce rapport soit requis.
- 3.25. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent, dans le cadre de la rédaction de leur rapport sur leurs constatations, s'appuyer sur les procédures mises en œuvre décrites dans ledit rapport. Dans ce rapport, les réviseurs d'entreprises agréés doivent, pour autant que ce soit requis, mentionner séparément les procédures mises en œuvre dans le cadre de l'évaluation de l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients, ainsi que leurs constatations sur les procédures mises en œuvre. En outre, le réviseur d'entreprises agréé peut rédiger un rapport distinct sur l'évaluation de l'adéqua-

tion des mesures prises pour préserver les avoirs des clients.

- 3.26. Le rapport du réviseur d'entreprises agréé doit, pour autant qu'aucun rapport séparé ne soit rédigé sur l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients, inclure les éléments suivants :
- a. l'intitulé qui doit se référer à l'article de la loi de contrôle applicable ;
 - b. le destinataire, à savoir la CBFA ;
 - c. une mention rappelant que la direction effective est responsable de l'organisation et du fonctionnement du contrôle interne conformément aux dispositions des lois de contrôle (réf. : par. 3.A.3 à 3.A.7) ;
 - d. une mention rappelant que l'organe légal d'administration doit, si un tel organe existe, contrôler si l'établissement se conforme aux dispositions légales relatives au contrôle interne (réf. : par. 3.A.8 et 3.A.9) ;
 - e. une mention rappelant que le réviseur d'entreprises agréé est responsable de l'évaluation de la conception des mesures de contrôle interne adoptées conformément aux lois de contrôle et aux instructions de la CBFA, ainsi que de la communication des conclusions à la CBFA dans le cadre de cette évaluation ;
 - f. une mention rappelant que les procédures ont été mises en œuvre conformément aux instructions de la CBFA et à la présente norme spécifique ;
 - g. une mention rappelant que le réviseur d'entreprises agréé a, le cas échéant, évalué de façon critique le rapport de la direction effective, et la documentation sur laquelle le rapport est basé, ainsi que sur le fait que le réviseur d'entreprises s'est appuyé sur sa connaissance acquise et sur la documentation établie dans le cadre de sa mission de droit privé, en particulier sur le système de contrôle interne relatif au processus de *reporting* financier ;
 - h. une description des procédures mises en œuvre. Les procédures mises en œuvre dans le cadre de l'évaluation de l'adéquation des mesures prises pour préserver les avoirs des clients doivent être mentionnées séparément ;
 - i. une mention rappelant les limitations dans l'exécution de la mission (réf. : par. 3.A.50 à 3.A.55) ;
 - j. une indication des conclusions groupées en fonction de la matière sur laquelle elles se portent :
 - le respect des dispositions de la circulaire CBFA_2008_12 et CBFA_2009_26 concernant le rapport de la direction effective ;
 - le processus de *reporting* financier ;
 - les mesures prises en vertu du respect des lois, arrêtés et règlements qui sont applicables aux succursales en Belgique d'établissements de l'EEE et pour lesquels la CBFA est compétente ;
 - la préservation des avoirs des clients ;
 - et
 - les autres conclusions ;
 - k. la mention que le rapport est destiné exclusivement à être utilisé par la CBFA dans le cadre de la mission de collaboration ;
 - l. la date du rapport ;
 - m. le nom et l'adresse du réviseur d'entreprises agréé ; et
 - n. la signature du réviseur d'entreprises agréé (réf. : par. 3.A.56).

Modalités d'application et autres informations explicatives

Mission

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

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

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

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

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

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

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

3.A.5. Les personnes chargées de la direction effective sont sous la surveillance de l'organe légal d'administration, si un tel organe existe, responsables de la prise de

toutes les mesures nécessaires pour assurer le respect :

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

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

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

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

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

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

- 3.A.8. La responsabilité du contrôle de l'organisation et du fonctionnement du contrôle interne, conformément à la législation applicable aux établissements, incombe à l'organe légal d'administration, le cas échéant par l'intermédiaire du comité d'audit.
- 3.A.9. Conformément à la législation applicable à l'établissement, l'organe légal d'administration doit contrôler, le cas échéant par l'intermédiaire du comité d'audit, si l'établissement se conforme aux exigences en matière de contrôle interne telles que prescrites par la législation, et doit prendre connaissance des mesures adéquates prises.

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

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

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

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

réalisé conformément aux dispositions de la présente norme spécifique.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.A.16. Les instructions de la CBFA prévoient que l'évaluation par le réviseur d'entreprises agréé du contrôle interne en matière de

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

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

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

et évaluent également ces informations.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pour autant que l'établissement soit soumis à une circulaire de la CBFA prévoyant que la direction effective établit un rapport destiné aux réviseurs d'entreprises agréés et à la CBFA, concernant la description et l'évaluation du contrôle interne:

- demande et évaluation, auprès de la direction effective, d'informations sur la manière dont elle a procédé pour évaluer les mesures de contrôle interne prises pour se conformer aux lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquelles, conformément aux lois de contrôle, la CBFA est compétente, ainsi que pour rédiger son rapport;
 - examen de la documentation à l'appui du rapport de la direction effective;
 - examen du rapport de la direction effective à la lumière de la connaissance acquise dans le cadre de la mission de droit privé;
 - examen sur le fait de savoir si le rapport établi par la direction effective reflète la manière dont la direction effective a procédé à l'évaluation du contrôle interne;
 - la revue du respect des dispositions contenues dans la circulaire de la CBFA qui prévoit un rapport de la direction directive, une attention particulière ayant été consacrée à la méthodologie adoptée et à la documentation à l'appui du rapport.
- 3.A.23. Pour les succursales en Belgique de sociétés de gestion d'organismes de placement collectif de l'EEE qui n'entrent pas dans le champ d'application de la directive 85/611/CEE la portée de l'évaluation est identique à celle des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif de droit belge.

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

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

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

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

Rapport de la direction effective

- 3.A.26. La CBFA a émis des circulaires qui fixent les modalités concernant l'évaluation du système de contrôle interne par la direction effective et le *reporting* de l'évaluation du système de contrôle interne.
- 3.A.27. L'évaluation et le *reporting* du système de contrôle interne doivent être effectués tant sur base sociale que sur base consolidée. Les circulaires de la CBFA relatives à l'évaluation du système de contrôle interne prévoient toutefois que dans certains cas spécifiques le rapport de l'entreprise réglementée peut faire partie du rapport sur base consolidée ou sous-consolidée, à condition que les aspects pertinents de l'entreprise réglementée figurent dans le rapport consolidé ou sous-consolidé de manière identifiable. Cette façon de procéder n'enlève cependant en rien la responsabilité de l'entreprise réglementée quant au respect de ses obligations légales, dont celle de faire rapport à l'organe légal d'administration

Exigences portant sur le contenu du rapport de la direction effective

- 3.A.28. Le rapport de la direction effective comprend :
- une partie descriptive;
 - une partie évaluative;
 - un relevé des mesures prises.
- 3.A.29. La direction effective doit donner une description succincte :
- de la méthode utilisée pour évaluer le contrôle interne;
 - des mesures de contrôle interne prises pour assurer la fiabilité du processus

- de *reporting* financier (comptes annuels et *reporting* prudentiel);
 - du fonctionnement opérationnel, des activités et des processus de contrôle interne significatifs de l'établissement;
 - de la gestion générale des risques de l'établissement, une référence pouvant être faite aux documents descriptifs consultables qui existent déjà (dossier permanent);
 - des domaines de *compliance* spécifiques concernant l'intégrité de l'établissement et la protection des clients.
- 3.A.30. La direction effective doit procéder à une évaluation de l'adéquation et du fonctionnement du contrôle interne existant. Cette évaluation, qui consiste en un *self assessment*, porte sur les domaines indiqués dans les circulaires de la CBFA, tels que notamment:
- le processus de *reporting* financier (comptes annuels et *reporting* prudentiel);
 - le fonctionnement opérationnel;
 - les activités; et
 - les processus de contrôle interne significatifs de l'établissement.
- 3.A.31. L'évaluation du système de contrôle interne par la direction effective s'effectue sur la base d'une méthode communément acceptée et sur la base de la documentation constituée dans le cadre de ce processus. L'évaluation des mesures de contrôle interne pourra également s'effectuer sur la base des critères énoncés dans les différentes circulaires organisationnelles émises par la CBFA, ainsi que dans les documents de référence émanant de forums prudentiels internationaux.
- 3.A.32. Par méthode communément acceptée, on entend une méthode basée sur des modèles acceptés sur le plan international ou national (tels que le cadre référentiel COSO) en matière de contrôle interne. Le rapport de la direction effective doit clairement indiquer le modèle utilisé par l'établissement pour évaluer le système de contrôle interne.
- 3.A.33. Le rapport de la direction effective adressé à la CBFA et au réviseur d'entreprises agréé a pour objectif:
- de permettre la vérification du respect par l'établissement des diverses exigences organisationnelles et des règles de protection légales et/ou réglementaires;
 - de fournir un relevé des mesures adéquates prises par la direction effective pour répondre à ces exigences et à ces règles.
- La communication de ce rapport doit s'inscrire dans la ligne des actions et attentes prudentielles de la CBFA telles que décrites dans ses circulaires.
- 3.A.34. Pour les établissements de droit belge ayant des succursales à l'étranger ou des filiales, le rapport de la direction effective doit également couvrir ces succursales et filiales significatives. Par conséquent, le rapport du réviseur d'entreprises agréé couvrira également ces activités. A cet effet, le réviseur d'entreprises agréé peut soit visiter lui-même ces succursales ou filiales, soit s'appuyer sur son évaluation du rapport détaillé des réviseurs d'entreprises (agréés) (ou professionnels similaires à l'étranger) qui exercent une fonction similaire auprès de ces succursales ou filiales.
- Evaluation de la méthode suivie par la direction effective pour l'évaluation du contrôle interne*
- 3.A.35. Les réviseurs d'entreprises agréés évaluent de manière critique la méthode suivie par la direction effective. Dans ce cadre, les éléments cités ci-après sont pris en considération.
- 3.A.36. Le choix et l'approbation de la méthode et du plan de mise en œuvre par la direction effective et, l'organe légal d'administration, si un tel organe existe (le cas échéant par l'intermédiaire du comité d'audit).
- 3.A.37. La mesure par laquelle la direction effective et l'organe légal d'administration, si un tel organe existe (le cas échéant par l'intermédiaire du comité d'audit), a vérifié si la méthode suivie est basée sur des modèles acceptés sur le plan international ou national (tels que le cadre référentiel COSO) en matière de contrôle interne, si la méthode est suffisamment

étayée et si elle a été appliquée de manière cohérente.

- 3.A.38. La façon dont la méthode permet d'obtenir une assurance raisonnable quant à :
- la conduite des affaires ordonnée et prudente, encadrée d'objectifs bien définis;
 - l'utilisation économique et efficace des moyens engagés;
 - la connaissance et la gestion adéquate des risques en vue de protéger le patrimoine;
 - l'intégrité et la fiabilité de l'information financière et celle relative à la gestion; et
 - le respect des lois et règlements ainsi que des politiques générales, plans et procédures internes.
- 3.A.39. La façon dont la méthode se base sur les éléments de contrôle suivants ou analogues, notamment :
- l'environnement interne;
 - la définition des objectifs;
 - l'identification des événements (opportunités/risques) susceptibles d'avoir des impacts positifs ou négatifs sur la réalisation des objectifs fixés;
 - l'évaluation des risques ou évaluation des risques identifiés;
 - les réponses aux risques afin d'éviter, d'accepter, de partager ou de diminuer les risques;
 - les activités de contrôle;
 - l'information et la communication; et
 - le suivi.
- 3.A.40. La fixation des objectifs de l'organisation à différents niveaux de l'établissement et en cohérence mutuelle. La façon dont l'évaluation des risques identifie et analyse tous les risques qui peuvent entraver la réalisation des objectifs du contrôle interne et qui sert de base pour déterminer la manière dont ces risques sont gérés.
- 3.A.41. La façon dont la méthode consacre suffisamment d'attention au respect par l'établissement des critères fixés auxquels doit répondre le système de contrôle interne comme précisé dans la réglementation, les circulaires et les documents de forums internationaux applicables. Ceci suppose que l'établissement fasse un inventaire de toutes

les exigences de contrôle interne importantes auxquelles il doit se conformer.

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

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

- 3.A.43. D'autres éléments que ceux ayant trait à la méthode et au rapport qui peuvent être pris en considération par le réviseur d'entreprises agréé dans le cadre de l'analyse critique du rapport sont :
- la mesure dans laquelle les activités de contrôle interne ont été documentées et manifestement évaluées;
 - la mesure dans laquelle il a été fait usage d'une norme de documentation et de moyens de documentation, ainsi que l'existence de processus de gestion et de change-management pour l'entretien de la documentation;
 - la mesure dans laquelle les aspects suivants figurent dans la documentation:
 - les composants de l'organisation et les processus de l'entreprise;
 - les acteurs responsables et les systèmes d'information qui servent d'appui;
 - les objectifs de processus et de contrôle;
 - les risques (inhérents) des objectifs;
 - les activités de contrôle interne qui couvrent les risques;
 - la manière dont le champ d'application a été défini – les activités, départements et filiales ayant été inclus dans le champ d'application. Afin de parvenir à un champ d'application fondé, l'établissement doit effectuer une analyse (stratégique) de l'ensemble de l'organisation. Pour ce faire, il faut, outre la matérialité en rapport avec la responsabilité financière, être attentif aux éléments suivants:
 - les facteurs externes et internes;
 - les processus critiques de l'entreprise;
 - le degré d'homogénéité entre les parties de l'organisation, ainsi que le degré de (dé)centralisation;

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

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

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

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

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

s'appuyer sur le cadre de référence annexé aux instructions de la CBFA, ainsi que sur la documentation élaborée par l'établissement pour étayer le rapport de la direction effective, et sur les connaissances acquises dans le cadre de leur mission de droit privé.

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

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

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

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

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

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

- le non-respect des dispositions prévues par les circulaires relatives au rapport de la direction effective concernant l'évaluation du système de contrôle interne ;
- les observations et recommandations concernant la méthode suivie par l'établissement pour l'évaluation du système de contrôle interne et la documentation élaborée en la matière. Ces observations peuvent se porter notamment sur l'insuffisance de la méthode ;
- les observations concernant l'application de la méthode sélectionnée ou développée par l'établissement. Ces observations peuvent concerner :
 - la mise en œuvre de la méthode ;
 - la planification et le champ d'application de l'évaluation ;
 - la standardisation en matière de la documentation ;
 - la documentation des activités de contrôle ;
 - l'association des processus aux risques et aux activités de contrôle ;
 - la connaissance des processus et l'évaluation de la conception et du bon fonctionnement ;
 - l'identification et le redressement des déficiences constatées ;
 - la vérification du fonctionnement du contrôle interne ;
 - l'implication de la direction effective, de l'organe légal d'administration et du comité d'audit, pour autant que ce soit d'application, etc. ;
- les observations concernant le contenu du rapport. Ces observations peuvent concerner :
 - la présentation dans le rapport de la méthode suivie ;

- les risques identifiés et les mesures de contrôle conçues ;
- les déficiences dans le contrôle interne qui ont été identifiées ;
- les mesures prises et le suivi des déficiences constatées antérieurement ;
- les incohérences constatées dans les rapports émis par les responsables de l'audit interne, du *risk management*, du *compliance* et des auditeurs des succursales et filiales concernées par l'audit ;

- les déficiences dans le contrôle interne pour préserver les avoirs des clients ;
- les déficiences dans le contrôle interne pour se conformer au cadre légal applicable aux succursales en Belgique et pour lesquelles la CBFA est compétente ;
- d'autres constatations estimées pertinentes par le réviseur d'entreprises agréé.

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

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

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

- 3.A.52. Les réviseurs d'entreprises agréés ne doivent pas se prononcer sur l'efficacité (le bon fonctionnement permanent) du contrôle interne sauf si les normes de révision applicables dans le cadre de la mise en œuvre :
- de leur mission de droit privé ;
 - de l'examen limité des états périodiques semestriels; et
 - de l'audit des états périodiques de fin d'exercice le requièrent.
- 3.A.53. Pour les succursales en Belgique d'établissements de l'EEE, l'évaluation est, pour autant que ce soit d'application, limitée aux mesures prises pour se conformer au cadre légal applicable pour lesquelles la CBFA est compétente.
- 3.A.54. Pour les succursales belges d'établissements relevant du droit d'Etats situés hors de l'EEE, les réviseurs d'entreprises agréés évaluent les mesures de contrôle interne sur la base des informations dont dispose la succursale si les révi-

seurs d'entreprises agréés n'ont pas accès à toutes les personnes concernées et/ou à tous les documents. Les réviseurs d'entreprises agréés informent la CBFA de la limitation et de sa nature.

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

Reporting (réf. : par. 3.26)

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

Fonction de signal

Mission

- 4.1. Diverses lois de contrôle prévoient que les réviseurs d'entreprises agréés doivent, dans le cadre de leur mission auprès d'un établissement soumis au contrôle ou d'une entreprise liée à cet établissement, faire d'initiative rapport à la CBFA :
- des décisions, des faits ou des évolutions qui peuvent influencer de façon significative la situation de l'établissement sous l'angle financier ou sous l'angle de son organisation administrative et comptable ou son contrôle interne;
 - des décisions ou des faits qui peuvent constituer des violations du Code des sociétés, des statuts, de la loi de contrôle applicable et des arrêtés et règlements pris pour son exécution;
 - des autres décisions ou des faits qui sont de nature à entraîner le refus ou des réserves en matière de certification des comptes annuels ou des informations comptables annuelles publiées.
- 4.2. Il convient de relever qu'aucune action civile, pénale ou disciplinaire ne peut être intentée ni aucune sanction professionnelle prononcée contre un commissaire agréé qui a informé de bonne foi la CBFA.
- 4.3. La CBFA a précisé la portée de la fonction de signal dans ses instructions.

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

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

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

- 4.5. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent prendre l'initiative de transmettre à la CBFA toutes les informations pertinentes du point de vue prudentiel et/ou suscep-

tibles de requérir une action urgente de la CBFA dont ils auraient eu connaissance dans l'exercice de leur mission, sans attendre la communication de leur rapport périodique semestriel ou annuel.

- 4.6. Les communications à la CBFA doivent s'effectuer spontanément, sous forme écrite ou orale. Dans ces communications, les réviseurs d'entreprises agréés font part explicitement des problèmes réels ou potentiels constatés et, si possible, des causes de ceux-ci et de leur opinion motivée à ce sujet.
- 4.7. Les réviseurs d'entreprises agréés doivent, conformément aux lois de contrôle et aux instructions de la CBFA, communiquer des copies à la CBFA des communications faites à la direction effective et qui se rapportent à des questions estimées pertinentes par le réviseur d'entreprises agréé pour l'exercice du contrôle prudentiel.

Modalités d'application et autres informations explicatives

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

- 4.A.1. Afin de faciliter la mise en œuvre de la fonction de signal, les réviseurs d'entreprises agréés prennent périodiquement connaissance des documents suivants :
- les procès-verbaux des réunions du comité d'audit et du conseil d'administration, pour autant que les deux existent, de la direction effective et des autres comités considérés pertinents par le réviseur d'entreprises agréé dans le cadre de sa mission ; et
 - les rapports du département d'audit interne de l'établissement (ou du groupe auquel appartient l'établissement), ainsi que les rapports du *compliance officer* et du *risk manager*.
- 4.A.2. Les réviseurs d'entreprises agréés, dans leurs instructions aux auditeurs des filiales et des succursales, pour autant que celles-ci soient comprises dans le périmètre dans le cadre de son contrôle des comptes annuels consolidés et de son examen limité et du contrôle des états périodiques consolidés, doivent attirer l'attention sur l'importance d'une commu-

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

- 4.A.3. Dans le but d'une bonne communication et afin d'éviter que les éléments importants ne soient pas communiqués à temps à la CBFA, il est recommandé que la direction effective des établissements sous contrôle communique d'initiative les éléments visés dans les lois de contrôle et dans les instructions de la CBFA, à la CBFA et aux réviseurs d'entreprises agréés. Cette méthode de travail implique que les réviseurs d'entreprises agréés ne doivent pas communiquer à la CBFA les éléments dont ils savent qu'elle en a déjà été informée par l'établissement.
- 4.A.4. Il convient de préciser que la méthode précitée ne limite pas les responsabilités des réviseurs d'entreprises agréés quant à l'exercice de la fonction de signal. Dès lors, les réviseurs d'entreprises agréés doivent, dès qu'ils constatent des éléments significatifs qui n'ont pas encore été communiqués par la direction effective à la CBFA, demander à la direction effective de communiquer ces éléments sans délai. En l'absence d'une réaction immédiate de la direction effective, les réviseurs d'entreprises agréés informeront immédiatement la CBFA.
- 4.A.5. Les modalités pratiques concernant l'intervention de la direction effective peuvent faire l'objet d'accords bilatéraux entre l'établissement et le réviseur d'entreprises agréé. Il est recommandé de préciser les responsabilités et les modalités pratiques en la matière dans la lettre de mission et dans la déclaration de la direction. En outre, les réviseurs d'entreprises agréés recevront de l'établissement, conformément aux normes relatives aux dossiers de travail, des copies des communications adressées à la CBFA, qu'ils conserveront dans leur documentation. En cas de communication orale, le réviseur d'entreprises agréé demande une confirmation écrite de la communication faite à la CBFA et la transmet à cette dernière.

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

- 4.A.6. Les instructions de la CBFA mentionnent quelques aspects devant être communiqués à la CBFA. En cas de problème

majeur, il est recommandé qu'une communication orale par les réviseurs d'entreprises agréés soit suivie aussi rapidement que possible d'une confirmation écrite. La communication rapide est fondamentale.

- 4.A.7. Les réviseurs d'entreprises se prononcent sur le caractère significatif de la communication à la lumière de la loi de contrôle applicable, des instructions de la CBFA, de leur connaissance de l'établissement où ils sont en fonction et de leur connaissance du contrôle prudentiel.
- 4.A.8. En ce qui concerne la communication et les modalités pratiques y afférentes, les précisions suivantes sont apportées :
- la communication concerne les éléments estimés significatifs ou relativement importants du point de vue prudentiel. Cette communication devra se faire même lorsque l'établissement a pris la décision de prendre des mesures rectificatives dont l'effet ne se produira qu'ultérieurement ;
 - lorsque les réviseurs d'entreprises agréés communiquent des informations à la CBFA, ils considèrent l'opportunité d'en informer l'établissement ;
 - les communications des réviseurs d'entreprises agréés ne doivent pas restées limitées à la transmission d'informations. Dans la mesure du possible, elles doivent également comporter une évaluation détaillée des éléments concernés. Il est toutefois important d'insister sur le fait que la priorité doit être donnée à la rapidité des communications plutôt qu'à leur exactitude et à leur exhaustivité ;
 - les décisions, faits ou évolutions dont la CBFA a déjà connaissance ne doivent pas lui être communiqués par les réviseurs d'entreprises agréés dans le cadre de la fonction de signal, sauf lorsque des évolutions significatives ont été portées à la connaissance des réviseurs d'entreprises agréés lors de la mise en œuvre de leurs procédures. Par prudence, et lorsqu'il apparaît que la CBFA n'a peut-être pas été informée, les réviseurs d'entreprises agréés doivent procéder à la communication.

Informations complémentaires à communiquer à la CBFA

Mission

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

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

Diligences requises quant à la communication d'informations complémentaires

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

5.3. Les informations concernant :

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

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

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

Annexe A

Rapport sur les états périodiques semestriels⁴

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

Mission

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

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

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

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

Etendue de l'examen limité

Nous avons effectué notre examen limité selon la norme spécifique en matière de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel. Cette norme exige que l'examen limité des états périodiques semestriels soit effectué selon la Norme ISRE 2410 « Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité » ainsi que les instructions de la CBFA aux commissaires agréés. Un examen limité d'informations financières intermédiaires consiste en des demandes d'informations, principalement auprès des personnes responsables des ques-

tions financières et comptables et dans la mise en œuvre de procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité. L'étendue d'un examen limité est très inférieure à celle d'un audit effectué selon les Normes ISA et, en conséquence, ne nous permet pas d'obtenir l'assurance raisonnable que nous avons relevé tous les faits significatifs qu'un audit permettrait d'identifier. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion d'audit.

Conclusion

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

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

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

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

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

Confirmations complémentaires

En conclusion de nos travaux, nous confirmons également que :

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

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

Distribution du rapport

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

Nom du réviseur d'entreprises agréé

Adresse

Date

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

Annexe B

Rapport sur les états périodiques de fin d'exercice⁶

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

Mission

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

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

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

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

Travaux mis en œuvre

Nous avons effectué notre contrôle selon la norme spécifique en matière de collaboration des réviseurs d'entreprises agréés au contrôle prudentiel. Cette norme exige que le contrôle des états périodiques de fin d'exercice soit effectué selon les Normes Internationales d'Audit ainsi que les instructions de la CBFA aux commissaires agréés. Ces normes et instructions requièrent que notre contrôle soit planifié et réalisé en vue d'obtenir l'assurance raisonnable que les états périodiques ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'ils sont conformes à la

comptabilité et aux inventaires, et qu'ils soient établis par application de règles de comptabilisation et d'évaluation présidant à l'établissement des comptes annuels au JJ/MM/AAAA. Un contrôle consiste à examiner, par sondage, les éléments probants justifiant les données chiffrées et les informations contenues dans les états périodiques. Un contrôle consiste également à apprécier les méthodes comptables suivies et les estimations significatives retenues par la direction, ainsi que les présentations des états périodiques pris dans leur ensemble. Nous estimons que notre contrôle constitue une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

Conclusion

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

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

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

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

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

Confirmations complémentaires

En conclusion de nos travaux, nous confirmons également que :

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

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

Distribution du rapport

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

Nom du réviseur d'entreprises agréé

Adresse

Date

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

Annexe C-1

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

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

Rapport périodique *Année comptable 20XX*

Mission

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

Ce rapport a été établi conformément aux dispositions de :

- l'article 55, premier alinéa, 1° de la loi du 22 mars 1993 (la loi bancaire) (article 101, premier alinéa, 1° de la loi du 6 avril 1995) concernant les mesures de contrôle interne adoptées conformément à l'article 20, § 3, premier alinéa (article 62, § 3, premier alinéa), et par application de l'article 20bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi bancaire (article 62bis, §§ 2, 3 et 4 de la loi du 6 avril 1995);

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

- l'article 55, premier alinéa, 5° de la loi bancaire (article 101, premier alinéa, 5° de la loi du 6 avril 1995) concernant l'adéquation des dispositions prises pour préserver les avoirs des clients en application des articles 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995 et (par application des articles 77, 77bis et 77ter de la loi du 6 avril 1995) des mesures d'exécution prises par le Roi en vertu desdites dispositions.

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

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

Procédures mises en œuvre

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

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

et de communiquer nos constatations à la CBFA.

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

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

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

- acquisition d'une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement;
- examen du système de contrôle interne comme le prévoient les normes générales de révision de l'IRE et les Normes ISA;
- tenue à jour des connaissances relatives au régime public de contrôle;

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

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

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

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

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

Limitations dans l'exécution de la mission

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

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

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

Limitations supplémentaires dans l'exécution de la mission:

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

Constatations

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

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

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

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

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

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

Distribution du rapport

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

Nom du réviseur d'entreprises agréé

Adresse

Date

Annexe C-2

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

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

Rapport périodique – Année comptable 20XX

Mission

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

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

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

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

Procédures mises en œuvre

Il est de notre responsabilité d'évaluer la conception des mesures de contrôle interne

adoptées par (*identification de l'entité*) pour procurer une assurance raisonnable quant à la fiabilité du processus de *reporting* financier et prudentiel et quant au respect des lois, arrêtés et règlements qui leur sont applicables et pour lesquelles la CBFA est compétente et de communiquer nos constatations à la CBFA.

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

Lorsque la direction effective a préparé un rapport

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

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

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

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

Lorsque la direction effective a préparé un rapport

- demande et évaluation, auprès de la direction effective, d'informations sur la manière elle a procédé pour rédiger son rapport ;
- examen de la documentation à l'appui du rapport de la direction effective ;
- examen du rapport de la direction effective à la lumière de la connaissance acquise dans le cadre de la mission de droit privé ;
- la revue si le rapport établi conformément à la circulaire CBFA_AAAA_xx par la direction effective reflète la manière dont la direction effective a exécuté son appréciation du contrôle interne ;
- la revue du respect par (identification de l'entité) des dispositions contenues dans la circulaire CBFA_AAAA_xx, une attention particulière ayant été consacrée à la méthodologie adoptée et à la documentation à l'appui du reporting ;
- [à compléter avec d'autres procédures exécutées sur base de l'appréciation professionnelle

de la situation par le réviseur d'entreprises agréées, en tenant compte des lois, arrêtés et règlements applicables pour lesquels la CBFA dispose d'une compétence de surveillance].⁹

Limitations dans l'exécution de la mission

Lorsque la direction effective a préparé un rapport

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

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

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

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

Lorsque la direction effective n'a pas préparé un rapport

Lors de l'évaluation des mesures de contrôle interne, nous nous sommes appuyés de manière significative sur la connaissance acquise et la

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

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

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

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

Limitations supplémentaires dans l'exécution de la mission:

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

Constatations

Nous confirmons avoir évalué les mesures de contrôle interne adoptées par ((identification de l'entité)) en vue du respect des lois, arrêtés et règlements applicables pour lesquels la CBFA

dispose d'une compétence de surveillance en vertu des lois de contrôle. Nous nous sommes appuyés pour établir notre appréciation sur les procédures explicitées ci-dessus.

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

Le cas échéant

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

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

Distribution du rapport

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

Nom du réviseur d'entreprises agréé

Adresse

Date

Annexe C- 3

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

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

Rapport périodique
Année comptable 20XX

Mission

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

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

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

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

14*bis* de la loi de contrôle, et prendre connaissance des mesures adéquates prises.

Procédures mises en œuvre

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

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

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

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

- acquisition d'une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement;
- examen du système de contrôle interne comme le prévoient les normes générales de révision de l'IRE et les Normes ISA;
- tenue à jour des connaissances relatives au régime public de contrôle;
- examen des procès-verbaux des réunions de la direction effective (*le cas échéant le comité de direction*);
- examen des procès-verbaux des réunions de l'organe légal d'administration (*le cas échéant le comité d'audit*);
- examen de documents qui concernent l'article 14bis, §§ 1, 2 et 3 de la loi de contrôle, et qui ont été transmis à la direction effective (*le cas échéant le comité de direction*);
- examen de documents qui concernent l'article 14bis, §§ 1, 2 et 3 de la loi de contrôle, et qui ont été transmis à l'organe légal d'administration (*le cas échéant via le comité d'audit*);
- demande et évaluation, auprès de la direction effective (*le cas échéant le comité de direction*), d'informations qui concernent l'article 14bis, §§ 1, 2 et 3 de la loi de contrôle;
- assistance aux réunions de l'organe légal d'administration (*le cas échéant le comité d'audit*) lorsque celui-ci examine les comptes annuels et le rapport de la direction effective (*le cas échéant le comité de direction*) visé à l'article 14bis, § 5, alinéa 3 de la loi de contrôle;
- demande et évaluation d'informations, auprès de la direction effective (*le cas échéant le comité de direction*), sur la manière dont elle a procédé pour rédiger son rapport;
- examen de la documentation à l'appui du rapport de la direction effective (*le cas échéant le comité de direction*);
- examen du rapport de la direction effective à la lumière de la connaissance acquise dans le cadre de la mission de droit privé;

- la revue si le rapport établi conformément à la circulaire CBFA_2009_26 par la direction effective (*le cas échéant le comité de direction*) reflète la manière dont la direction effective (*le cas échéant le comité de direction*) a exécuté son appréciation du contrôle interne;
- la revue du respect par (*identification de l'entité*) des dispositions contenues dans la circulaire CBFA_2009_26, une attention particulière ayant été consacrée à la méthodologie adoptée et à la documentation à l'appui du rapport;
- [*à compléter avec d'autres procédures exécutées sur base de l'appréciation professionnelle de la situation par le réviseur d'entreprises agréé*].

Limitations dans l'exécution de la mission

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

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

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

Limitations supplémentaires dans l'exécution de la mission:

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

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

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

Constatations

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

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

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

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

Distribution du rapport

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

Nom du réviseur d'entreprises agréé

Adresse

Date

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

[C - 2011/11002]

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

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

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

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

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

Bruxelles, le 24 décembre 2010.

Le Ministre pour l’Entreprise,
V. VAN QUICKENBORNE

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

[C - 2010/11002]

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

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

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

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

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

Brussel, 24 december 2010.

De Minister voor Ondernemen,
V. VAN QUICKENBORNE

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

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

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

a) Cadre légal au niveau européen

Une première directive¹ européenne a été adoptée en 1991 en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux. Cette directive a été modifiée² de manière significative en 2001.

Une nouvelle directive en la matière³, abrogeant la directive de 1991, a été adoptée en 2005. Cette directive a été modifiée tant en 2007⁴ qu'en 2008⁵.

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

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

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

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

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

En outre, des mesures⁶ de mise en œuvre de la directive de 2005 ont été adoptées en 2006.

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

La Cour européenne de Justice a condamné⁷ la Belgique le 6 octobre 2009 pour défaut de transposition de ladite directive.

b) Cadre légal au niveau national

Une loi⁸ a été adoptée en Belgique, en 1993, afin de transposer en droit belge la directive européenne de 1991. Cette loi a, depuis lors, été modifiée à diverses reprises.

Un projet de loi visant à intégrer en droit belge les dispositions contenues dans la directive 2005/60/CE a été adopté⁹ de 16 juillet 2009 en séance plénière de la Chambre des Représentants et transmis au Sénat.

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

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

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

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

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

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

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

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

Le *Moniteur belge* du 26 janvier 2010 a publié la loi du 18 janvier 2010 modifiant en profondeur la loi du 11 janvier 1993. Cette loi a, depuis lors, à différentes reprises¹⁰ fait l'objet d'adaptations n'ayant pas d'impact direct sur les missions des membres des professions économiques.

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

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

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

c) Initiatives prises par le Conseil supérieur

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

Le Conseil supérieur a pris l'initiative d'envoyer au Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises un courrier en date du 16 novembre 2009 poursuivant¹¹ un double objectif :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*

* *

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

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

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

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

De l'avis du Conseil supérieur, il convient *a priori* d'en déduire qu'une forme de contrôle de qualité systématique devra être mis en place dans les trois instituts de manière à s'assurer à tout le moins le respect des mesures contenues dans la loi du 11 janvier 1993 et dans ses arrêtés royaux d'exécution. Le Conseil supérieur est cependant ouvert pour examiner toute autre suggestion

émanant de l'un des trois instituts permettant de respecter les dispositions légales introduites par la loi du 18 janvier 2010.

*

* *

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

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

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

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

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

Le point de départ du texte normatif contraignant, élaboré en commun par les trois instituts a été règlement CBFA, publié au *Moniteur belge*

du 24 mars 2010, dont ont été supprimés les éléments spécifiques aux professions financières. Ce document a ensuite été complété afin d'y intégrer les éléments spécifiques aux professions économiques.

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

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

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

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

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

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

- le fait que l'ensemble des remarques formulées par la Cellule de Traitement des Informations financières dans le courrier du 1^{er} décembre 2010 ont été intégrées dans la version du 4 février 2011 du projet de norme et
- le fait que la norme soumise pour approbation par le Conseil de l'IRE, bien que structu-

rée de manière différente, correspond quant au fond aux mesures contenues dans le projet de règlement transmis pour avis, tant par le Conseil de l'IEC que par le Conseil national de l'IPCF.

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

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

*
* *
*

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

Les mesures non encore intégrées (en tout ou en partie, selon le cas) portent à tout le moins sur la mise en œuvre, par chacun des trois instituts, de mesures visant à s'assurer du respect des dispositions contenues dans la loi du 11 janvier 1993, telle que révisée en 2010, comme le requiert l'article 39 de cette loi. Pour ce qui

concerne le cas spécifique de l'IRE, on rappellera utilement que le contrôle de qualité est effectué sous la responsabilité finale de la Chambre de renvoi et de mise en état (en abrégé, CRME).

Le Conseil supérieur examinera dans le courant de l'année 2012 quelles sont les mesures qui seront prises par les responsables de ces trois instituts afin de finaliser l'applicabilité totale des mesures contenues dans la loi du 11 janvier 1993 aux différentes composantes des professions économiques soumises à ladite loi.

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

Il ressort du rapport annuel 2011 de la Cellule de Traitement des Informations financières que, durant l'année 2011, le nombre de déclarations introduites par des réviseurs d'entreprises est à nouveau en régression alors que celui des déclarations introduites par des experts-comptables, des conseils fiscaux ou des comptables(-fiscalistes) agréés augmente de près de 50%.

Ces déclarations portaient sur des montants respectivement de 2,77 millions d'euros pour ce qui concerne les déclarations introduites par les membres de l'IRE et de 8,74 millions d'euros pour ce qui concerne les déclarations introduites par les membres de l'IEC et de l'IPCF.

Le Conseil supérieur discutera, dans le courant de l'année 2012, d'une part, avec les représentants des trois instituts des raisons de ce faible nombre de transmission de déclarations auprès de la CTIF et, d'autre part, avec les représentants de la Cellule de Traitement des Informations financières afin d'être en mesure d'identifier les éléments pouvant conduire, le cas échéant, à une plus grande proactivité en la matière de la part des différentes composantes des professions économiques.

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

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

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

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

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

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

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

Considérant que ce règlement ne traite pas de l'obligation de déclaration telle qu'elle est visée aux articles 26 et 28 de la loi du 11 janvier 1993, que pour ces dispositions il est utilement renvoyé à la note d'information de la Cellule de

traitement des informations financières (CTIF) consultable sur leur site (www.ctif-cfi.be);

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

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

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

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

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

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

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

1. Définitions

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

- 1° « la loi » : la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ;
- 2° « blanchiment de capitaux » : au sens de l'article 5, § 1^{er} de la loi ;
- 3° « financement du terrorisme » : au sens de l'article 5, § 2 de la loi ;
- 4° « origine illicite » : lorsque les capitaux ou les biens proviennent de circonstances énoncées par l'article 5, § 3 de la loi ;
- 5° « professionnel » : une personne physique, une personne morale ou une autre entité visées à l'article 3, 3° de la loi ;
- 6° « relation d'affaires » : une relation d'affaires au sens de l'article 7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, de la loi ;
- 7° « opération occasionnelle » : une opération visée à l'article 7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, de la loi ;
- 8° « bénéficiaire effectif » : une personne visée à l'article 8 de la loi, pour laquelle le client souhaite nouer une relation d'affaires ou réaliser une opération ;
- 9° « tiers introducteur d'affaires » : une personne visée à l'article 10, § 1^{er}, 1° ou 2°, de la loi ;
- 10° « trust » : un trust dont la création résulte de la volonté clairement exprimée par son (ses) fondateur(s), généralement dans un document écrit (« express trust »), à l'exclusion des trusts qui sont créés par l'effet de la loi, sans manifestation claire de la volonté d'un fondateur ;
- 11° « opération atypique » : une opération qui, notamment, de par sa nature, de par les circonstances qui l'entourent, de par la qualité des personnes impliquées, de par son caractère inhabituel au regard des activités du client, ou parce qu'elle n'apparaît pas cohérente avec ce que le professionnel connaît de son client, de ses activités professionnelles, de son

profil de risque et, lorsque cela s'avère nécessaire, de l'origine des fonds, est particulièrement susceptible d'être liée au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme, au sens de l'article 14, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi ;

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

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

2. Champ d'application ratione personae

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

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

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

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

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

de sa nature et des qualités des personnes impliquées;

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

4. Devoir de vigilance : identification - vérification

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

- lorsque le professionnel et un client concluent un contrat en exécution duquel plusieurs prestations ou opérations successives seront réalisées pendant une période déterminée ou indéterminée, ou qui crée des obligations continues;
- ou lorsqu'en dehors de l'exécution d'un contrat visé ci-dessus, un client sollicite de manière régulière et répétée l'intervention d'un même professionnel pour la réalisation de prestations et/ou d'opérations successives.

L'opération visée par l'article 7, § 1^{er}, 2^o, a, de la loi comprend également toute opération dont il est probable que le montant atteint ou excède 10.000 euros, qu'elle soit effectuée en une seule ou en plusieurs opérations entre lesquelles un lien semble exister.

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

- 1^o postérieurement à l'identification du client concerné en vue de nouer avec lui une relation d'affaires, apparaissent

des raisons de croire que les données d'identification qu'il a fournies à cette occasion étaient inexactes ou mensongères;

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

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

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

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

- 1^o soit au moyen de leur carte d'identité électronique;

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

- a. le certificat qualifié présenté ait été émis :

- par un prestataire de service de certification qui est établi dans un Etat membre de l'Espace économique européen et qui y est accrédité conformément aux dispositions de la directive européenne relative à la signature électronique; ou
 - par un autre prestataire service de certification qui est établi dans un Etat membre de l'Espace Economique Européen, et dont l'organisme concerné a préalablement décidé d'accepter les certificats au titre de documents probants, sur la base d'une analyse préalable et documentée de sa réputation et de ses procédures de certification; ou
 - par un autre prestataire de service de certification établi dans un pays tiers, qui remplit les conditions fixées à l'article 16, § 2, de la loi du 9 juillet 2001 précitée, et dont l'organisme concerné a préalablement décidé d'accepter les certificats au titre de documents probants, sur la base d'une analyse préalable et documentée de sa réputation et de ses procédures de certification;
- b. la délivrance du certificat qualifié d'identification ait eu lieu sur la base d'une procédure requérant une identification face-à-face du client par le prestataire de service de certification lui-même ou, dans le respect des procédures qu'il définit, par des personnes qu'il mandate à cet effet;
- c. le certificat n'ait pas été émis sous un pseudonyme;
- d. l'organisme procède instantanément, systématiquement et automatiquement à la vérification de la non péremption du certificat produit et de sa non révocation par le prestataire de service de certification émetteur;

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

- 4.5. Lors de l'identification des clients qui sont des personnes morales de droit belge, la vérification de leur identité conformément à l'article 7, § 1^{er}, de la loi, doit être opérée au moyen des documents probants suivants:
- 1° les derniers statuts coordonnés ou les statuts à jour de la personne morale cliente déposés au greffe du tribunal de commerce ou publiés aux annexes du Moniteur Belge;
 - 2° la liste des administrateurs de la personne morale cliente et la publication de leurs nominations au Moniteur Belge, ou tout autre document probant permettant d'établir leur qualité d'administrateurs, tels que toute publication au Moniteur Belge faisant mention de ces personnes en tant qu'administrateurs, ou les comptes annuels déposés à la Banque Nationale de Belgique;
 - 3° la dernière publication au Moniteur Belge des pouvoirs de représentation de la personne morale cliente.
- 4.6. Lors de l'identification des clients qui sont des personnes morales de droit étranger, la vérification de leur identité conformément à l'article 7, § 1^{er} de la loi, doit être opérée au moyen des documents probants équivalents à ceux énumérés au paragraphe 4.5 de la présente norme et, si nécessaire pour le professionnel, de leur traduction dans une des langues nationales ou en anglais.
- 4.7. Si l'identité du client ne peut être vérifiée conformément aux paragraphes 4.5 et 4.6, de la présente norme la vérification peut être effectuée au moyen d'une copie d'un document probant communiqué par le client au professionnel, pour autant que ce document soit pertinent et vraisemblable, que l'identification soit opérée en vue de nouer une relation d'affaires et pour autant que ni le client, ni la relation d'affaire ne présentent de risques spécifiques de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.
- 4.8. Lors de l'identification des clients qui sont des trusts, des associations de fait,

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

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

- 4.9. Lorsque le client est une indivision, les obligations d'identification du client et de vérification de son identité conformément à l'article 7, § 1^{er}, de la loi portent sur chaque indivisaire. Dans le cas de droits démembrés, l'identification du client et la vérification de l'identité du client est obligatoire, qu'il soit usufruitier, emphytéote ou superficiaire.
- 4.10. En vue de l'identification de l'objet et de la nature envisagée de la relation d'affaires, le professionnel prend connaissance et consigne le type d'opérations pour lesquelles le client les sollicite, ainsi que toute information adéquate permettant de déterminer la finalité de la relation d'affaires envisagée dans le chef du client.
- 4.11. Lors de l'identification de clients visés à l'article 7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o et 2^o de la loi, le professionnel recueille et enregistre toutes informations nécessaires pour permettre la mise en application de la politique d'acceptation des clients conformément au titre 8 de la présente norme et l'exercice du devoir de vigilance conformément au titre 9 de la présente norme.
- 4.12. La vérification de l'identité des mandataires des clients conformément à l'article 7, § 2 de la loi est soumise aux paragraphes 4.3. à 4.7. de la présente norme.
- 4.13. Les mandataires qui représentent le client lors de la relation d'affaires, tels que visés à l'article 7, § 2, de la loi, sont la ou les personnes qui signent la lettre de mission, ou, à défaut de lettre de mission, le président de l'organe de gestion, ou, à

défaut, tous les membres de l'organe de gestion.

- 4.14. Lorsque le mandataire dont l'identité doit être établie et vérifiée en application du paragraphe 4.12 de la présente norme et de l'article 7, § 2, de la loi n'est pas une personne physique, l'établissement et la vérification de son identité sont soumises aux paragraphes 4.5, à 4.8 de la présente norme.
- 4.15. Le professionnel doit en outre prendre connaissance des pouvoirs de représentation de la personne visée aux paragraphes 4.12 à 4.14 de la présente norme et procéder à la vérification de ces données.

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

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

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

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

- 5.2. Lorsque le client est une société commerciale ou à forme commerciale, il faut entendre par « personnes physiques qui exercent autrement le pouvoir de contrôle sur la direction de la société » (tel que repris à l'article 8, § 1^{er}, alinéa 3, 1^o, b) de la loi): les personnes physiques visées aux articles 5 à 9 du Code des sociétés qui, sans posséder ou contrôler plus de 25 % des actions ou des droits de vote, exercent directement ou indirectement le contrôle de fait sur la société.
- 5.3. Lorsque le client est une personne morale autre qu'une société commerciale ou à forme commerciale visée au paragraphe 5.2 de la présente norme, il faut entendre par « personnes physiques qui exercent un contrôle sur au moins 25 % des biens d'une personne morale » (tel que repris à l'article 8, § 1^{er}, alinéa 3, 2^o, c) de la loi) les personnes qui, sans disposer du pouvoir de représenter le client dans ses relations avec le professionnel exercent des mandats dans son organe de gestion.
- 5.4. Lorsque le client est une association de fait ou toute autre structure juridique dénuée de personnalité juridique, telle qu'un trust ou une fiducie, sont notamment à considérer comme « personnes physiques qui exercent un contrôle sur au moins 25 % des biens de la construction juridique » au sens de l'article 8, § 1^{er}, alinéa 3, 2^o, c) de la loi les personnes autres que celles qui disposent du pouvoir de représenter l'association de fait ou la structure juridique auprès du professionnel et qui sont visées aux paragraphes 4.12 et 4.13 de la présente norme, mais qui disposent du pouvoir d'influer notablement sur sa gestion.
- 5.5. Lorsque l'examen des informations que le client a communiquées concernant l'identité de ses bénéficiaires effectifs, conformément à l'article 8, § 3, de la loi, permet au professionnel de conclure à leur pertinence et à leur vraisemblance, il procède à la vérification de l'identité de ces bénéficiaires effectifs conformément au paragraphe 5.1.
- 5.6. Lorsqu'il existe des raisons de douter de la pertinence ou de la vraisemblance des informations communiquées par le client conformément à l'article 8, § 3, de la loi, le professionnel prend toutes autres me-

sures qu'il estime adaptées au profil de risque du client pour identifier les bénéficiaires effectifs du client, et toutes les mesures raisonnables pour vérifier leur identité, conformément au paragraphe 5.1 de la présente norme.

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Conservation des données

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

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

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

de les produire à la demande conformément à l'alinéa précédent.

8. Politique d'acceptation des clients

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

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

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

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

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

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

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

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

9. Dispositions relatives aux clients identifiés à distance

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

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

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

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

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

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

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

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

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

velles opérations suspectes éventuelles effectuées par le client.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ils organisent en particulier, et mettent en application sous leur responsabilité les procédures d'analyse des rapports écrits établis conformément à l'article 14, § 2, de la loi et de communication d'informations à la cellule de traitement des informations financières, conformément aux articles 26, 27 et 28 de la loi.

Ils veillent à la formation et à la sensibilisation du personnel conformément à l'article 17 de la loi et au titre 12 de la présente norme.

Ils sont en règle générale les personnes de contact privilégié des autorités de contrôle visées à l'article 39 de la loi et de la Cellule de traitement des informations financières pour toutes les questions relatives à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

11.5. Le ou les responsables de l'application de la loi établissent une fois par an au moins un rapport d'activité. Ce rapport doit notamment permettre d'évaluer l'organisation administrative, les contrôles internes mis en œuvre, la collaboration des services du professionnel à la prévention, la formation et sensibilisation visées au titre 12 de la présente norme et ainsi que le traitement des rapports visés à l'article 14, § 2 de la loi.

Le professionnel tient les cinq derniers rapports annuels à la disposition des autorités compétentes et les lui communique sans délai à leur demande.

12. Formation et sensibilisation du personnel

- 12.1. L'obligation de formation et de sensibilisation à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme visée à l'article 17 de la loi concerne les membres du personnel des professionnels dont les tâches en relation avec les clients ou les opérations les exposent au risque d'être confrontés à des tentatives de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.
- 12.2. La formation, la sensibilisation et l'information régulière du personnel visent notamment:
- à acquérir les connaissances requises et développer l'esprit critique nécessaire pour détecter les opérations atypiques ou les faits atypiques;
 - à acquérir la connaissance des procédures qui est nécessaire pour réagir adéquatement face à de telles opérations ou faits.

13. Supervision et contrôle

- 13.1. Aux fins de permettre aux autorités de contrôle de contrôler l'application de la loi et des dispositions de la présente norme, le professionnel est tenu:
- de satisfaire dans le délai requis et dans les formes convenues à toute demande de renseignement émanant de l'autorité de contrôle concernée ou de ses délégués;
 - de satisfaire à toute demande visant à l'organisation d'un contrôle dans le cabinet du professionnel.

14. Entrée en vigueur et dispositions transitoires

- 14.1. La présente norme entre en vigueur dans les 10 jours de la parution au *Moniteur belge* de l'avis contenant l'approbation par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, de la présente norme approuvée par le conseil de l'Institut concerné et par le Conseil supérieur des Professions économiques.

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

[C - 2011/11141]

22 AVRIL 2011. — Avis concernant l’approbation de la norme relative à l’application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l’utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme

Conformément aux dispositions de l’article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d’Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d’entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme relative à l’application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l’utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l’Economie dans ses attributions, après avoir fait l’objet d’une consultation publique.

Cette norme détermine pour les réviseurs d’entreprises les modalités d’application des obligations prévues au chapitre II de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l’utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme.

Cette norme relative à l’application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l’utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, adoptée le 4 février 2011 par le Conseil de l’Institut des Réviseurs d’entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l’Economie dans ses attributions.

Bruxelles, le 22 avril 2011.

Le Ministre pour l’Entreprise,
V. VAN QUICKENBORNE

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

[C - 2010/11141]

22 APRIL 2011. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfs-revisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 30 april 2007, werd een ontwerp van norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de Minister voor Economie, na het onderwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie.

Deze norm bepaalt de modaliteiten voor de bedrijfsrevisoren inzake de toepassing van de verplichtingen voorzien in hoofdstuk II van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

Deze norm inzake de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 8 oktober 2010, werd goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister tot wiens bevoegdheid de Economie behoort.

Brussel, 22 april 2011.

De Minister voor Ondernemen,
V. VAN QUICKENBORNE

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

Historique du dossier

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

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

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

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

En février 2009, le Conseil supérieur a adressé une demande à la Direction générale *Marché intérieur et services* de la Commission européenne

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

En ce qui concerne l'organisation de la consultation publique des réviseurs d'entreprises à propos du projet de passage aux normes ISA pour le contrôle légal des comptes en Belgique, le Conseil supérieur a proposé aux représentants du Conseil de l'IRE, dans son courrier du 6 février 2009 de s'inspirer du document de consultation publique élaboré, en octobre 2008, par par l'*Auditing Practices Board* (en abrégé, APB) britannique, dans le cadre de la consultation publique visant à passer des normes ISA aux normes ISA clarifiées. En effet, le document de consultation constitue, de l'avis du Conseil supérieur, un outil pédagogique fort utile et permettant aux destinataires de la consultation publique de prendre position en connaissance de cause.

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

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

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

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

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

Dans le cadre de sa réunion du 19 juin 2009, le Conseil supérieur a également souhaité entendre, Monsieur Jacques VANDERNOOT, réviseur d'entreprises, ayant été chargé par l'IRE de présenter, dans le cadre du forum du révisorat du 26 mai 2009, une comparaison entre le cadre normatif belge actuel et les normes ISA clarifiées. Cette présentation de nature technique a été suivie d'un échange de vues fructueux pour les membres du Conseil supérieur avec ce professionnel.

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

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

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

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

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

Approbation de la norme par le Conseil supérieur

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

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

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

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

- cette décision ne risque-t-elle pas de conduire à une concentration encore accrue du secteur de l'audit externe en Belgique?
- ce passage aux normes ISA ne risque-t-il pas d'alourdir considérablement les exigences en matière de contrôle de qualité, en particulier pour les contrôles des missions effectuées dans des plus petites entreprises, voire dans le secteur associatif?

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

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

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

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

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

Un courrier a été transmis le 23 décembre 2009 au Ministre fédéral en charge de l'Economie, Monsieur Vincent VAN QUICKENBORNE, afin de lui notifier la décision d'approbation du projet de norme par le Conseil supérieur des Professions économiques en date du 15 décembre 2009. Ce courrier est joint en annexe 3 du présent rapport annuel.

De même, un courrier a été transmis au Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

afin de l'informer de la décision prise par le Conseil supérieur en date du 15 décembre 2009.

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

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

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

Approbation par le Ministre fédéral en charge de l'Economie

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

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

En outre, comme l'impose l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953, le Conseil supérieur des Professions économiques a rendu cette norme, dès l'obtention de son caractère définitif, accessible sur le site portail du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, à

l'adresse internet suivante: <http://www.oversight-audit-belgium.eu>.

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

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

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

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

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

- caractère acceptable (ou non) des normes ISA élaborées par l'IAASB¹ et la nécessité

¹ Ces normes sont approuvées par l'organe international *Public Interest Oversight Board* (en abrégé, PIOB) et publiées par l'*International Federation of Accountants* (en abrégé, IFAC).

de prévoir (ou non) la possibilité que la Commission européenne puisse modifier ces normes;

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

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

Dans le cadre des deux dernières réunions du «sub-group ISA» de l'EGA OB de l'année 2009 et de la réunion plénière de l'EGA OB, toutes trois tenues en novembre 2009, différents éléments ressortant des réponses reçues par la Commission européenne ont été évoqués bien qu'aucune synthèse n'était encore disponible à ce moment.

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

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

- La très grande majorité des contributions est favorable à l'adoption des normes internationales d'audit ISA au niveau de l'Union européenne. Une nette majorité des répondants se prononce pour l'application des normes ISA à l'audit légal de toutes les sociétés, y compris les petites entreprises pour lesquelles un audit est obligatoire.
- Les répondants estiment que les normes ISA sont largement acceptées à l'échelon international. Les éventuelles modifications que la Commission européenne ou les Etats membres apporteraient aux normes ISA devraient être très limitées. La très grande majorité des répondants est favorable à l'adoption des modalités d'application et des autres informations explicatives en leur

donnant un statut spécial qui ne soit pas celui de «meilleures pratiques».

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

plus de temps pour se préparer à l'adoption des normes ISA.

A ce jour, aucune décision de principe n'a encore été prise au niveau européen quant à une éventuelle décision d'imposer l'utilisation des normes ISA clarifiées pour les contrôles légaux des comptes dans les différents Etats membres de l'Union européenne.

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

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

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

*

*

*

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

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

entités d'intérêt public (voir en particulier, l'article 20 de la proposition de règlement).

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

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

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

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

*

*

*

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

- transmettre copie du courrier adressé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises demandant à ses représentants de lui transmettre le listing des normes que l'IRE projette d'adopter en matière de normes spécifiques couvrant des situations non reprises par les normes ISA ainsi que toute information utile quant à l'évaluation par l'IRE sur l'adoption des normes ISA;
- demander qu'il fasse part des observations éventuelles du Conseil supérieur en vue de procéder à l'évaluation prévue par l'avis du 1^{er} avril 2010.
- qu'à l'instar du SPF Economie, le Conseil supérieur a reçu du Président de l'IRE, sur une base trimestrielle, un courrier visant à informer de l'état d'avancement du plan d'accompagnement évoqué dans l'avis du Ministre fédéral de l'Economie du 1^{er} avril 2010 et
- qu'après vérification, en date du 25 janvier 2012, le Conseil supérieur des Professions économiques n'a pas été saisi par le Conseil de l'IRE d'une demande d'approbation d'un projet de norme contenant les spécificités nationales évoqué dans le courrier du responsable du SPF Economie et qu'en outre, aucun échange de vues informel n'a eu lieu, à ce jour, à ce propos.

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

- que le Conseil supérieur se félicite de l'initiative prise par le SPF Economie;

Norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique

Conformément aux dispositions légales reprises dans l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953, cette norme, approuvée par le Conseil de l'IRE le 10 novembre 2009, a fait l'objet d'une approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 15 décembre 2009 et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 1^{er} avril 2010, composantes du système belge de supervision publique en charge des aspects normatifs.

Un avis concernant l'approbation de cette norme a été publié au Moniteur belge du 16 avril 2010. Cet avis a fait l'objet d'un erratum publié au Moniteur belge du 28 avril 2010 (3^e édition).

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

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

Considérant qu'il s'impose de moderniser le cadre normatif d'exercice des missions réviso-
rales;

Considérant qu'il est d'intérêt général que les états financiers soient audités en Belgique – pays très ouvert aux échanges et aux investissements internationaux – conformément à des normes d'audit internationalement reconnues;

Considérant le souci des autorités européennes d'harmoniser l'exercice de la profession de contrôleur légal des comptes et de continuer à augmenter la qualité du contrôle des états financiers, souci qui s'est notamment traduit par l'adoption de la directive du 17 mai 2006;

Considérant que les *International Standards on Auditing* (ISA) et les *International Standards on Review Engagement* (normes ISRE), telles qu'adoptées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) à la date du 15 décembre 2008, répondent à ces exigences de constituer des normes d'audit internationalement reconnues et à jour; qu'elles sont d'ores et déjà obligatoires, avec ou sans adaptation nationale, dans de nombreux pays, y compris une majorité des Etats membres de l'Union européenne; qu'elles favorisent la qualité de l'information financière en prévoyant l'application de procédures complémentaires d'audit ainsi qu'une meilleure documentation des travaux de l'auditeur;

Considérant que les normes ISA sont d'ores et déjà appliquées pour l'audit de nombreuses entités, notamment des entités d'intérêt public; qu'il est d'intérêt général de maintenir l'unicité de ce cadre normatif, au niveau de qualité le plus élevé possible;

Considérant qu'en ce qui concerne à tout le moins l'audit des états financiers des entités d'intérêt public, l'urgence et l'intérêt général commandent de ne pas attendre que les normes ISA soient entièrement traduites en français et en néerlandais, ni que des propositions d'adaptation au contexte belge aient été définies sous forme normative; que dans l'intervalle, les réviseurs d'entreprises pourront exercer leur jugement professionnel à cet égard;

Considérant que les normes ISA prévoient que leur application concrète soit adaptée aux caractéristiques de chaque entité soumise à audit, notamment leur taille (PME), leur complexité ou leur nature (associations);

Considérant que le réviseur d'entreprises adapte, s'il y a lieu, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour prendre en compte notamment: le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité, l'organisation interne et les modes de financement de l'entité, l'implication directe du dirigeant dans le contrôle interne de l'entité, le nombre restreint d'associés;

Considérant que le réviseur d'entreprises peut limiter la nature et l'étendue de ses contrôles de substance, en fonction notamment de l'environnement de contrôle de l'entité et du calendrier de son intervention si celui-ci lui permet de constater le dénouement des opérations enregistrées dans les comptes;

Considérant que le réviseur d'entreprises constitue un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée et à la complexité de la mission;

Considérant que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a prévu un plan d'accompagnement de mise en œuvre des normes ISA, notamment en termes de formation dont le programme de l'IRE intègre les normes ISA depuis 2004, d'accès à des logiciels d'audit adaptés, pour lesquels l'IRE a contacté des développeurs actifs sur le marché en vue d'informer les réviseurs d'entreprises

des outils disponibles, et de publication d'avis relatifs à l'application des normes ISA dans le contexte belge ;

Considérant qu'en ce qui concerne les dates d'entrée en vigueur fixées au point 4 de la présente norme, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises s'est rallié aux suggestions émises par divers représentants des utilisateurs des états financiers, et note que selon l'évaluation positive qui serait faite d'ici le 15 décembre 2011 des évolutions européennes et belges, lesdites dates pourront être avancées par le Ministre de l'Economie ;

Considérant que le réviseur d'entreprises peut également être amené à exercer des missions d'examen limité sur une situation financière intermédiaire, dans le cadre d'un contrôle légal des comptes, et qu'à ce titre les International Standards on Review Engagement (ISRE) permettent d'assurer la cohérence de la mission dans son ensemble ;

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adopté le 10 novembre 2009 la norme qui suit. Celle-ci a été approuvée le 15 décembre 2009 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 1^{er} avril 2010 par le Ministre qui a l'économie dans ses attributions. Cette norme a fait l'objet d'une publication au *Moniteur belge* du 16 avril 2010.

1. Les réviseurs d'entreprises procéderont au contrôle de tous les états financiers (audit) et à l'examen limité d'informations financières conformément aux International Standards on Auditing (Normes ISA) et aux International Standards on Review Engagement (Normes ISRE) respectivement, telles qu'adoptées par l'International Auditing and Assurance Standards Board à la date du 15 décembre 2008 et dans la mesure où ces normes ont été traduites dans la langue nationale applicable, à savoir :

ISA 200	Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit
ISA 210	Accord sur les termes de la mission d'audit
ISA 220	Contrôle qualité d'un audit d'états financiers
ISA 230	Documentation d'audit
ISA 240	Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers
ISA 250	Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers
ISA 260	Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise
ISA 265	Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant gouvernement d'entreprise
ISA 300	Planification d'un audit d'états financiers
ISA 315	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement
ISA 320	Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit
ISA 330	Réponses de l'auditeur aux risques évalués
ISA 402	Facteurs à considérer pour l'audit lorsque l'entité fait appel à des services bureaux
ISA 450	Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit
ISA 500	Eléments probants
ISA 501	Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques
ISA 505	Confirmations externes
ISA 510	Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture
ISA 520	Procédures analytiques
ISA 530	Sondages en audit
ISA 540	Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant
ISA 550	Parties liées
ISA 560	Evénements postérieurs à la date de clôture
ISA 570	Continuité de l'exploitation
ISA 580	Déclarations écrites
ISA 600	Aspects particuliers – Audit d'états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)

ISA 610	Utilisation des travaux des auditeurs internes
ISA 620	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur
ISA 700	Fondement de l'opinion et rapport sur des états financiers
ISA 705	Modifications apportées à l'opinion dans le rapport de l'auditeur indépendant
ISA 706	Paragraphe d'observation et paragraphes descriptifs d'autres questions, ajoutés dans le rapport de l'auditeur indépendant
ISA 710	Données comparatives – Chiffres comparatifs et états financiers comparatifs
ISA 720	Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités
ISA 800	Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier
ISA 805	Aspects particuliers – Audits d'états financiers uniques et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier
ISA 810	Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés
ISRE 2400	Examen limité
ISRE 2410	Examen limité d'informations financières intermédiaires effectuées par l'auditeur indépendant de l'entité

2. Les normes et recommandations suivantes sont abrogées :
- a. les normes de révision suivantes :
 - Normes générales de révision (à l'exception des missions qui n'entrent pas dans le champ d'application des normes ISA) ;
 - Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés ;
 - Normes « Déclarations de la direction ».
 - b. les recommandations de révision suivantes :
 - Recommandation « Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises » ;
 - Recommandation « Programme de contrôle » ;
 - Recommandation « Les documents de travail du réviseur d'entreprises » ;
 - Recommandation « Contrôle de qualité des travaux de révision » ;
 - Recommandation « Le risque de révision » ;
 - Recommandation « Effets du contrôle interne sur les travaux de révision » ;
 - Recommandation « Révision dans un environnement automatisé » ;
 - Recommandation « Objectifs du contrôle des comptes annuels » ;
 - Recommandation « Fraudes et actes illégaux » ;
 - Recommandation « Révision d'une société en difficulté » ;
 - Recommandation « Eléments probants externes » ;
 - Recommandation « Utilisation du travail d'un autre réviseur » ;
 - Recommandation « Utilisation du travail d'un service d'audit interne » ;
 - Recommandation « Utilisation des travaux d'un expert » ;
 - Recommandation « Contrôle de l'inventaire physique des stocks » ;
 - Recommandation « Examen analytique » ;
 - Recommandation « Les sondages dans la révision » ;
 - Recommandation « Contrôle des estimations comptables » ;
 - Recommandation « Contrôle des informations figurant dans l'annexe » ;
 - Recommandation « La mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire ».
3. Dans la mesure où l'adaptation au contexte belge des normes ISA ou de leurs modifications ultérieures ne fait pas l'objet de normes belges (norme complémentaire et/ou annexes explicatives aux normes ISA) au moment où ces normes ou ces modifications doivent être appliquées à l'audit d'états financiers, les réviseurs d'entreprises exerceront leur meilleur jugement professionnel en vue d'assurer cette adaptation.
4. La présente norme entre en vigueur :
- a) en ce qui concerne les entités d'intérêt public, pour le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2012 ;

- b) en ce qui concerne les autres entités, pour le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014.
5. En fonction de l'évaluation qui sera faite d'ici le 15 décembre 2011 des évolutions européennes et belges, le Ministre en charge de l'Economie peut modifier les dates fixées au point 4, en conservant un délai de deux au plus entre la date fixée au point 4.a) et celle fixée au point 4.b), sur avis conforme

du Conseil supérieur des Professions économiques et sur avis de l'IRE. Dans la mesure où un Règlement européen prévoit l'application obligatoire des normes ISA uniquement pour le contrôle des états financiers d'entités d'intérêt public relatifs aux exercices comptables clôturés à partir d'une date antérieure à la date du 15 décembre 2012, la date du 15 décembre 2014, prévue au point 4 b), sera automatiquement avancée à une date correspondant à deux années suivant la date d'entrée en vigueur dudit Règlement européen.

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

[C – 2010/11180]

1 APRIL 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd door het koninklijk besluit van 30 april 2007, is een ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISA's in België ter goedkeuring voorgelegd aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de Minister bevoegd voor Economie, na het voorontwerp te hebben uitgemaakt van een publieke consultatie. Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 5 oktober 2009, is goedgekeurd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en door de Minister die bevoegd is voor Economie.

Deze norm treedt in werking:

- a) met betrekking tot de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang, voor alle boekjaren afgesloten door deze organisaties vanaf 15 december 2012;
- b) met betrekking tot de controle van financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van andere entiteiten, voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014.

De huidige norm wordt onderworpen aan een evaluatie tegen 15 december 2011 in functie van de Europese en Belgische ontwikkelingen. Op basis van de evaluatie van deze Europese en Belgische ontwikkelingen kan de Minister die bevoegd is voor Economie op advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, beslissen om de datum van inwerkingtreding van de norm aan te passen, met het behoud van een termijn van maximum twee jaar tussen de datum van inwerkingtreding van de norm voor de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang en de datum van inwerkingtreding van de norm voor de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van andere entiteiten.

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

[C – 2010/11180]

1^{er} AVRIL 2010. — Avis relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par arrêté royal du 30 avril 2007, un projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique a été soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et au Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, après avoir fait l'objet d'une consultation publique. Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 5 octobre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, est approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions.

Cette norme entre en vigueur:

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

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

In het bijzonder kan de Minister bevoegd voor Economie beslissen dat deze norm niet in werking treedt met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van openbaar belang voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2012 en met betrekking tot de controle van de financiële overzichten (audit) en het beperkt nazicht van de financiële informatie van organisaties van andere entiteiten voor alle boekjaren afgesloten door deze entiteiten vanaf 15 december 2014 indien hij vaststelt dat er nog geen norm werd aangenomen die de specifieke Belgische bepalingen inzake audit die niet opgenomen zijn in de ISA's herneemt en/of dat het begeleidingsplan in dit verband opgesteld door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren niet toegepast werd.

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren informeert op regelmatige basis de Minister bevoegd voor Economie en de Hoge Raad voor de Economische Beroepen van de stand van zaken van het begeleidingsplan.

Voor zover een Europese Verordening de verplichte toepassing van de ISA's enkel voorziet voor de controle van de financiële overzichten van organisaties van openbare belang met betrekking tot boekjaren afgesloten vóór 15 december 2012, zal de datum voorzien in punt b) automatisch worden vervroegd naar een datum die overeenstemt met twee jaar na de datum van de inwerkingtreding van de Europese Verordening.

Brussel, 1 april 2010.

De Minister voor Ondernemen
en Vereenvoudigen,
V. VAN QUICKENBORNE

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

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises informe régulièrement le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions et le Conseil Supérieur des Professions économiques de l'état d'avancement du programme d'accompagnement.

Si un Règlement européen prévoit l'application obligatoire des normes ISA pour le seul contrôle des états financiers d'entités d'intérêt public relatifs aux exercices comptables clôturés avant le 15 décembre 2012, la date prévue au point b) sera automatiquement avancée à une date correspondant à deux années suivant la date d'entrée en vigueur dudit Règlement européen.

Bruxelles, le 1^{er} avril 2010.

Le Ministre de l'Entreprise
et de la Simplification,
V. VAN QUICKENBORNE

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

[C – 2010/11195]

1 APRIL 2010. — Bericht met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België - Erratum

In het *Belgisch Staatsblad* nr. 112 van 16 april 2010, bladzijde 21774, moet de volgende correctie worden aangebracht:

In het bericht van 1 april 2010 met betrekking tot de goedkeuring van de norm inzake de toepassing van de ISA's in België, dient het begin van de tweede zin van de eerste alinea gelezen te worden als volgt: «Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 10 november 2009, (...)» in plaats van «Deze norm inzake de toepassing van de ISA's in België, aangenomen door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 5 oktober 2009, (...)».

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

[C – 2010/11195]

1^{er} AVRIL 2010. — Avis relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique - Erratum

Au *Moniteur belge* n° 112 du 16 avril 2010, page 21774, il y a lieu d'apporter la correction suivante:

Dans l'avis du 1^{er} avril 2010 relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique, il convient de lire le début de la deuxième phrase du premier alinéa comme suit: «Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 10 novembre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, (...)» au lieu de «Cette norme relative à l'application des normes ISA en Belgique adoptée le 5 octobre 2009 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, (...)».

2. Deuxième mission du Conseil supérieur

Examen *a posteriori* des éléments de doctrine développés par l'IRE

2.1. Développement de la doctrine par l'IRE

Le Conseil de l'IRE développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession (article 30, § 5 de la loi de 1953), sous la forme :

- d'avis
- de circulaires ou
- de communications.

Le rapport au Roi 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 ».

2.2. Vérification *a posteriori* par le Conseil supérieur

Il ressort de l'article 30 de la loi de 1953 (§ 5) que :

- l'IRE transmet les avis, circulaires ou communications au Conseil supérieur ;
- le Conseil supérieur vérifie l'incompatibilité des avis, communications ou circulaires du Conseil de l'IRE avec d'autres dispositions.

Si le Conseil supérieur constate une incompatibilité entre ces avis, circulaires ou communications et une loi, un arrêté, une norme ou une recommandation, celui-ci invite l'IRE à y remédier.

Si l'IRE n'y donne pas suite dans le délai fixé par le Conseil supérieur, le Conseil supérieur procède à la publication de sa propre prise de position.

Il convient de relever qu'aucun délai n'est fixé par le cadre légal en matière de vérification *a posteriori* des différents avis, circulaires et communications transmis par le Conseil de l'IRE au Conseil supérieur.

2.3. Délai de transmission des éléments de doctrine

Il ressort du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 (commentaire par article) que « *la transmission des avis, communications ou circulaires au Conseil supérieur se fait en même temps que son envoi aux réviseurs d'entreprises* ».

En réponse à une question soulevée par le Conseil d'Etat, le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 précise que « *la « prise de position » du Conseil Supérieur des Professions économiques visée au nouvel article 30, § 5, al. 3, de la loi de 1953 concernant les avis, circulaires et communications, ne revêt de caractère contraignant, contrairement à la compétence d'approbation exercée par le Conseil supérieur en ce qui concerne les normes et recommandations* ».

2.4. Circulaires, avis et communications transmis par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en 2011

Durant l'année 2011, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a communiqué au Conseil supérieur les documents suivants qu'il a transmis à ses membres :

- Circulaires
 - Circulaire 2011/1 concernant la mission du commissaire dans le cadre de la vérification de la déclaration de gouvernement d'entreprise et du rapport de rémunération (21 janvier 2011)

- Circulaire 2011/2 portant sur la convention relative à l'audit financier de l'autorité flamande (4 mars 2011)
- Circulaire 2011/3 relative à la rectification des comptes annuels et prestations complémentaires à cet égard (10 mars 2011)
- Circulaire 2011/4 relative à la nullité des travaux d'audit effectués à cause du caractère illicite d'un mandat de commissaire dès son origine (11 mars 2011)
- Circulaire 2011/5 relatif au rapport spécifique du commissaire relatif à la méthode suivie et au respect effectif de celle-ci en matière de mises hors services techniques des actifs régulés (RAB) pour les gestionnaires de réseaux de distribution d'électricité et de gaz naturel (12 avril 2011)
- Circulaire 2011/6 relative à la documentation des heures budgétisées et prestées lors de missions révisorales (24 juin 2011)
- Circulaire 2011/7 relative aux lignes directrices pour la mise en œuvre des obligations du cabinet édictées par la Norme de l'IRE du 4 février 2011 concernant l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (28 juin 2011)
- Circulaire 2011/8 relative à l'établissement d'une liste de réseaux et informations à fournir par les réviseurs d'entreprises membres d'un réseau (29 juin 2011)
- Circulaire 2011/9 relative à la mise à jour des données reprises dans le registre public (14 juillet 2011)
- Circulaire 2011/10 relatif à la mission du commissaire dans le cadre de la vérification de la déclaration du gouvernement d'entreprise et du rapport de rémunération (27 décembre 2011)
- Circulaire 2011/11 relatif au caractère approprié des honoraires pour le contrôle légal des comptes annuels – déclaration immédiate des mandats (26 décembre 2011)
- Avis
 - Avis 2011/1 relatif au champ d'application de l'article 96, § 2, du Code des sociétés (14 janvier 2011)
 - Avis 2011/2 relatif à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 27 janvier 2011 rejetant le recours introduit par l'Institut à l'encontre du décret wallon 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 (3 mars 2011)
 - Avis 2011/3 relatif à la modification de la forme juridique d'une société en liquidation (14 mars 2011)
 - Avis 2011/4 relatif au secret professionnel du réviseur d'entreprises et la déclaration de soupçon à la CTIF (13 avril 2011)
 - Avis 2011/5 concernant les normes relatives au contrôle de qualité (20 mai 2011)
 - Avis 2011/6 donnant des éclaircissements sur la description et la portée des obligations d'un réseau (29 juin 2011)
 - Avis 2011/7 relatif à l'émission de parts sous le pair comptable dans un SPRL (12 juillet 2011)
 - Avis 2011/8 relatif aux activités qui, conformément à l'article 13, § 2, b) de la loi coordonnée de 1953, mettraient un réviseur d'entreprises dans une position d'administrateur de fait (25 novembre 2011)
 - Avis 2011/9 relatif aux mesures à prendre dans le cas où un réviseur d'entreprises serait nommé commissaire sans en avoir été informé (28 novembre 2011)
 - Avis 2011/10 relatif à l'application du nouvel article 515bis du Code des sociétés comportant l'obligation de déclarer les participations importantes auprès de la société anonyme (28 décembre 2011)
- Communications
 - Communication 2011/1 concernant la gouvernance d'entreprise: contrôle interne et gestion des risques – grille de rémunération (21 janvier 2011)
 - Communication 2011/2 relative à la norme spécifique relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel (25 janvier 2011)

- Communication 2011/3 relative au modèle de cahier spécial des charges pour l'attribution de certaines missions révisoires (27 janvier 2011)
- Communication 2011/4 relative à l'encodage en ligne de l'historique des activités de formation (4 février 2011)
- Communication 2011/5 relative à la communication commune à l'IRE, à l'IEC et à l'IPCF relative à la nouvelle mission d'assistance dans la rédaction du plan financier par le fondateur d'une SPRL Starter (et ses annexes) (4 avril 2011)
- Communication 2011/6 relative à la communication de la CTIF relative aux pays présentant des insuffisances stratégiques en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme telles qu'identifiées par le GAFI et les mesures à prendre à l'égard de ces pays (8 avril 2011)
- Communication 2011/7 relative à la norme de l'IRE du 4 février 2011 relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme (6 mai 2011)
- Communication 2011/8 relative à l'avenant à la police collective permettant aux collaborateurs réviseurs d'entreprises ayant le statut d'indépendant d'être couverts moyennant une prime complémentaire (24 mai 2011)
- Communication 2011/9 relative à l'impact du retrait de l'agrément par la CBFA d'une entreprise d'assurances sur les bénéficiaires d'une assurance groupe (30 mai 2011)
- Communication 2011/10 relatif à l'article 206 du Code pénal social (7 juillet 2011)
- Communication 2011/11 relatif à la consultation publique de la Commission *Corporate Governance* sur les lignes directrices de contrôle interne et de gestion des risques (11 juillet 2011)
- Communication 2011/12 relatif à l'impact de la loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme sur la recommandation du 5 juin 1998 relative aux fraudes et actes illégaux (13 juillet 2011)
- Communication 2001/13 relative à la promotion quinquennale des élites du travail du secteur comptabilité et fiscalité (3 août 2011)
- Communication 2001/14 relative à la consultation publique sur l'avant-projet de Code de déontologie des réviseurs d'entreprises (15 septembre 2011)
- Communication 2001/15 relative à la communication de la CTIF relative aux pays avec des insuffisances stratégiques en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme telles qu'identifiées par le GAFI et les mesures à prendre à l'égard de ces pays (21 septembre 2011)
- Communication 2011/16 relative au rapport annuel de la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) (20 octobre 2011)
- Communication 2011/17 concernant la communication de la CTIF relative aux pays avec des insuffisances stratégiques en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme telles qu'identifiées par le GAFI et les mesures à prendre à l'égard de ces pays (6 décembre 2011)
- Communication 2011/18 relative à la loi du 20 décembre 2010 concernant l'exercice de certains droits des actionnaires de sociétés cotées – impact sur la fonction du commissaire (29 décembre 2011).

2.5. Examen a posteriori effectué par le Conseil supérieur durant l'année 2011

Il convient de rappeler qu'aucun délai n'est fixé par le cadre légal en matière de vérification *posteriori* des différent(e)s circulaires, avis et communications transmis(es) par le Conseil de l'IRE au Conseil supérieur.

Le § 5 de l'article 30 de la loi de 1953 (§ 5) précise que l'IRE transmet les avis, circulaires ou communications au Conseil supérieur et confie au Conseil supérieur la mission de vérifier la compatibilité des avis, communications ou circulaires du Conseil de l'IRE avec d'autres dispositions (que ce soit une mesure contenue dans une loi, un arrêté royal, une norme ou une recommandation de révision).

Si le Conseil supérieur constate une incompatibilité entre ces avis, circulaires ou communications et, celui-ci invite l'IRE à y remédier. Si l'IRE n'y donne pas suite dans le délai fixé par le Conseil supérieur, le Conseil supérieur procède à la publication de sa propre prise de position.

2.5.1. Communication 2011/3 de l'IRE du 27 janvier 2011 relative au modèle de cahier spécial des charges pour l'attribution de certaines missions révisorales

Le Conseil de l'IRE a mis sur pied un groupe de travail (interne à l'institut) dans lequel un modèle de cahier des charges a été conçu pour l'attribution des certaines missions révisorales.

Une journée d'études a été organisée fin 2010 par l'IRE afin de discuter de ce modèle de cahier des charges avant de le rendre public. Cette journée d'études a été suivie, en janvier 2011, d'une conférence de presse visant à rendre public ce cahier des charges élaboré par l'institut.

Une communication a également été adressée aux membres de l'IRE en date du 27 janvier 2011. Le modèle de cahier des charges a par ailleurs été rendu public.

Au terme de sa réunion du 16 mars 2011, le Conseil supérieur a chargé son président d'adresser un courrier aux représentants du Conseil de l'IRE visant à les féliciter pour l'initiative prise en la matière.

Il ressortait de ce courrier que, de l'avis du Conseil supérieur, tout élément pouvant contribuer à la qualité d'un audit externe doit être pris en considération et qu'il importe que, dans le cas particulier d'un mandat de contrôle légal des comptes soumis à la loi sur les marchés publics, celui-ci soit attribué par le pouvoir adjudicateur en prenant en considération tant des éléments de nature quantitative que des éléments de nature qualitative.

2.5.2. Avis 2011/2 du 3 mars 2011 du Conseil de l'IRE relatif à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 27 janvier 2011 rejetant le recours introduit par l'Institut à l'encontre du décret wallon 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

Cadre légal et réglementaire adopté au niveau wallon

En 2009, le Gouvernement wallon a adopté deux décrets :

- 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*, 26 mai 2009)
- Décret du 30 avril 2009¹ 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 (*Moniteur belge*, 27 mai 2009)

En décembre 2010, le Gouvernement wallon a adopté deux arrêtés d'exécution :

- Arrêté du 9 décembre 2010 du Gouvernement wallon portant exécution du décret du 30 avril 2009 relatif aux missions de contrôle

¹ 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 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.

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)

- Arrêté du 9 décembre 2010 du Gouvernement wallon portant exécution des articles 20bis, § 3, et 20ter, § 1er, 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)

Ces deux arrêtés du 9 décembre 2010 pris en exécution du Décret wallon du 30 avril 2009 relatif aux missions de contrôle des réviseurs dans certaines entités d'intérêt public (OIP, intercommunales, sociétés de logement de service public) visent à clarifier les informations figureront sur le cadastre de la Région wallonne reprenant des informations relatives aux mandats attribués et aux réviseurs d'entreprises ayant introduit un dossier dans le cadre d'une attribution d'un marché public en région wallonne.

Le cadastre visé dans les deux décrets wallons du 30 avril 2009 (publié sur le portail wallon des marchés publics, www.marchespublics.wallonie.be) contiendra les informations suivantes :

- 1° nom du/des prestataire(s) actuel(s) (nom de la société + nom(s) du/des réviseur(s), personne(s) physique(s), intervenant dans l'exécution du marché);
- 2° l'objet du marché tel que visé dans le cahier spécial des charges;
- 3° les dates de début et de fin d'exécution du contrat en cours;
- 4° la date de la décision d'attribution du marché;
- 5° l'existence éventuelle d'une clause de renouvellement des contrats actuels;
- 6° la date prévue pour une nouvelle désignation;
- 7° la procédure de marché public utilisée pour la désignation des prestataires actuels;
- 8° le montant total du ou des marché(s).

A cet effet, les entités concernées par les Décrets wallons du 30 avril 2009 doivent transmettre, au plus tard pour le 15 juillet de chaque année à la Direction du patrimoine et des marchés publics de la DG opérationnelle des Pouvoirs locaux, de l'Action sociale et de la Santé (DG05) les informations à reprendre dans le cadastre. Une copie de ces informations doit également être adressée au Ministre dont relèvent les entités concernées par les Décrets wallons du 30 avril 2009.

Les entités concernées par les Décrets wallons du 30 avril 2009 dont les marchés publics ne sont pas visés par l'article 8, § 1^{er} desdits décrets en informent expressément la Direction du patrimoine et des marchés publics de la DG opérationnelle des Pouvoirs locaux, de l'Action sociale et de la Santé (DG05). A nouveau, une copie de ces informations doit également être adressée au Ministre dont relèvent les entités concernées par les Décrets wallons du 30 avril 2009.

En cas de non-transmission d'informations à reprendre dans le cadastre visé dans les deux décrets wallons du 30 avril 2009, le cadastre sera complété de la mention « NC » (information non communiquée)

Les entités concernées par les Décrets wallons du 30 avril 2009 seront classées dans le cadastre sur la base de l'ordre alphabétique.

En ce qui concerne les rapports de transparence des réviseurs d'entreprises, les entités concernées par les Décrets wallons du 30 avril 2009 doivent transmettre dans le mois suivant la fin de chaque exercice comptable à la Direction du support juridique de la DG transversale du Personnel et des Affaires générales (DGT1) les rapports de transparence des soumissionnaires retenus pour un marché de contrôle des comptes.

Les rapports de transparence des réviseurs d'entreprises sont publiés sur le portail wallon des marchés publics : www.marchespublics.wallonie.be.

Recours en annulation introduits auprès de la Cour constitutionnelle

Le *Moniteur belge* du 11 janvier 2010 a publié les recours en annulation introduits auprès de la Cour constitutionnelle.

Extrait du *Moniteur belge* :

«Avis prescrit par l'article 74 de la loi spéciale du 6 janvier 1989

a. Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 24 et 25 novembre 2009 et parvenues au greffe les 25 et 26 novembre 2009, deux recours en annulation du décret de la Région wallonne 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 » (publié au *Moniteur belge* du 26 mai 2009), ont été introduits, pour cause de violation des règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'Etat, des communautés et des régions, ainsi que des articles 10 et 11 de la Constitution, respectivement par l'Institut des réviseurs d'entreprises, dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue d'Arenberg 13, et par Manuel Menina Vieira, demeurant à 4557 Seny, Grand route de l'Etat 4, Jamal Mouhib, demeurant à 4300 Waremme, avenue de la Résistance 17, la SC SPRL « Haag, Moreaux & Cie », dont le siège social est établi à 6600 Bastogne, rue des Récollets 9, la SPRL « Lafontaine Detilleux et Cie, Réviseurs d'entreprises », dont le siège social est établi à 5101 Erpent, chaussée de Marche 585, la SPRL « Saintenoy, Comhaire et Co », dont le siège social est établi à 4000 Liège, rue Julien d'Andrimont 13, la SC SCRL « BCG & Associés, Réviseurs d'entreprises », dont le siège social est établi à 4431 Loncin, rue Alfred Defuisseaux 116, la SC SCRL « Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & Cie », dont le siège social est établi à 5100 Naninne, rue de Jausse 49, la SPRL « Joiris, Rousseaux & Co., Réviseurs d'entreprises », dont le siège social est établi à 7000 Mons, rue d'Enghien 51, et par la SPRL « Thierry Lejuste », dont le siège social est établi à 7060 Soignies, chaussée de Braine 82.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 25 novembre 2009 et parvenue au greffe le 26 novembre 2009, un recours en annulation du décret de la Région wallonne 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 » (publié au *Moniteur belge* du 27 mai 2009), a été introduit, pour cause de violation des règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'Etat, des communautés et des régions, ainsi que des articles 10 et 11 de la Constitution, par Manuel Menina Vieira, demeurant à 4557 Seny, Grand route de l'Etat 4, Jamal Mouhib, demeurant à 4300 Waremme, avenue de la Résistance 17, la SC SPRL « Haag, Moreaux & Cie », dont le siège social est établi à 6600 Bastogne, rue des Récollets 9, la SPRL « Lafontaine Detilleux et Cie, Réviseurs d'entreprises », dont le siège social est établi à 5101 Erpent, chaussée de Marche 585, la SPRL « Saintenoy, Comhaire et Co », dont le siège social est établi à 4000 Liège, rue Julien d'Andrimont 13, la SC SCRL « BCG & Associés, Réviseurs d'entreprises », dont le siège social est établi à 4431 Loncin, rue Alfred Defuisseaux 116, la SC SCRL « Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & Cie », dont le siège social est établi à 5100 Naninne, rue de Jausse 49, la SPRL « Joiris, Rousseaux & Co., Réviseurs d'entreprises », dont le siège social est établi à 7000 Mons, rue d'Enghien 51, et la SPRL « Thierry Lejuste », dont le siège social est établi à 7060 Soignies, chaussée de Braine 82.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 4811, 4814 et 4815 du rôle de la Cour, ont été jointes.»

Il en ressort que :

- le décret publié dans le *Moniteur belge* du 26 mai 2009 fait l'objet de deux recours en annulation, l'un introduit par l'IRE (n°4811), l'autre introduit par un groupe de 9 réviseurs d'entreprises (n°4814) ;
- le décret publié dans le *Moniteur belge* du 27 mai 2009 fait l'objet d'un recours en annulation introduit par un groupe de 9 réviseurs d'entreprises (n°4815).

La Cour constitutionnelle a rendu un arrêté n°9/2011 en date du 27 janvier 2011 relatif aux recours en annulation introduits à l'encontre des deux Décrets de la Région wallonne de 30 avril 2009 (couramment appelé « Décret Daerden »).

D'une générale, on retiendra que les recours introduits auprès de la Cour constitutionnelle ont été purement et simplement rejetés et que les décrets ont donc, de l'avis de la Cour constitutionnelle, une valeur légale.

Un des éléments évoqués, à savoir, qu'il s'agit de mesures qui relèvent des compétences au niveau fédéral (élément à propos duquel le Conseil des Ministres (au fédéral) s'est joint aux parties ayant introduit un recours en annulation) **a été, d'un point de vue théorique, confirmé** en ce sens qu'il est précisé dans l'arrêt que «les dispositions relatives à l'organisation de la profession de réviseur d'entreprises, y compris les règles déontologiques qui leur sont applicables, relèvent de la compétence de l'Etat fédéral, au titre des compétences résiduelles dont il dispose aussi longtemps que l'article 35 de la Constitution n'est pas exécuté» (B.3.2.) **mais a été, dans le cas précis qui nous préoccupe, écarté** en raison du fait que «l'incidence que la mesure attaquée a sur le droit des sociétés est marginale, de sorte que les compétences du législateur fédéral en la matière ne sont pas violées» (B.9.3.) ... l'incidence étant entendue comme l'incidence sur la législation des marchés publics. En outre, il semble ressortir des travaux parlementaires précédant l'adoption de la loi spéciale du 8 août 1988 modifiant la loi spéciale du 8 août 1980 que «les régions peuvent compléter ces principes, y compris par voie normative» (B.3.4.)

En ce qui concerne l'introduction d'une rotation obligatoire externe, la Cour constitutionnelle n'y voit pas de problème dans la mesure où la directive «audit» autorise explicitement chaque Etat membre à introduire une telle mesure. Le fait qu'il s'agit d'une exclusion du marché ne pose en outre aucune problème à la Cour constitutionnelle en ce sens qu'elle n'est que temporaire (dès que le mandat est à nouveau renouvelé, le réviseur peut à nouveau introduire un dossier) et ne porte que sur les mandats qu'il a déjà effectué (il peut introduire une offre pour n'importe quelle OIP, intercommunales ou sociétés de logement de service public dans laquelle il n'a pas effectué des mandats). (B.9.1. et B.10.). De l'avis de la Cour constitutionnelle, «il en résulte qu'en créant un mécanisme de rotation externe, le législateur décréte est resté dans les limites des compétences qu'il tient de l'article 6, § 1^{er}, IV et VIII, et de l'article 9 de la loi spéciale du 8 août 1980.»

Avis rendu par le Conseil de l'IRE à la suite de l'arrêt de la Cour constitutionnelle

Le Conseil supérieur a été informé de l'adoption, par le Conseil de l'IRE, en date du 3 mars 2011 d'un avis 2011/2 à la suite de l'arrêt rendu par

la Cour constitutionnelle en date du 27 janvier 2011. Un courrier a été adressé, en date du 11 mars 2011, par le Président de l'IRE au Conseil supérieur visant à transmettre copie du courrier adressé au Ministre-Président de la Région wallonne et à la Présidente du Parlement wallon.

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique des réviseurs d'entreprises, le Conseil supérieur a examiné cet avis dans le cadre de sa réunion du 16 mars 2011.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur a décidé, au terme de sa réunion du 16 mars 2011, d'adresser un courrier aux représentants du Conseil de l'IRE visant à obtenir des éclaircissements quant à la signification du paragraphe 12 de l'avis rendu par le Conseil de l'IRE, libellé comme suit: «*Supposons néanmoins qu'un pouvoir adjudicateur écarte, sur la base du décret et de l'obligation de rotation, un candidat à un mandat de commissaire obligatoire en vertu du Code des sociétés. Il reviendra alors au juge saisi d'un éventuel recours introduit par un candidat évincé sur la base de ce décret de se prononcer en demandant, le cas échéant, à la Cour constitutionnelle d'affiner sa jurisprudence. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises appuiera ceux de ses membres qui se trouveraient confrontés à cette situation*».

Dans son courrier du 8 avril 2011, le Président de l'IRE donnait les précisions suivantes:

«*Le considérant 12 a pour objet d'envisager des situations qui pourraient se rencontrer concrètement si un candidat évincé d'un marché public sur la base du décret et de l'obligation de rotation devait contester cette décision et saisir les tribunaux.*

Pour autant qu'il soit informé de telles procédures, le Conseil pourrait décider d'intervenir volontairement en la cause et soutenir l'interprétation développée dans l'avis 2011/2 du 3 mars 2011 selon laquelle l'obligation de rotation externe s'applique uniquement aux mandats de commissaire qui ne sont pas imposés par le Code des sociétés.»

2.5.3. Avis du Conseil de l'IRE concernant les normes relatives au contrôle de qualité

Dans le cadre de sa mission de vérification *a posteriori* des circulaires, avis et communications adoptées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur s'est interrogé, en

particulier, durant l'année 2011, quant à la manière de réagir à un avis adopté par le Conseil de l'IRE en date du 20 mai 2011 relatif à la norme en matière de contrôle de qualité.

Au terme de sa réunion du 20 juin 2011, les membres du Conseil supérieur ont décidé de transmettre un certain nombre de questions aux représentants de l'IRE quant à la portée des circulaires, avis et communications.

Il ressort du courrier adressé à l'IRE en date du 18 août 2011 qu'à la lecture de l'avis du 20 mai 2011, le Conseil supérieur constate que les mesures contenues dans le document ont des répercussions potentielles sur le mode de travail, d'une part, de la Chambre de renvoi et de mise en état et, d'autre part, sur les inspecteurs externes en charge du contrôle de qualité des réviseurs d'entreprises (personnes physiques et/ou morales) effectuant des missions de contrôle légal des comptes dans des entreprises qualifiées d'«entités d'intérêt public». En effet, les propositions de base formulées par la Commission Contrôle de qualité de l'IRE en termes de réviseurs d'entreprises soumis au contrôle de qualité, d'une part, et de mandats faisant l'objet du contrôle de qualité, d'autre part, seront sélectionnées sur des critères spécifiques «allégés» repris dans cet avis du 20 mai 2011.

Comme le précise le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007, les avis adoptés par le Conseil de l'IRE :

- «*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*».

Il en ressort que les avis du Conseil de l'IRE, à l'instar de circulaires et de communications, sont des documents de nature technique s'adressant exclusivement aux réviseurs d'entreprises. C'est la raison pour laquelle le législateur n'a pas imposé, contrairement aux normes et aux recommandations applicables aux réviseurs d'entreprises, de les rendre publiques (sans pour autant l'interdire).

Dans la mesure où ni la Chambre de renvoi et de mise en état ni les inspecteurs externes ne peuvent être considérés comme liés à cet avis du Conseil de l'IRE et peuvent dès lors s'écarter de la méthodologie «allégée» reprise dans l'avis du 20 mai, ceci a conduit le Conseil supérieur à s'interroger sur les deux éléments suivants :

- Comment l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (la CRME) et les personnes auxquelles une partie du travail de contrôle est déléguée (les inspecteurs externes) seront-elles informées des critères «allégés» retenus et seront-elles en mesure de disposer d'informations suffisantes pour décider d'une éventuelle extension du champ d'investigation (conformément aux critères prévus par le cadre légal et normatif, ayant fait l'objet d'un avis au *Moniteur belge* par le Ministre fédéral en charge de l'Economie) ?

- Sachant que la CRME et/ou les inspecteurs externes peuvent s'écarter de cette approche «allégée» mentionnée dans le document transmis, l'avis du 20 mai 2011 ne risque-t-il pas d'induire en erreur les destinataires de l'avis, à savoir les réviseurs d'entreprises ?

En outre et pour rappel, le Conseil supérieur a identifié certaines mesures contenues dans l'avis du 20 mai 2011 n'ayant pas de base, que ce soit légale, réglementaire ou normative. Tel est, à tout le moins, le cas pour la possibilité de recours à des experts dans le cadre du contrôle de qualité.

Le Conseil supérieur s'est dès lors interrogé sur le caractère adéquat de certains aspects de cet avis et a souhaité obtenir des réponses aux questions suivantes :

- Le Conseil de l'IRE peut-il donner au Conseil supérieur les assurances voulues que l'adoption d'un avis est un moyen adéquat pour prendre de telles orientations ?
- Le Conseil de l'IRE est-il légalement autorisé à prendre de telles initiatives en termes d'orientation de la méthodologie du contrôle de qualité ?

Sur la base des éléments de réponse que les représentants de l'IRE feraient parvenir, le Conseil supérieur mentionnait dans son courrier qu'il examinerait à nouveau la problématique dans son ensemble et aurait, le cas échéant, recours à la publication d'un avis sur son site internet ainsi que sur le portail commun aux différentes entités en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, voire à d'autres moyens pour donner à sa position la publicité voulue.

*

*

*

Dans le cadre de sa réunion du 17 octobre 2011, le Conseil supérieur a examiné la problématique dans son ensemble [points 2.5.3, 2.5.4 et 2.5.5] et constatait qu'en ce qui concerne l'avis du 20 mai 2011 relatif à la norme en matière de contrôle de qualité :

- il ressortait des échanges de vues antérieurs à l'adoption de l'avis que cette prise de position étant un élément « one-shot » découlant des circonstances exceptionnelles au niveau politique à la suite des élections fédérales ;
- l'échange de vues antérieur à l'adoption de l'avis du Conseil de l'IRE avec les représentants du Conseil supérieur était informel et sans préjudice du rôle *a posteriori* que le législateur a demandé de jouer au Conseil supérieur sur tout avis, circulaire ou communication adoptée par le Conseil de l'IRE.

Au terme de sa réunion du 17 octobre 2012, les membres du Conseil supérieur chargeaient le Président de prendre contact avec le Président de l'IRE, en cas de non-réception d'une réponse au courrier adressé en date du 18 août 2012, afin d'avoir un échange de vues à ce propos.

2.5.4 Avis 2011/6 du Conseil de l'IRE du 29 juin 2011 donnant des éclaircissements sur la description et la portée des obligations d'un réseau

Par la suite, le Conseil supérieur de l'IRE a examiné un autre document adopté par le Conseil de l'IRE, l'avis 2011/6 du 29 juin 2011 donnant des éclaircissements sur la description et la portée des obligations d'un réseau.

Dans le cadre de sa réunion du 17 octobre 2011, le Conseil supérieur a examiné la problématique dans son ensemble [points 2.5.3, 2.5.4 et 2.5.5] et constatait qu'en ce qui concerne l'avis 2011/6 du 29 juin 2011 donnant des éclaircissements sur la description et la portée des obligations d'un réseau, le Conseil supérieur s'interrogeait sur le fait de savoir s'il est (ou non) acceptable de « clarifier » une définition légale via un avis du Conseil de l'IRE.

Au terme de sa réunion du 17 octobre 2011, les membres du Conseil supérieur chargeaient le Président de prendre contact avec le Président de l'IRE, en cas de non-réception d'une réponse au courrier adressé en date du 18 août 2011, afin d'avoir un échange de vues à ce propos.

2.5.5 Communication 2011/12 du 13 juillet 2011 relatif à l'impact de la loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme

Par la suite, le Conseil supérieur de l'IRE a examiné un autre document adopté par le Conseil de l'IRE, la communication 2011/12 du 13 juillet 2011 relatif à l'impact de la loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 11 janvier 1993 (blanchiment des capitaux).

Dans le cadre de sa réunion du 17 octobre 2011, le Conseil supérieur a examiné la problématique dans son ensemble [points 2.5.3, 2.5.4 et 2.5.5] et constatait qu'en ce qui concerne la communication 2011/12 du 13 juillet 2011 relatif à l'impact de la loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 11 janvier 1993 (blanchiment des capitaux), le Conseil supérieur s'interrogeait sur le fait de savoir s'il est (ou non) acceptable de supprimer une partie de norme via une communication du Conseil de l'IRE.

Au terme de sa réunion du 17 octobre 2011, les membres du Conseil supérieur chargeaient le Président de prendre contact avec le Président de l'IRE, en cas de non-réception d'une réponse au courrier adressé en date du 18 août 2011, afin d'avoir un échange de vues à ce propos.

*

* *

Une rencontre entre le Président du Conseil supérieur et le Président de l'IRE s'est tenue en date du 6 décembre 2011.

Au cours de cet entretien, le Président du Conseil supérieur a tenu à rappeler que le Conseil de l'IRE est chargé de développer 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.

A la suite d'une observation formulée par le Conseil d'Etat, le rapport au Roi précédant l'arrêt 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 ».

Il ressort dès lors de l'article 30 de la loi de 1953 (§ 5) que :

- l'IRE transmet les avis, circulaires ou communications au Conseil supérieur;
- le Conseil supérieur vérifie l'incompatibilité des avis, communications ou circulaires du Conseil de l'IRE avec d'autres dispositions.

Si le Conseil supérieur constate une incompatibilité entre ces avis, circulaires ou communications et une loi, un arrêté, une norme ou une recommandation, celui-ci invite l'IRE à y remédier.

Si l'IRE n'y donne pas suite dans le délai fixé par le Conseil supérieur, le Conseil supérieur procède à la publication de sa propre prise de position.

Il convient de relever qu'aucun délai n'est fixé par le cadre légal en matière de vérification *a posteriori* des différents avis, circulaires et communications transmis par le Conseil de l'IRE au Conseil supérieur.

Au terme de l'entretien, le Président du Conseil supérieur a rappelé qu'il convenait de respecter la hiérarchie des textes légaux, réglementaires et normatifs, telle que définie dans la loi du 22 juillet 1953 :

- la loi et ses arrêtés royaux d'exécution
- les normes et les recommandations de révision, telles qu'approuvées par le Conseil supérieur des Professions économiques et le Ministre fédéral en charge de l'Économie
- les circulaires, avis et communications qui ne peuvent découler que de textes légaux,

réglementaires et normatifs fixant le cadre général :

- **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.

Il ne serait dès lors pas correct de définir la nature d'une mission de contrôle à effectuer par un réviseur d'entreprises, par exemple par le biais d'un avis, si la loi ou ses arrêtés royaux d'exécution ne définissent pas la portée de la mission (par exemple, en termes de niveau d'assurance : contrôle plénier ou examen limité). Une telle mesure ne pourrait, à défaut de clarté au niveau de la loi ou de ses arrêtés royaux d'exécution, être fixée que par le biais d'une norme ou d'une recommandation de révision, appelée à faire l'objet d'une consultation publique et à être approuvée conformément aux procédures prescrites par l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953.

2.5.6 Transmission périodique de listes des avis, circulaires et communications adoptés par le Conseil de l'IRE

Sur une base périodique, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises communique, par ailleurs, la liste des circulaires, avis et communications qui ont été adoptés durant la période sous revue ainsi que celles qui auraient été retirées. Les courriers suivants ont été adressés au Conseil supérieur :

- courrier du 8 avril 2011 relatif à la liste des avis, circulaires et communications publiés par l'IRE durant le 1^{er} trimestre 2011 ;
- courrier du 20 août 2011 relatif à la liste des avis, circulaires et communications publiés par l'IRE durant le 2^{ème} trimestre 2011 ;

- courrier du 26 octobre 2011 relatif à la liste des avis, circulaires et communications publiés par l'IRE durant le 3^{ème} trimestre 2011;
- courrier du 16 janvier 2012 relatif à la liste des avis, circulaires et communications publiés par l'IRE durant le 4^{ème} trimestre 2011.

Dans le cadre d'une rencontre du 21 mai 2010 entre les membres du Conseil supérieur et les nouveaux Président et Vice-Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur a regretté le manque de régularité et le délai assez long nécessaire pour l'envoi des courriers périodiques reprenant la liste des circulaires, avis et communications (délai entre la fin du trimestre et la réception du courrier compris entre 1 ½ mois et 3 mois à l'époque). En outre, des incohérences étaient à constater entre les informations transmises par voie électronique et sous forme papier au terme du trimestre.

Dans le cadre de cet entretien, le Conseil supérieur a enjoint le Conseil de l'Institut des Révi-

seurs d'Entreprises à se conformer à l'avenir aux dispositions légales et de transmettre les prises de position du Conseil dans le respect des dispositions légales.

*

*

*

C'est avec satisfaction que le Conseil supérieur a constaté qu'à partir de 2011, les circulaires, avis et communications font l'objet d'une numérotation en continu. Cette initiative devrait *a priori* permettre de vérifier plus aisément le caractère complet de l'information transmise au Conseil supérieur.

En outre, le Conseil supérieur se réjouit du fait que le délai de transmission pour l'envoi des courriers périodiques reprenant la liste des circulaires, avis et communications a été fortement réduit en 2011.

3. Etudes et analyses de l'environnement national

Dans le cadre des missions qui lui ont été confiées par le législateur, le Conseil supérieur des Professions économiques a jugé utile d'effectuer en 2011 de nouvelles études empiriques et analyses de l'environnement national des contrôleurs légaux des comptes.

Ces études couvrent différents aspects de la profession :

- étude empirique relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique ;
- étude relative aux rapports de transparence et moyens de communication des réviseurs d'entreprises ;
- étude empirique relative à la reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers ;
- analyse des interruptions de mandats de commissaire (démissions / révocations).

3.1. Structure du secteur de l'audit externe en Belgique

3.1.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude

- La quote-part des professionnels relevant des « Big 4 » ou plus largement des structures belges des sociétés internationales d'audit faisant partie du « Forum of firms » reste dans ses grandes lignes stable, même si on relève une diminution du nombre de réviseurs relevant des « Big 4 » et une augmentation des réviseurs d'entreprises relevant des autres membres du « Forum of firms », dont la composition s'est modifiée (une structure internationale ne fait plus partie du « Forum of firms » (Inpact International) et deux nouvelles structures font partie du « Forum of firms » (Baker Tilly International et Nexia International).
- Cette stabilité apparente en termes de quote-part des professionnels ne signifie pas pour autant une stabilité dans la composition de chaque cabinet d'audit où de nombreux changements (départs/arrivées de réviseurs d'entreprises) sont constatés.
- En ce qui concerne la qualité de l'information communiquée par les réviseurs d'entreprises via le registre public, une nette amélioration

quant à la mention des réseaux auxquels les professionnels relèvent a été constatée par rapport à l'année précédente.

- Il convient par ailleurs de souligner que l'information contenue dans le registre public ne semble pas faire l'objet d'un contrôle systématique et contient de nombreux manquements (dont certains sont contraires à la loi). En effet, à l'aune de l'étude empirique, il a été constaté qu'en date du 30 avril 2011 :
 - 88 sociétés de révision n'ont pas complété la rubrique « propriétaires et actionnaires », soit plus de 17% des sociétés reprises sur le registre public des réviseurs d'entreprises.
 - 8 sociétés de révision ne semblent pas avoir de réviseur d'entreprises actif (rubrique vide).
 - 7 sociétés de révision n'ont pas complété la rubrique « membres de l'organe d'administration ou de direction ».
 - 1 société de révision (faisant partie du groupe « Forum of firms ») n'a pas complété la rubrique « adresse de chaque établissement en Belgique ».

On peut dès lors conclure de cette étude que la communication des réviseurs d'entreprises devrait 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. Outre la responsabilité première dans le chef du réviseur d'entreprises, des mesures de contrôle systématiques doivent être mises en œuvre afin d'assurer aux tiers la sécurité juridique voulue.

Durant l'année 2012, le Conseil supérieur examinera dans quelle mesure et, le cas échéant, sous quelle forme il convient de donner suite à cette étude empirique.

3.1.2. La problématique de la concentration du secteur de l'audit externe au niveau européen

En 2007, la Direction générale du Marché intérieur et des services de la Commission européenne a chargé la société de Conseil Oxera d'une étude relative aux règles en matière de

structure d'actionnariat des cabinets d'audit et de leurs conséquences en termes de concentration du marché de l'audit.

Cette société de conseil britannique a rendu, en octobre 2007, son rapport définitif sous le titre « *Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration* ».

Les principales conclusions tirées par les auteurs de cette étude peuvent être synthétisées comme suit :

- Le marché de l'audit pour les grandes sociétés cotées est dominé par les quatre plus grosses sociétés d'audit. Les petites sociétés d'audit pourraient être amenées à réaliser des investissements importants sur plusieurs années pour parvenir à se développer et à entrer sur le marché international de l'audit.
- L'analyse d'un modèle d'investissement développé pour évaluer de tels projets d'expansion indique qu'une société d'audit détenue par des investisseurs externes et non par des auditeurs peut prendre plus facilement la décision de se développer en vue d'entrer sur le marché des grands audits. Une des raisons en est que l'on peut estimer à 10% le surcoût de la levée de capitaux induits par les structures actuelles de propriété pour les sociétés d'audit.
- Les restrictions d'accès aux capitaux ne représentent néanmoins qu'un des obstacles potentiels à l'entrée sur le marché international. D'autres barrières peuvent bloquer le projet : la réputation, la nécessité d'une couverture internationale, les structures de gestion internationale, et le risque de responsabilité. L'incidence du risque de responsabilité sur le coût du capital peut être importante et entraîner un rationnement des capitaux.
- Il peut y avoir d'autres excellents motifs pour que les sociétés d'audit souhaitent conserver leur structure : par exemple, leur capital humain. D'un point de vue réglementaire, les structures de propriété existantes ont été justifiées par la nécessité de protéger l'indépendance des sociétés. L'analyse des processus de décision dans les grandes sociétés d'audit indique cependant qu'il est peu probable que les nouvelles structures de propriété nuisent dans la pratique à l'indépendance des auditeurs. Des mesures de sauvegarde appropriées pourraient permettre de traiter les conflits d'intérêts spécifiques.

En novembre 2008, la Commission européenne a lancé une consultation publique sur les struc-

tures de contrôle des cabinets d'audit et leurs conséquences pour le marché de l'audit, à la suite d'une étude indépendante effectuée par la société de conseil Oxera.

En juillet 2009, le Commissaire McCREEVY a publié les résultats de cette consultation publique et évoquait l'importance d'ouvrir le marché de l'audit des entreprises internationales à davantage de prestataires, ou au moins de faire en sorte que la structure actuelle du marché ne se détériore pas davantage.

*
* *

La proposition de modification de la directive « audit » et la proposition de règlement européen publiés par la Commission européenne en novembre 2011 démontre l'importance qu'il convient d'accorder à être en mesure d'appréhender la structure du secteur de l'audit externe dans chaque Etat membre.

Ceci confirme, si besoin en était, l'importance des études empiriques effectuées à l'initiative du Conseil supérieur et publiées dans son rapport annuel.

3.1.3. La problématique de la structuration du secteur du révisorat d'entreprises en Belgique

a) Origine

La Commission européenne a diffusé auprès des membres de l'EGA OB un document, en vue de sa réunion du 9 novembre 2009, intitulé « *Key data and trends in audit markets* ». Ce document (n'ayant pas de caractère public) a été porté, à la demande du Président, à l'ordre du jour de la réunion du Conseil supérieur du 23 novembre 2009. De l'avis des membres, ce document contenait des informations particulièrement intéressantes.

Dans le cadre de cet échange de vues, les membres du Conseil supérieur ont constaté qu'il importait de disposer d'une vue claire quant à la structure concrète du secteur du révisorat d'entreprises en Belgique et ont demandé au secrétariat scientifique de procéder à différentes études empiriques relative à la structure de ce secteur spécifique.

De son côté, l'IRE a annoncé le 6 août 2009 qu'il avait décidé de procéder au listage des réseaux. Un courrier a été envoyé par le Conseil supérieur à l'IRE le 18 septembre 2009 afin de les féliciter de cette initiative et de leur demander de disposer de l'information collectée. Dans son courrier du 24 septembre 2009, le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a communiqué l'information dont il disposait à l'époque en précisant que le processus de listage des réseaux était en cours mais non encore finalisé. En septembre 2010, le Conseil de l'IRE a adressé une circulaire¹ à ses membres en la matière décrivant un plan d'action en deux phases dont la seconde devrait être clôturée en date du 28 février 2011. Ce processus a pris un peu de retard mais a connu deux développements importants durant le second semestre de l'année 2011 :

- l'adoption de la circulaire 2011/8 du 29 juin 2011 relative à l'établissement d'une liste de réseaux et informations à fournir par les réviseurs d'entreprises membres d'un réseau (en remplacement de la circulaire D.022/10 du 24 septembre 2010) et
- l'adoption de la circulaire 2011/9 du 14 juillet 2011 relative à la mise à jour des données reprises dans le registre public.

Eu égard à l'importance qu'il convient d'accorder à cette problématique, le Conseil supérieur a estimé opportun d'effectuer la mise à jour de l'étude empirique publiée en la matière pour la première fois il y a deux ans.

C'est dans son rôle de composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises que le Conseil supérieur a été amené à effectuer une étude et ce exclusivement au départ d'informations disponibles à tout un chacun.

Cette étude relative à la structure du secteur du révisorat d'entreprises sera, en particulier, utile au Conseil supérieur dans le cadre de son rôle de représentant au sein de l'EGA OB pour la Belgique. L'étude effectuée de manière proactive en Belgique pourrait s'avérer utile à d'autres composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises (par exemple, pour la Chambre de renvoi de mise en état) mais sera utile au Conseil supérieur lui-même dans sa mission de coopération au niveau international de la supervision publique mise en place en Belgique.

¹ Circulaire D.022/10 du 24 septembre 2010 relative à l'établissement d'une liste de réseaux et aux informations à fournir par les réviseurs d'entreprises membres d'un réseau, téléchargeable au départ du site internet de l'IRE.

b) *Objet de l'étude*

L'objet de l'étude effectuée par le Conseil supérieur est d'identifier quelle est la structure du secteur du révisorat d'entreprises en Belgique :

- les grands réseaux internationaux implantés en Belgique, à savoir ceux qui font partie du « *Forum of firms* » (en abrégé, FoF) ;
- les autres réseaux/structures internationaux(ales) présent(e)s en Belgique ;
- les réseaux/structures de nature purement nationale mis(es) en place en Belgique (en faisant une distinction selon qu'il s'agit (ou non) d'une structure complexe et qu'il existe (ou non) une dénomination (autre que le nom du (des) réviseur(s) d'entreprises)) ;
- les professionnels ne relevant d'aucune structure, qu'elle soit nationale ou internationale.

Il convient d'attirer l'attention sur le fait que la structure du secteur du révisorat d'entreprises identifiée par le biais de cette étude ne permet en aucune manière d'identifier l'importance des cabinets de révision / structures au niveau national en termes d'honoraires. L'étude empirique effectuée par le Conseil supérieur vise à identifier quels réviseurs travaillent avec qui.

Cette étude a été initiée en 2011 et arrêtée en date du 30 avril 2012. Eu égard à la vitesse à laquelle les structures des cabinets changent, 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.

La date de césure retenue, à savoir le 30 avril, est motivée par le fait que l'assemblée générale annuelle de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises se tient dans le courant de ce mois et que dès lors, *a priori*, la fin du mois d'avril est le moment le plus propice pour disposer d'informations parfaitement mises à jour.

c) *Méthodologie retenue*

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

d'entreprises déterminé (qu'il soit personne physique ou personne morale).

Les sources d'information utilisées sont celles mises à disposition par les professionnels eux-mêmes sur internet:

- d'une part, le registre public des réviseurs d'entreprises et
- d'autre part, l'information communiquée au travers d'internet par les réseaux/structures internationaux(ales) et par les réviseurs d'entreprises (via leur site internet).

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

En date du 30 avril 2012, 1.037 réviseurs d'entreprises – personnes physiques et 515 réviseurs d'entreprises – personnes morales étaient repris sur le registre public des réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur constate que, depuis juin 2010, le registre des personnes physiques est subdivisé en trois catégories, ventilées comme suit en date du 30 avril 2012:

- les réviseurs d'entreprises qui peuvent effectuer des missions révisorales (901 réviseurs d'entreprises);
- les réviseurs d'entreprises qui sont temporairement empêchés d'effectuer des missions révisorales pour des raisons d'incompatibilité, telles que visées à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (122 réviseurs d'entreprises);
- les réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas exercer de missions révisorales ou qui ne peuvent pas exercer des missions révisorales pour d'autres raisons légales que celles énumérées dans l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (14 réviseurs d'entreprises).

La portée de cette troisième catégorie a été décrite par le Conseil de l'IRE dans une communication² du 14 juin 2010.

2 Communication du Conseil de l'IRE du 14 juin 2010 relative à l'introduction d'un nouveau volet dans le registre public pour les réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas ou ne peuvent pas exercer des missions révisorales à cause d'autres raisons légales que celles visées à l'article 13, § 2, de la loi du 22 juillet 1953, téléchargeable au départ du site internet de l'IRE.

L'étude relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique effectuée par le Conseil supérieur a pour objectif de répartir ces 901 réviseurs d'entreprises – personnes physiques «actifs» et ces 515 réviseurs d'entreprises – personnes morales en cinq catégories:

- les 23 réseaux internationaux, membres du «Forum of firms»³, qui sont présents en Belgique;
- les autres réseaux/structures internationaux(ales) présent(e)s en Belgique;
- les réseaux/structures de nature purement nationaux(ales) mis(es) en place en Belgique;
- les autres petites structures purement nationales n'ayant pas de dénomination (autre que le nom du (des) réviseur(s) d'entreprises), en faisant la distinction selon qu'il s'agit (ou non) d'une structure complexe;
- les réviseurs d'entreprises travaillant seuls.

L'étude du Conseil supérieur ne vise en aucune manière à déterminer si une structure (qu'elle soit purement nationale ou qu'elle ait un lien avec une structure internationale) répond (ou non) à une quelconque définition de «réseau», qu'il soit intégré ou non.

Il a été supposé que les structures internationales faisant partie du «Forum of firms» sont à tout le moins des réseaux eu égard à la Constitution dudit «Forum of firms»⁴.

Le site internet de l'IRE reprend depuis début 2012 une liste de réseaux. Il ressort de l'information trouvée sur le site internet que cette liste de réseaux est constituée en vue de l'organisation de la revue qualité, d'une part, et du calcul des cotisations dues à l'Institut, d'autre part, et ne poursuit dès lors pas le même objectif que la présente étude empirique. Le contenu de l'information reprise sur cet onglet du site internet de l'IRE a toutefois été examiné afin de voir les éventuels recoupements ou différences à constater au terme de notre étude.

3 Voir à ce propos, le site internet www.forumoffirms.org et plus particulièrement le registre des membres en avril 2012. A cette date, 23 structures font partie du «Forum of firms». Comparé à l'an dernier, à la même date, on relèvera utilement qu'une structure ne fait plus partie du «Forum of firms», Inpact International, et deux nouvelles structures ont rejoint le «Forum of firms», Baker Tilly International et Nexia International.

4 Voir à ce propos, le site internet www.forumoffirms.org et, plus particulièrement, la Constitution datant de 2007 dudit «Forum of firms» et ses annexes reprises sur le site internet.

Pour ce qui concerne les réseaux internationaux, membres du « Forum of firms », qui sont présents en Belgique, le site internet du réseau international a été consulté afin de voir quels réviseurs d'entreprises belges font partie dudit réseau international. Ces informations ont ensuite été corroborées sur la base des informations fournies par les sociétés de révision ou par les réviseurs d'entreprises par le biais du registre public accessible via internet.

En cas d'informations de nature différente, l'information publiée par la structure internationale via internet a été privilégiée eu égard aux multiples modifications observées et au faible taux de mise à jour du registre public des réviseurs d'entreprises constaté dans le cadre de l'étude précédente du Conseil supérieur en la matière⁵.

Au sein de cette catégorie, les différentes sociétés de révision ont été classées selon l'ordre alphabétique du nom des réseaux internationaux, tels que repris dans la liste des membres du « Forum of firms » en avril 2012.

Les sociétés belges de révision relevant de cette catégorie ont été classées en distinguant les sociétés dont relèvent plusieurs réviseurs d'entreprises des sociétés dites « unipersonnelles ». Ces dernières sont reprises en fin de liste et sont identifiables par l'espacement introduit dans la liste des sociétés de révision. Les personnes physiques relevant de ces différentes sociétés de révision ont quant à elles été classées selon l'ordre alphabétique (qu'ils aient ou non un pouvoir de signature).

Pour ce qui concerne les autres réseaux/structures internationaux(ales), le point de départ a été l'information communiquée par les réviseurs d'entreprises par le biais du registre public. Cette information a ensuite été corroborée par les informations reprises sur les sites internet de ces réseaux/structures internationaux(ales).

Les sites internet des réseaux/structures internationaux(ales) porté(e)s à notre connaissance auxquel(le)s aucune référence n'est faite dans

le registre public des réviseurs d'entreprises ont été consultés afin de voir s'il existe (ou non) des auditeurs externes, membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, mentionnés sur ces sites internet.

En cas d'informations de nature différente, l'information publiée par le(la) réseau/structure international(e) via internet a été privilégiée eu égard aux multiples modifications observées et au faible taux de mise à jour du registre public des réviseurs d'entreprises constaté dans le cadre de l'étude précédente du Conseil supérieur en la matière⁶.

Les différentes sociétés de révision ont été classées selon le nombre de réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant du (de la) réseau/structure international(e) concerné(e), en commençant par les plus nombreux.

Les sociétés belges de révision relevant de cette catégorie ont été classées en distinguant les sociétés dont relèvent plusieurs réviseurs d'entreprises des sociétés dites « unipersonnelles ». Ces dernières sont reprises en fin de liste et sont identifiables par l'espacement introduit dans la liste des sociétés de révision. Les personnes physiques relevant de ces différentes sociétés de révision ont quant à elles été classées selon l'ordre alphabétique (qu'ils aient ou non un pouvoir de signature).

Pour ce qui concerne les structures nationales (avec ou sans dénomination), sous forme de réseau (intégré ou non) ou sous forme de cabinets, le point de départ a été l'information communiquée par les réviseurs d'entreprises par le biais du registre public. Les sites internet de ces structures ont été consultés lorsqu'ils étaient mentionnés sur le registre public ou lorsqu'ils avaient été portés à notre connaissance.

Les différentes sociétés de révision ont été classées selon le nombre de réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant de la structure nationale concernée, en commençant par les plus nombreux.

5 Rapport annuel 2010 des différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises – partie consacrée au rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques en tant que composante du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises, sous le point 3.1.3. La problématique de la structuration du secteur du révisorat d'entreprises en Belgique, sous le point f), page 166.

6 Rapport annuel 2010 des différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises – partie consacrée au rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques en tant que composante du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises, sous le point 3.1.3. La problématique de la structuration du secteur du révisorat d'entreprises en Belgique, sous le point f), page 166.

Une distinction a été faite selon que le réseau / la structure utilise (ou non) une dénomination commune, autre que le nom du cabinet de révision. Celles-ci ont été classées en premier lieu et sont suivies des structures n'utilisant pas de dénomination commune autre que le nom des réviseurs d'entreprises « fondateurs ».

Dans cette dernière catégorie, une distinction a été faite selon qu'une mention dans la rubrique « réseau » apporte (ou non) une information complémentaire. En effet, lorsque tous les réviseurs d'entreprises - personnes physiques relevant de la structure font partie d'une seule et même société de révision, la mention dans les sociétés unipersonnelles d'un éventuel « réseau » peut être faite afin d'apporter toute la clarté voulue mais n'apporte pas vraiment d'information nouvelle complémentaire. Les petites structures dans lesquelles une mention n'apporte pas spécialement d'informations complémentaires ont été classées en fin de catégorie. Les autres ont été regroupées plus avant sous une sous-catégorie intitulée « structures purement nationales sans dénomination ayant une structure « complexe » ».

Les sociétés belges de révision relevant de cette catégorie ont été classées, dans chaque sous-catégorie, en distinguant les sociétés dont relèvent plusieurs réviseurs d'entreprises des sociétés dites « unipersonnelles ». Ces dernières sont reprises en fin de liste et sont identifiables par l'espacement introduit dans la liste des sociétés de révision. Les personnes physiques relevant de ces différentes sociétés de révision ont quant à elles été classées selon l'ordre alphabétique.

En ce qui concerne ces différentes petites structures, un regroupement a été effectué, pour chaque sous-catégorie, sur la base du nombre de réviseurs d'entreprises relevant de la structure (qu'ils aient ou non un pouvoir de signature).

Les réviseurs d'entreprises travaillant seuls (ou n'ayant en tout cas pas déclaré travailler avec un confrère ou au sein d'un cabinet de révision autre qu'une société dite « unipersonnelle ») ont été regroupés en deux sous-catégories, selon qu'ils ont constitué (ou non) une société unipersonnelle.

*

* *

Malgré une sensible augmentation du pourcentage de réviseurs d'entreprises - personnes physiques ayant mentionné une éventuelle appartenance à un réseau (un peu plus de 50% d'entre eux) et ainsi que de celui des réviseurs d'entreprises - personnes morales (un peu moins de 33%), une des sources « indirectes » de classification des réviseurs d'entreprises a à nouveau été l'adresse e-mail communiquée par les réviseurs d'entreprises sur le registre public.

Il importe de souligner que si l'information reprise dans le registre public ne devait pas être correcte, les conclusions tirées dans le cadre de cette étude empirique pourraient être biaisées.

On relèvera utilement à ce propos que, sans préjudice des compétences confiées par le législateur au Procureur général en matière de registre public et à la Chambre de renvoi et de mise en état en matière de contrôle de qualité et de surveillance, il appartient à chaque réviseur d'entreprises, sous la responsabilité du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de mettre à jour l'information contenue dans le registre public, conformément aux dispositions contenues dans l'article 10 de la loi du 22 juillet 1953 et dans l'article 11 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public.

d) Corroboration des informations collectées et partant de la qualité des résultats de l'étude

Un contrôle logique a été effectué afin de s'assurer que chaque réviseur d'entreprises - personne physique et que chaque réviseur d'entreprises - personne morale soit repris dans le tableau en annexe à la présente étude.

Il ressort de ce test de validation que le travail a été effectué rigoureusement:

- En ce qui concerne les personnes morales, 4 réviseurs d'entreprises ont été comptés à deux reprises dans la mesure où ces sociétés de révision relèvent de plus d'une structure internationale et/ou nationale.
- En ce qui concerne les personnes physiques, 6 réviseurs d'entreprises ont été comptés à deux reprises dans la mesure où ils sont actifs dans une société de révision relevant de plus d'une structure internationale et/ou nationale.

Cette constatation n'est pas forcément source d'erreur ou d'illégalité dans la mesure où certains réseaux/certaines structures (inter)nationaux(ales) ne prévoient pas d'exclusive en matière d'appartenance à leur réseau/structure.

Le Conseil supérieur des Professions économiques a dès lors pu finaliser son étude et a transmis, pour information, ladite étude au Procureur général, au titre de composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises en charge du registre public des réviseurs d'entreprises. Une copie de cette étude a également été transmise à la Chambre de renvoi et de mise en état, au titre de composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises en charge du contrôle qualité et de la surveillance des réviseurs d'entreprises.

e) Cadre légal et réglementaire décrivant l'information à reprendre dans le registre public

I.

Extrait de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

«Chapitre II

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

(...)

Article 10

§ 1^{er}. Le **Conseil** tient à jour un registre public dans lequel sont enregistrés les réviseurs d'entreprises.

Les contrôleurs et entités d'audit de pays tiers enregistrés conformément à l'article 7, § 4 sont mentionnés en cette qualité dans le registre public de manière distincte.

§ 2. Les informations requises sont enregistrées sous forme électronique. Toute personne peut les consulter à tout moment sur le site internet de l'Institut.

§ 3. Chaque réviseur d'entreprises personne physique et chaque cabinet de révision est identifié dans le registre public par un numéro personnel.

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

§ 5. Les **modalités relatives à l'actualisation** et à l'accès au registre public sont **déterminées par le Roi**.

Article 11

§ 1^{er}. Seules les personnes physiques ou entités inscrites au registre public peuvent porter le titre de réviseur d'entreprises.

Les contrôleurs et entités d'audit de pays tiers enregistrés conformément à l'article 7, § 4 ne portent pas le titre de réviseur d'entreprises.

§ 2. Le Conseil peut, aux conditions prévues par le règlement d'ordre intérieur, autoriser le port du titre de réviseur d'entreprises honoraire par d'anciens réviseurs d'entreprises personnes physiques.

L'autorisation est retirée par le Conseil si les conditions mises à son octroi ne sont plus réunies. La décision de retrait est susceptible d'un recours devant la Commission d'appel et selon les modalités prévues à l'article 64, § 2.

§ 3. Les stagiaires peuvent porter le titre de réviseur d'entreprises stagiaire. Les stagiaires n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises, mais sont soumis à la surveillance et au pouvoir disciplinaire de l'Institut.»

II.

Extrait de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public

«Chapitre III

Du registre public

Section 1^{re}

Des réviseurs d'entreprises personnes physiques

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:

1° nom, domicile, groupe linguistique choisi, français ou néerlandais, année de la prestation de serment et numéro d'enregistrement;

2° **s'il y a lieu**, nom, adresse d'établissement, site internet et numéro d'enregistrement des cabinets de révision qui emploient le réviseur d'entreprises personne physique, ou avec lequel celui-ci est en relation en tant qu'associé ou autre ;

3° tout autre enregistrement en tant que contrôleur légal des comptes auprès des autorités compétentes d'autres Etats membres de l'Union européenne et comme contrôleur dans des pays tiers, en ce compris le(s) nom(s) de l'autorité (des autorités) d'enregistrement et, s'il y a lieu, le(s) numéro(s) d'enregistrement.

§ 2. Les contrôleurs de pays tiers enregistrés conformément à l'article 7, § 4 de la loi, figurent clairement dans le registre en cette qualité et non comme réviseurs d'entreprises personnes physiques.

Section 2

Des cabinets de révision

Article 10

§ 1^{er}. **Le registre public contient au moins les informations suivantes** en ce qui concerne les cabinets de révision :

1° numéro d'enregistrement, année d'inscription, nom, adresse du siège social et numéro d'entreprise auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises ;

2° forme juridique ;

3° coordonnées de contact, premier interlocuteur à contacter et, le cas échéant, adresse du site internet ;

4° adresse de chaque établissement en Belgique avec son numéro de l'unité d'établissement auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises ;

5° nom et numéro d'enregistrement de tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques employés par le cabinet de révision ou en relation en tant qu'associés ou autre ;

6° nom et adresse professionnelle de tous les propriétaires et actionnaires ;

7° nom et adresse professionnelle de tous les membres de l'organe d'administration ou de direction ;

8° **le cas échéant**, appartenance à un réseau et liste des noms et des adresses des cabinets membres de ce réseau et des entités

affiliées ou indication de l'endroit où ces informations sont accessibles au public ;

9° tout (tous) autre(s) enregistrement(s) comme cabinet d'audit auprès des autorités compétentes d'autres Etats membres et comme entité d'audit auprès de pays tiers, en ce compris le(s) nom(s) de(s) autorité(s) d'enregistrement et, s'il y a lieu, le(s) numéro(s) d'enregistrement.

§ 2. Les entités d'audit de pays tiers enregistrées conformément à l'article 7, §4 de la loi, figurent clairement dans le registre en cette qualité et non comme cabinets de révision.

Section 3

Dispositions communes

Article 11

§ 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.

§ 2. Les réviseurs d'entreprises doivent informer l'Institut aussitôt que possible de toute modification des données reprises dans le registre public. Le registre est actualisé aussitôt que possible après la notification. Ils doivent signer les données fournies. A partir du moment où existe la possibilité pour les réviseurs d'entreprises de fournir et d'actualiser les données par voie électronique, la signature peut être une signature électronique, dont le Conseil détermine les modalités.

§ 3. Le Conseil peut déterminer les modalités selon lesquelles le registre public peut, en tout ou en partie, être communiqué sous une forme imprimée à quiconque souhaite l'obtenir.

Article 12

La liste des stagiaires est tenue à jour, sous la responsabilité de la Commission du stage.

Article 13

Le Conseil peut décider que le site internet visé à l'article 11, § 1^{er} peut contenir d'autres informations pouvant intéresser les tiers, et notamment une adresse électronique.

Article 14

§ 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.

§ 2. Le dossier de toute personne physique inscrite au registre public mentionne : le numéro d'enregistrement, la date d'enregistrement, son nom, ses prénoms, son lieu et sa date de naissance, sa nationalité, son groupe linguistique choisi, français ou néerlandais.

§ 3. Le dossier de tout cabinet de révision inscrit au registre public mentionne : le numéro d'enregistrement, la date d'enregistrement, la dénomination sociale au moment de son enregistrement, la forme juridique au moment de son enregistrement, la date de constitution et le numéro d'entreprise auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises.

Outre les renseignements visés au § 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.

§ 4. Le Conseil peut en outre demander aux réviseurs d'entreprises toutes autres données utiles à l'application de l'article 32 de la loi en vue de les ajouter au dossier, ou il peut leur demander de les communiquer d'initiative.

Article 15

Les réviseurs d'entreprises communiquent spontanément à l'Institut, dans le mois, toutes modifications intervenues dans les données visées aux articles 9, 10, 13 et 14.

En ce qui concerne les données visées à l'article 14, § 4, le devoir de mise à jour à charge des réviseurs d'entreprises ne porte que sur les données communiquées par les réviseurs d'entreprises à la demande du Conseil.

Le Conseil détermine les modalités selon lesquelles les réviseurs d'entreprises peuvent être autorisés, ou obligés, à actualiser eux-mêmes, par un accès à distance sécurisé, les bases de données de l'Institut.

En ce qui concerne les procédures visées à l'article 41 de la loi, l'obligation de communication porte sur l'introduction d'une procédure, ainsi que sur toutes les décisions qui sont prises dans le cadre de cette procédure par les juridictions ou autorités qui en sont saisies. »

III.

Extraits de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

« CHAPITRE V Du Conseil

Article 16

Le Conseil peut déléguer, le cas échéant dans les conditions qu'il fixe, les tâches suivantes au Comité exécutif :

- 1° vérifier et établir si le candidat réviseur d'entreprises ou l'entité satisfait aux conditions prévues aux articles 5 à 7 de la loi, et, le cas échéant, l'admettre comme réviseur d'entreprises ;
- 2° **surveiller l'établissement et la mise à jour du registre public conformément aux règles établies par le présent règlement ;**
- 3° **assurer que les informations requises enregistrées dans le registre public sont accessibles au public comme prévu à l'article 11 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public ;**

4° approuver les contrats d'assurance couvrant la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises;

5° interjeter appel contre une décision de la Commission de discipline ou introduire un pourvoi en cassation contre une décision de la Commission d'appel;

6° engager ou licencier le personnel de l'Institut et en fixer les rémunérations;

7° désigner le membre du Conseil ou l'ancien membre du Conseil chargé de représenter le Conseil en cas de perquisition au domicile d'un réviseur d'entreprises.

(...)

CHAPITRE VI

Des fonctions de président, de vice-président, de secrétaire et de trésorier

(...)

Article 28

Les secrétaires surveillent l'organisation et le fonctionnement du secrétariat, **la tenue à jour du registre public** et la conservation des archives. Ils sont chargés du secrétariat de l'assemblée générale. Ils préparent les assemblées générales et les réunions du Conseil, ainsi que les procès-verbaux correspondants.

(...)

CHAPITRE VIII

Des informations périodiques à fournir par les réviseurs d'entreprises

Article 31

§ 1^{er}. Les réviseurs d'entreprises informent l'Institut des missions qu'ils accomplissent ou ont accomplies dans le cadre de leur activité professionnelle.

§ 2. Les réviseurs d'entreprises exerçant un ou plusieurs mandats de commissaire auprès d'entités d'intérêt public **communiquent annuellement à l'Institut l'hyperlien vers la partie du site internet dans laquelle sont publiées les informations visées à l'article 15 de la loi.**

§ 3. Le Conseil détermine la forme, le contenu détaillé et la périodicité des informations visées aux paragraphes 1 et 2.

§ 4. Les réviseurs d'entreprises personnes physiques dont l'activité s'exerce au travers d'un cabinet de révision, inscrit au registre public, sont dispensés des obligations prévues aux paragraphes précédents, lorsqu'ils exercent leur activité professionnelle dans leur totalité au sein de ce cabinet.»

f) Synthèse des résultats de cette étude en ce qui concerne la structure du secteur de l'audit externe en Belgique

Regroupement des réviseurs d'entreprises

Les résultats complets de l'étude effectuée par le Conseil supérieur sont repris en annexe à la présente étude.

Une synthèse de cette classification a également été effectuée et est reprise ci-après :

Réseaux internationaux membres du « Forum of firms »	Nombre de réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce réseau
PricewaterhouseCoopers Int.	77 réviseurs d'entreprises
KPMG Internat. Cooperative	69 réviseurs d'entreprises
Ernst & Young Global Limited	65 réviseurs d'entreprises
Deloitte Touche Tohmatsu Int	64 réviseurs d'entreprises
<i>Sous-total « Big 4 »</i>	<i>275 réviseurs d'entreprises</i>
BDO	53 réviseurs d'entreprises
RSM International Limited	29 réviseurs d'entreprises
<i>Sous-total « Moyen + »</i>	<i>82 réviseurs d'entreprises</i>
Mazars	23 réviseurs d'entreprises
IECnet	22 réviseurs d'entreprises
Nexia International	20 réviseurs d'entreprises
Crowe Horwath International	19 réviseurs d'entreprises
Moore Stephens Internat Ltd	18 réviseurs d'entreprises
PKF International Limited	18 réviseurs d'entreprises
Grant Thornton Internat Ltd	14 réviseurs d'entreprises
Kreston International	13 réviseurs d'entreprises
Baker Tilly International	12 réviseurs d'entreprises
JPA International	08 réviseurs d'entreprises
HLB International	07 réviseurs d'entreprises
UHY International Limited	05 réviseurs d'entreprises
Russell Bedford International	04 réviseurs d'entreprises
JHI	02 réviseurs d'entreprises
<i>Sous-total « Moyen - »</i>	<i>185 réviseurs d'entreprises</i>
Constantin Associates Network	Nouveau réseau international n'ayant pas de représentant en Belgique
SMS Latinoamérica	Pas de représentant en Belgique (réseau propre à l'Amérique latine)
Talal Abu Ghazaleh & Co. International (TAGI)	Pas de représentant en Belgique (réseau propre aux pays arabes)
Total	542 réviseurs relevant de cabinets d'audit, membres du « Forum of firms »

<i>Autres réseaux internationaux/ structures internationales, non membres du «Forum of firms»</i>	<i>Nombre de réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce réseau / cette structure</i>
Leading Edge Alliance	08 réviseurs d'entreprises
CPA Associates International	07 réviseurs d'entreprises
I2AN	07 réviseurs d'entreprises
IGAL	07 réviseurs d'entreprises
INAA Group	07 réviseurs d'entreprises
INPACT Audit Limited	07 réviseurs d'entreprises
BKR	06 réviseurs d'entreprises
Morison International	06 réviseurs d'entreprises
IGAF Polaris	05 réviseurs d'entreprises
ACF Group	04 réviseurs d'entreprises
Eura Audit International	04 réviseurs d'entreprises
AGN International	03 réviseurs d'entreprises
IAPA	03 réviseurs d'entreprises
MGI	03 réviseurs d'entreprises
DFK International	02 réviseurs d'entreprises
DSA International	01 réviseur d'entreprises
Ecovis Global	01 réviseur d'entreprises
Fidunion	01 réviseur d'entreprises

	82 réviseurs relevant de cabinets d'audit membres de réseaux/structures internationaux(ales) (autres que ceux/celles qui sont membres du «Forum of firms»)
--	---

<i>Structures purement nationales ayant une dénomination particulière</i>	<i>Nombre de réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ces structures purement nationales</i>
BCPA	09 réviseurs d'entreprises
FCG-audit	06 réviseurs d'entreprises
Auditas Bedrijfsrevisoren	05 réviseurs d'entreprises
BBDH-Bedrijfsrevisoren	05 réviseurs d'entreprises
L.M.	05 réviseurs d'entreprises
BDK	03 réviseurs d'entreprises
BMA	03 réviseurs d'entreprises
DSD	03 réviseurs d'entreprises
HNC°	03 réviseurs d'entreprises
LMDC	03 réviseurs d'entreprises
MDA Bedrijfsrevisoren	03 réviseurs d'entreprises
VCLJ	03 réviseurs d'entreprises
VPC Réviseurs d'entreprises	03 réviseurs d'entreprises

DCB	02 réviseurs d'entreprises
DM audit	02 réviseurs d'entreprises
DPO	02 réviseurs d'entreprises
EFRE	02 réviseurs d'entreprises
GDP	01 réviseur d'entreprises
THG	01 réviseur d'entreprises

	64 réviseurs relevant de structures purement nationales ayant une dénomination particulière
--	--

Structures purement nationales n'employant pas de dénomination particulière	Nombre de réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ces structures purement nationales
1 cabinet de 10 réviseurs	10 réviseurs d'entreprises
1 cabinet de 5 réviseurs	05 réviseurs d'entreprises
1 cabinet de 4 réviseurs	04 réviseurs d'entreprises
7 cabinets de 3 réviseurs	21 réviseurs d'entreprises
27 cabinets de 2 réviseurs	54 réviseurs d'entreprises

	94 réviseurs relevant de structures purement nationales n'ayant pas de dénomination particulière
--	---

Réviseurs d'entreprises travaillant seuls	Nombre de réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge travaillant seul(s)
Société unipersonnelle	63 réviseurs d'entreprises
Pas de société	62 réviseurs d'entreprises

	125 réviseurs travaillant seuls
--	--

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

Sous-total « Big 4 »	275 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Moyen + »	082 réviseurs d'entreprises
Sous-total « Moyen - »	185 réviseurs d'entreprises
Total	542 réviseurs relevant de cabinets d'audit, membres du « Forum of firms »

	82 réviseurs relevant de cabinets d'audit membres de réseaux/structures internationaux(ales) (autres que ceux/ celles qui sont membres du « Forum of firms »)
--	---

	64 réviseurs relevant de structures purement nationales ayant une dénomination particulière
--	---

	94 réviseurs relevant de structures purement nationales n'ayant pas de dénomination particulière
	125 réviseurs travaillant seuls

Total	907 réviseurs actifs
--------------	-----------------------------

Total du registre public	901 réviseurs actifs
---------------------------------	-----------------------------

Ecart de 6	<p>Cet écart peut s'expliquer comme suit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • CLYBOUW André figure à deux reprises dans l'étude dans la mesure où tant le site internet de IGAL que l'information relative à PKF reprise sur le registre public mentionnent le cabinet d'audit de ce réviseur d'entreprises comme contact au niveau national/faisant partie de la structure; • CLYBOUW Arnaud figure à deux reprises dans l'étude dans la mesure où tant le site internet de IGAL que l'information relative à PKF reprise sur le registre public mentionnent le cabinet d'audit de CLYBOUW André comme contact au niveau national/faisant partie de la structure; • FRANCEUS Bart figure à deux reprises dans l'étude dans la mesure où tant le site internet de IGAF Polaris que celui d'Ecovis mentionnent ce réviseur d'entreprises comme contact au niveau national; • NIJS Karel figure à deux reprises dans l'étude dans la mesure où tant le site internet de IGAL que l'information relative à PKF reprise sur le registre public mentionnent le cabinet d'audit de CLYBOUW André comme contact au niveau national/faisant partie de la structure; • PRIGNON Jean-Louis figure à deux reprises dans l'étude dans la mesure où tant le cabinet représentant au niveau national Crowe Horwath que VPC mentionnent ce réviseur d'entreprises faisant partie de la structure; • VAN ASBROECK René figure à deux reprises dans l'étude dans la mesure où le cabinet d'audit de ce réviseur d'entreprises figure comme contact au niveau national de Kreston International et est repris sur le registre public du cabinet de révision considéré comme personne de contact de Leading Edge Alliance
------------	---

On relèvera utilement que cette double appartenance ne pose pas en soi problème pour autant que la «structure» (qu'il s'agisse ou non d'un

réseau (intégré ou non)) internationale n'exige pas une exclusivité dans l'appartenance à sa structure.

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



Comparé à la situation l'an dernier, à la même date, on observe une augmentation de la proportion des réviseurs d'entreprises qui ne sont pas à considérer comme étant « actif ».

Pour rappel, depuis juin 2010, le registre des personnes physiques est subdivisé en trois catégories :

- les réviseurs d'entreprises qui peuvent effectuer des missions révisorales ;
- les réviseurs d'entreprises qui sont temporairement empêchés d'effectuer des missions révisorales pour des raisons d'incompatibilité, telles que visées à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 ;
- les réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas exercer de missions révisorales ou qui ne peuvent pas exercer des missions révisorales

pour d'autres raisons légales que celles énumérées dans l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953.

A la fin du mois d'avril 2012, ces trois catégories se présentaient comme suit :

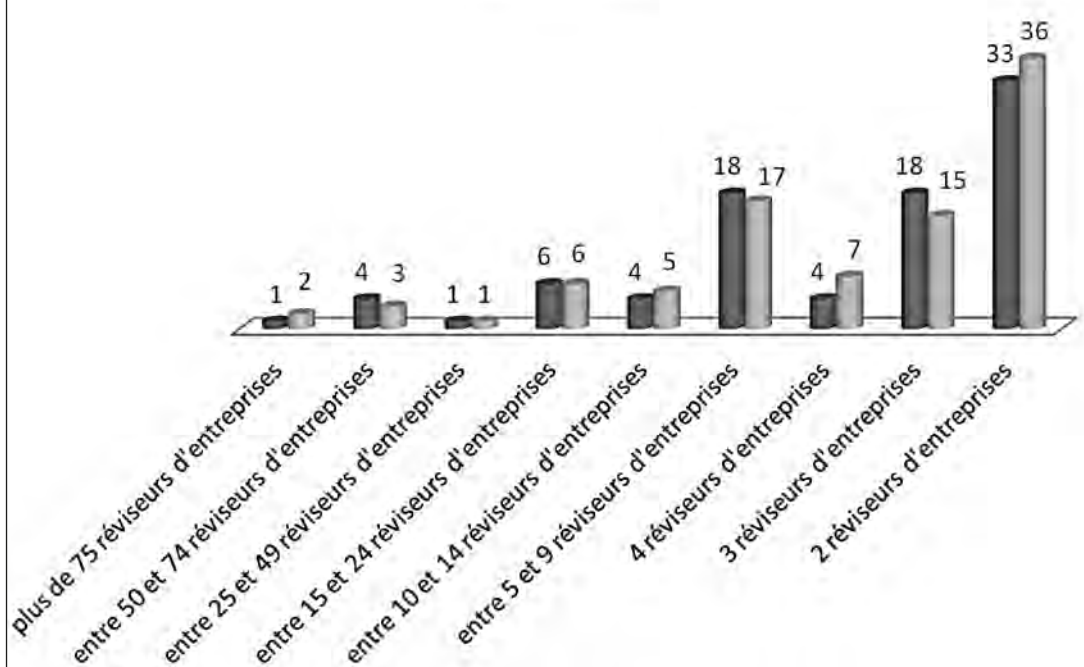
- réviseurs « actifs » : 901 personnes
- réviseurs « empêchés » au sens de l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 : 122 personnes
- réviseurs ne souhaitant pas exercer de missions révisorales : 14 personnes

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



Regroupements de réviseurs d'entreprises occupant

■ 2012 ■ 2011

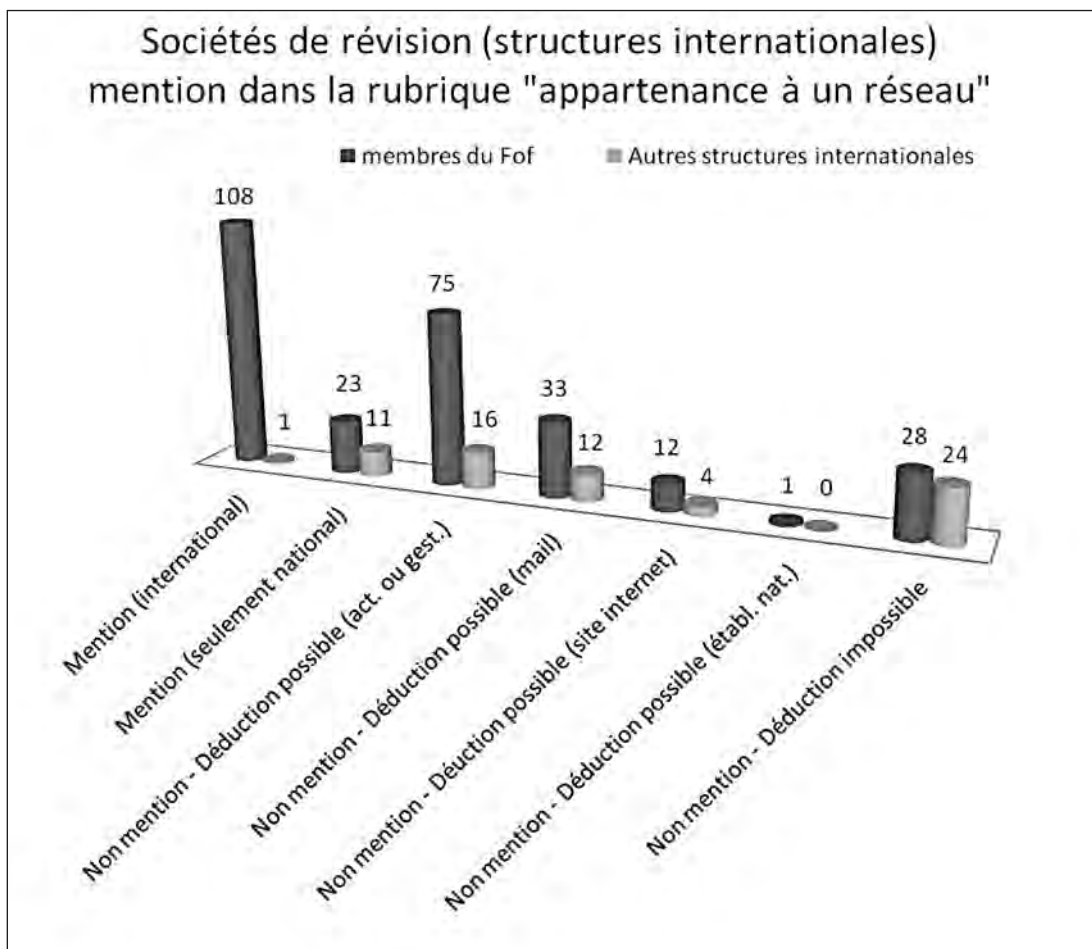


On relèvera une relative stabilité entre 2012 et 2011, en dehors d'un cabinet de révision, membre des « Big 4 » passé de la catégorie des plus de 75 réviseurs à la catégorie inférieure (entre 50 et 74 réviseurs d'entreprises).

Informations fournies en termes d'appartenance à un réseau ou une structure

Sociétés de révision

Si l'on considère les sociétés de révision relevant des catégories «réviseurs relevant de réseaux membres du «Forum of firms»» et «les réviseurs relevant d'autres réseaux/structures internationaux(ales)», on peut distinguer la nature de l'information qui est fournie dans le registre public permettant d'identifier ou de déduire l'appartenance à une structure quelconque comme suit:



On peut encore synthétiser davantage les résultats obtenus comme suit :



Cette différence de résultat peut en partie être expliquée par le fait que pour la seconde catégorie (structures internationales, autres que celles relevant du « *Forum of firms* »), l'utilisation de la dénomination internationale est moins fréquente (en particulier lorsqu'elle diffère de celle connue au niveau national). Les déductions par le biais de la société de révision ou de l'e-mail sont dès lors rendues plus difficiles.

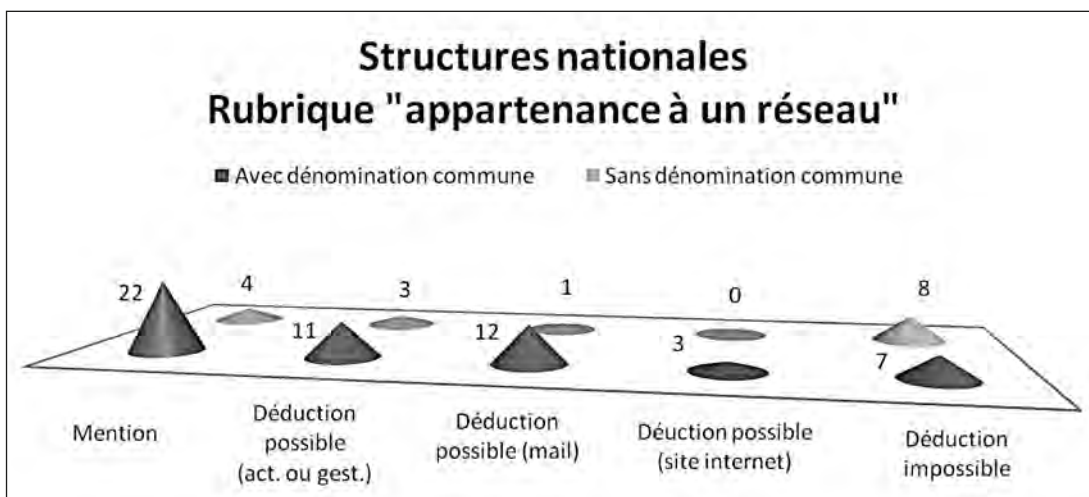
Comparé à l'étude effectuée l'an dernier, clôturée à la même date, la quantité et la qualité

des mentions se sont améliorées en particulier à la suite d'une « politique » standardisée mise en place par deux structures nationales relevant de réseaux internationaux membres du « *Forum of firms* » (Deloitte et Baker Tilly). Il en résulte une réduction de la quote-part des déductions possibles uniquement par la mention d'une société de révision ou de l'e-mail du professionnel et une augmentation des mentions dans la rubrique *ad hoc* du registre public des réviseurs d'entreprises. Ce phénomène est encore plus

marqué au niveau des réviseurs d'entreprises personnes physiques pour lesquels les résultats de l'an dernier étaient très décevants (moins de 5% des réviseurs d'entreprises - personnes physiques faisaient mention d'une quelconque appartenance à une structure, qu'elle soit de nature purement nationale ou ayant des liens avec des structures d'ampleur internationale).

Si l'on considère ces structures purement nationales ayant une dénomination spécifique

(autre que le nom des réviseurs d'entreprises) et les structures purement nationales sans dénomination ayant une structure « complexe » (à savoir les structures autres que celles dans lesquelles tous les réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant de la structure font partie d'une seule et même société de révision inscrite au registre public des réviseurs d'entreprises), on peut distinguer la nature de l'information qui est fournie dans le registre public permettant d'identifier ou de déduire l'appartenance à une structure quelconque comme suit:



On peut encore synthétiser davantage les résultats obtenus comme suit:

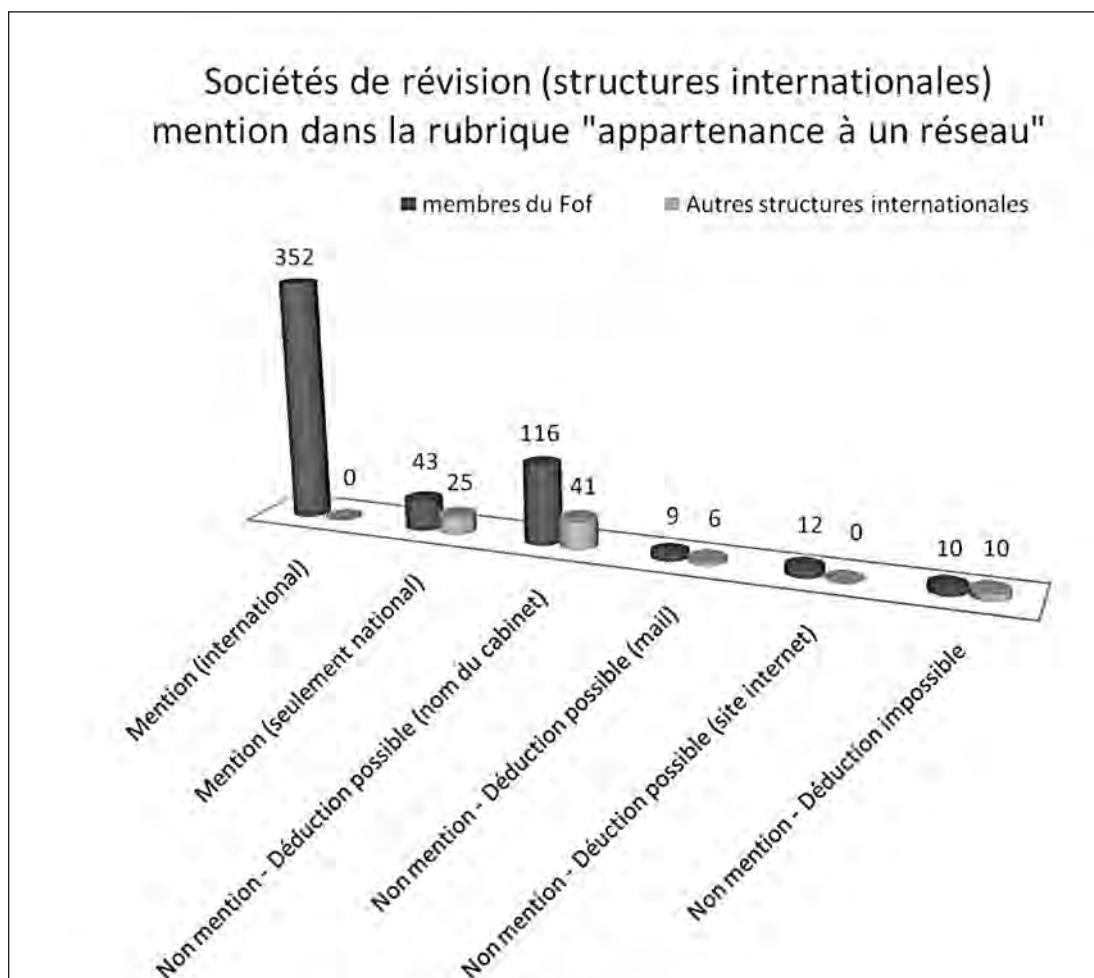


Informations fournies en termes d'appartenance à un réseau ou une structure

Réviseurs d'entreprises – personnes physiques

Si l'on considère les réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant des catégories «réviseurs relevant de réseaux membres du

«Forum of firms»» et «les réviseurs relevant d'autres réseaux/structures internationales)», on peut distinguer la nature de l'information qui est fournie dans le registre public permettant d'identifier ou de déduire l'appartenance à une structure quelconque comme suit:



On peut encore synthétiser davantage les résultats obtenus comme suit :

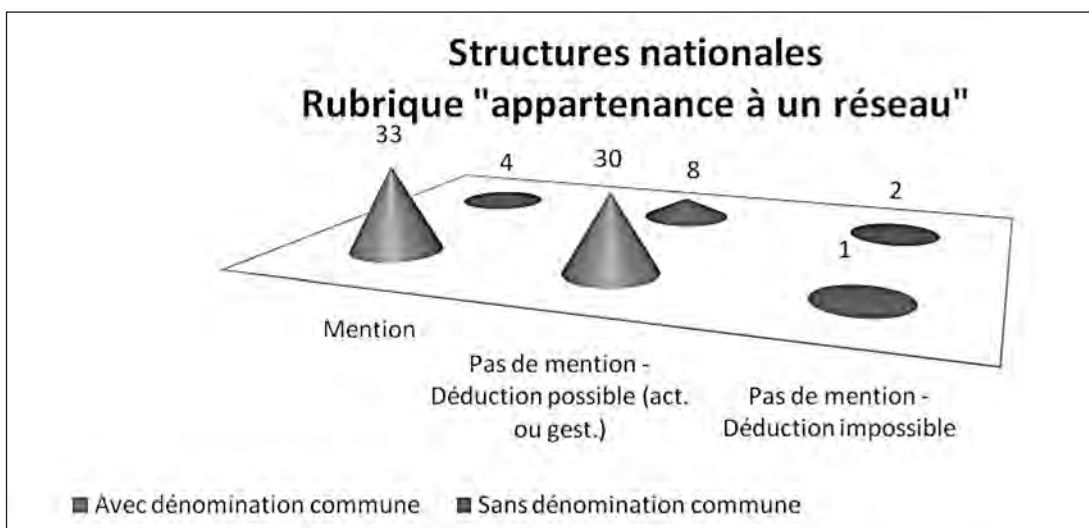


Cette différence de résultat peut à nouveau en partie être expliquée par le fait que pour la seconde catégorie (structures internationales, autres que celles relevant du « Forum of firms »), l'utilisation de la dénomination internationale est moins fréquente (en particulier lorsqu'elle diffère de celle connue au niveau national). Les déductions par le biais de la société de révision ou de l'e-mail sont dès lors rendues plus difficiles.

Si l'on considère ces structures purement nationales ayant une dénomination spécifique (autre que le nom des réviseurs d'entreprises) et les structures purement nationales sans dénomination ayant une structure « complexe » (à savoir les structures autres que celles dans lesquelles tous les réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant de la structure font partie d'une seule et même société de révision inscrite au registre public des réviseurs d'entre-

prises), on peut distinguer la nature de l'information qui est fournie dans le registre public des réviseurs d'entreprises – personnes physiques

permettant d'identifier ou de déduire l'appartenance à une structure quelconque comme suit:



On peut encore synthétiser davantage les résultats obtenus comme suit:



Informations reprises sur le registre public

Impossibilité de savoir quels réviseurs peuvent représenter un cabinet de révision

Le Conseil supérieur des Professions économiques constate au terme de son étude qu'il n'est pas possible, au départ du registre public des réviseurs d'entreprises, d'identifier quels sont les réviseurs d'entreprises qui ont un pouvoir de signature et partant peuvent engager le cabinet de révision pour lequel ils travaillent.

En effet, la rubrique du registre public des réviseurs d'entreprises – personnes morales, inti-

tulée «*Tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques employés par le cabinet de révision ou en relation en tant qu'associés (réviseurs d'entreprises personnes physiques qui apportent leur activité professionnelle au cabinet de révision) ou autres*» ne permet pas de faire la différence entre les réviseurs d'entreprises qui ont un pouvoir de signature de ceux qui n'en ont pas.

Il ressort de la communication du 14 juin 2010 que, d'après le Conseil de l'IRE, les réviseurs n'ayant pas de pouvoir de signature, devraient figurer dans la troisième catégorie créée en 2010 dans le registre public des réviseurs

d'entreprises – personnes physiques, à savoir «les réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas exercer de missions révisorales ou qui ne peuvent pas exercer des missions révisorales pour d'autres raisons légales que celles énumérées dans l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953».

Dans la mesure où cette catégorie du registre public des réviseurs d'entreprises, créée en juin 2010, ne comporte que 14 réviseurs d'entreprises à la fin du mois d'avril 2012, on peut en déduire que les réviseurs concernés n'ont pas appliqué la prescription (non contraignante, rappelons-le) contenue dans la communication du 14 juin 2010.

Le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait de disposer d'une mesure claire en la matière afin de permettre à tout un chacun de disposer de l'information voulue permettant d'assurer la sécurité juridique légitimement attendue.

En effet, à ce jour, seuls les statuts des cabinets de révision mentionnent les critères internes au cabinet pour déterminer quels réviseurs d'entreprises ont un pouvoir de signature. On relèvera, à ce propos, que ces statuts doivent être transmis à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises au moment de la demande d'enregistrement dudit cabinet sur le registre public des réviseurs d'entreprises.

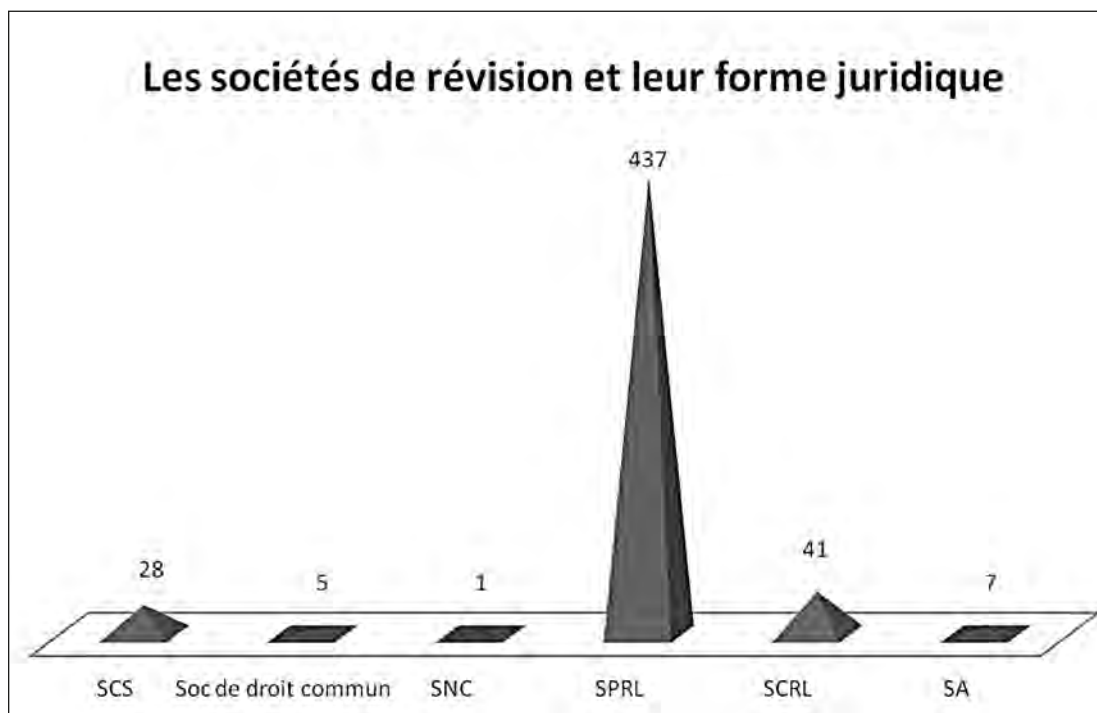
Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, qu'au moment de la désignation d'un réviseur d'entreprises au titre de contrôleur légal des comptes, les responsables de l'entreprise puissent disposer d'une information claire quant aux réviseurs qui peuvent réellement représenter une société de révision.

Informations reprises sur le registre public

Typologie des sociétés de révision reprises sur le registre public des réviseurs d'entreprises

A l'aune de l'étude empirique effectuée au départ du registre public, il convient de relever qu'une très large majorité de sociétés sont des sociétés à responsabilité limitée: 41 SCRL (dont 8 sont des sociétés unipersonnelles de réviseurs), 437 SPRL (dont 363 sont des sociétés unipersonnelles de réviseurs) et 7 SA (dont 5 sont des sociétés unipersonnelles). Quelques sociétés à responsabilité illimitée figurent également au registre public: 28 SCS (toutes des sociétés unipersonnelles de réviseurs), 1 SNC et 5 sociétés de droit commun (Soc. de droit commun ou SdeDC, ci-après).

Schématiquement, la typologie des sociétés de révision se présente comme suit:



On peut affiner cette information globale en distinguant les différentes catégories retenues ci-

avant, même si l'ultra-prédominance des SPRL rend une quelconque analyse peu pertinente :

	SCRL	SNC	SPRL	SCS	SA	SdeDC	Total
Structures, membres du « <i>Forum of firms</i> »	27	0	225	26	1	1	280
Autres «structures» internationales (réseaux / associations)	7	0	52	1	6	2	68
Structures purement nationales avec dénomination	4	1	50	0	0	0	55
Petites structures nationales sans dénomination	3	0	43	0	0	2	48
Réviseurs travaillant seuls	0	0	64	1	0	0	65
Total	41	1	437	28	7	5	519

On relèvera que le nombre total de cabinets de révision dans ce tableau s'élève à 519 alors que le nombre total s'élève à 515. Ceci résulte du fait que 4 sociétés de révision ont été comptabili-

sées à deux reprises eu égard au fait que celles-ci relèvent de deux structures répertoriées dans des catégories différentes.

Informations reprises sur le registre public

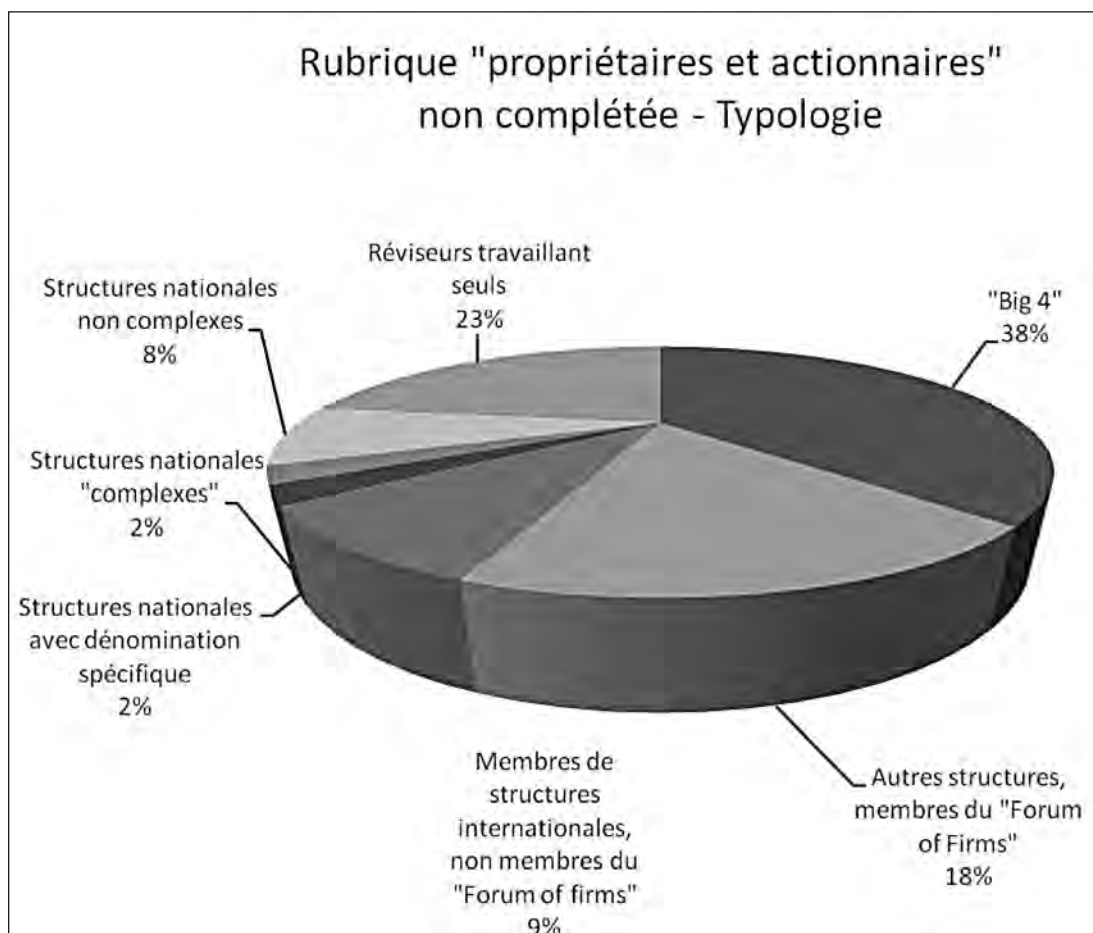
Typologie de la nationalité de l'actionariat

Sur les 515 sociétés de révision, il est regrettable de constater que 88 (soit plus de 17%) ne mentionnent aucune information quant à l'actionariat de leur société.

Pour l'essentiel, les actionnaires des sociétés de révision sont de nationalité belge. Parmi les sociétés de révision dont l'information est complétée, on relèvera :

- deux sociétés détenues à 100% par des actionnaires étrangers (France) ;
- cinq sociétés ont un actionariat mixte :
 - o deux sociétés de révision ont un actionnaire de Grande-Bretagne ;
 - o trois ont un actionariat du Grand-Duché de Luxembourg.

L'analyse des 88 sociétés de révision n'ayant pas complété la rubrique «propriétaires et actionnaires» du registre public permet de relever la typologie suivante :



Informations reprises sur le registre public

Typologie de la nationalité des gestionnaires

Sur les 515 sociétés de révision, 7 ne mentionnent aucune information quant aux gestionnaires de leur société. Les autres sociétés de révision ont des gestionnaires de nationalité belge (réviseurs d'entreprises ou non). Une seule société de révision a délégué sa gestion en partie à des personnes résidant à l'étranger.

Informations reprises sur le registre public

Rubrique «réviseur d'entreprises» non complétée

On relèvera que 8 sociétés de révision sur les 515 (soit un peu plus de 1,5% des sociétés) ne semblent pas avoir de réviseur d'entreprises inscrit sur le registre public des réviseurs d'entreprises qui soit en mesure d'effectuer des missions de contrôle légal des comptes ... la rubrique étant à tout le moins non complétée.

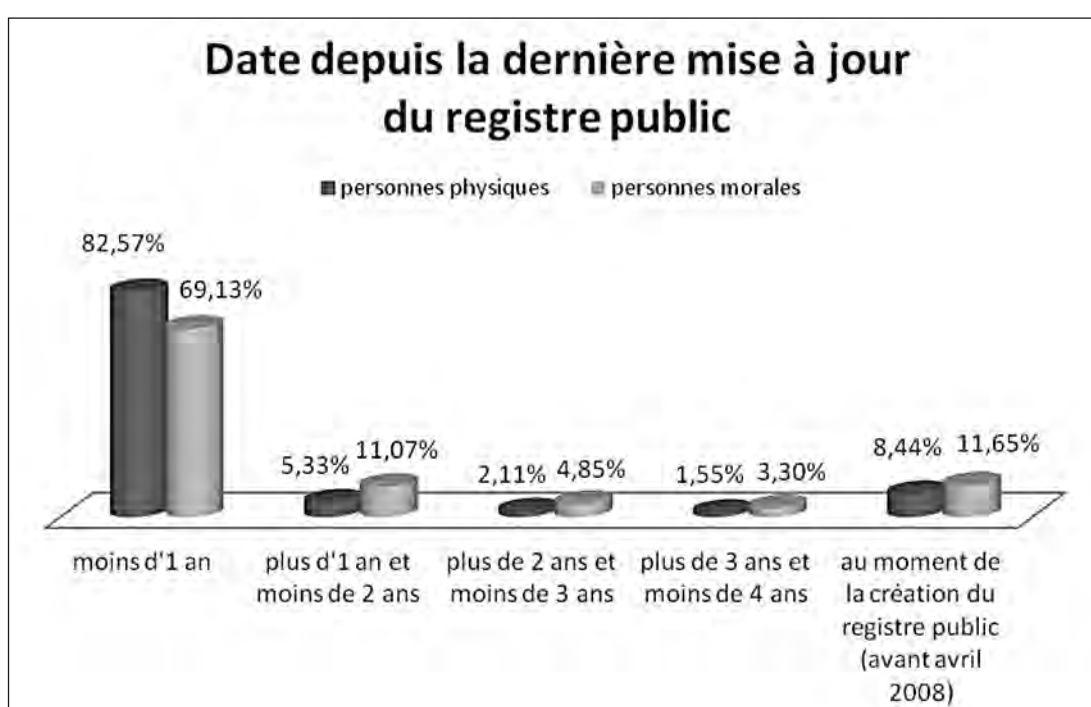
Informations reprises sur le registre public

Fréquence de mise à jour du registre public

Contrairement à ce qui avait été constaté les deux années précédentes, la fréquence de mise à jour dudit registre public s'est fortement accrue, que ce soit pour les réviseurs d'entreprises – personnes physiques ou pour les réviseurs d'entreprises – personnes morales:

Dernière mise à jour	Réviseurs d'entreprises - personnes physiques	Réviseurs d'entreprises - personnes morales
Avant fin avril 2008	8,44 %	11,65 %
Mai 2008 – Avril 2009	1,55 %	3,30 %
Mai 2009 – Avril 2010	2,11 %	4,85 %
Mai 2010 – Avril 2011	5,33 %	11,07 %
Mai 2011 – Avril 2012	82,57 %	69,13 %
Total	100,00 %	100,00 %

De manière schématique, l'information peut être présentée comme suit :



En examinant le détail des dates de dernière mise à jour du registre public, on relève qu'une grande majorité des réviseurs d'entreprises (tant personnes physiques que personnes morales) ont procédé à la mise à jour des (de certaines) informations reprises sur le registre public ou ont validé le fait que l'information est toujours correcte et ne nécessite pas d'adaptation.

Cette modification est à tout le moins à mettre en relation avec la circulaire 2011/9 adoptée le 14 juillet 2011 par le Conseil de l'IRE visant à inciter à la mise à jour plus régulière du registre public par l'envoi périodique d'un courriel aux réviseurs d'entreprises n'ayant pas mis à jour les données reprises dans le registre public pendant au moins un an.

Informations reprises sur le registre public

Typologie des regroupements de réviseurs selon leur sexe

Dans le cadre de son étude arrêtée fin avril 2012, le Conseil supérieur a souhaité examiner de manière plus spécifique la population des réviseurs d'entreprises en fonction de leur sexe.

La population totale des réviseurs d'entreprises « actifs », soit 901 réviseurs d'entreprises a été ventilée en différentes catégories :

- réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant des « Big 4 » ;
- réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant d'un cabinet de révision lié à un

réseau international, membre du « *Forum of firms* », autre que les « *Big 4* »;

Dans cette catégorie, une distinction a été faite selon qu'une seule structure au niveau national est membre de ce réseau international ou que plusieurs structures au niveau national sont membres de ce réseau international.

- réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant d'un cabinet de révision lié à un réseau/structure international(e), non membre du « *Forum of firms* »;

Dans cette catégorie, une distinction a été faite selon qu'une seule structure au niveau national est membre de ce(tte) réseau/structure international(e) ou que plusieurs structures au niveau national sont membres de ce(tte) réseau/structure international(e).

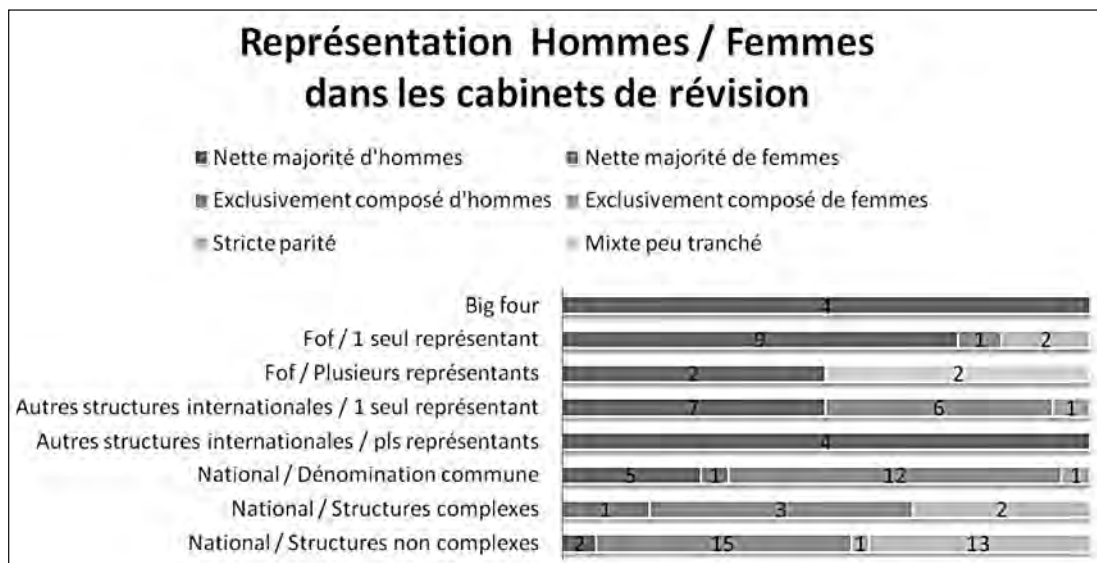
- réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant d'un cabinet de révision non lié à un

réseau/structure international(e), utilisant une dénomination commune (autre que le nom des réviseurs d'entreprises associés);

- réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant d'un cabinet de révision non lié à un réseau/structure international(e), n'utilisant pas une dénomination commune (autre que le nom des réviseurs d'entreprises associés) et dont la structure est considérée comme « complexe » (telle que définie ci-avant);

- réviseurs d'entreprises – personnes physiques relevant d'un cabinet de révision non lié à un réseau/structure international(e), n'utilisant pas une dénomination commune (autre que le nom des réviseurs d'entreprises associés) et dont la structure n'est pas à considérer comme étant « complexe ».

Les résultats peuvent être synthétisés comme suit:



Outre le fait que la profession est encore très largement « masculine », différentes constatations peuvent être relevées :

- Dans les plus grosses structures, une nette majorité d'hommes est à relever.
- Quasiment tous les cabinets de révision occupent plus d'hommes réviseurs d'entreprises que de femmes ayant cette qualité. Parmi ces cabinets, 45 sont composés exclusivement de réviseurs d'entreprises de sexe masculin.

- Seuls trois cabinets de révision occupent plus de femmes réviseurs d'entreprises que d'hommes ayant cette qualité. Parmi ces trois cabinets, un seul est composé exclusivement de réviseurs d'entreprises de sexe féminin.

- La stricte parité est plus particulièrement observée dans les plus petites structures de type « purement national / structure non complexe ». Ceci tient notamment du fait que l'on retrouve dans cette catégorie la plupart des structures composées de deux réviseurs d'entreprises.

Structure du secteur de l'audit externe en Belgique

Disclaimer

Le Conseil supérieur des Professions économiques a effectué cette étude, en prenant toutes les mesures de précaution possibles, au départ d'informations publiques disponibles sur internet en date du 30 avril 2012 et, plus particulièrement, les informations mises à disposition par les structures internationales elles-mêmes (que ce soient des réseaux intégrés ou non), par les réviseurs d'entreprises via leurs sites internet ainsi que la version électronique du registre public des réviseurs d'entreprises belge.

L'étude du Conseil supérieur ne vise en aucune manière à déterminer si une structure (qu'elle soit purement nationale ou qu'elle ait un lien avec une structure internationale) répond (ou non) à une quelconque définition de «réseau», qu'il soit intégré ou non. Il a été supposé que les structures internationales faisant partie du «Forum of firms» sont à tout le moins des réseaux eu égard à la charte dudit «Forum of firms».

Le Conseil supérieur ne peut cependant garantir que cette étude empirique, effectuée à des fins purement scientifiques, est exempte de toute erreur ou information manquante dans la mesure où elle est fondée exclusivement sur des informations mises à disposition sur internet par les professionnels et les organisations dont ils relèvent.

Le Conseil supérieur ne peut dès lors être tenu pour responsable pour un éventuel préjudice qui, d'une manière ou d'une autre, pourrait être causé par l'utilisation de cette information par quiconque.

Liste des 23 membres du «Forum of firms» en date du 30 avril 2012

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Nombre de réviseurs relevant de ces réseaux

Réseaux internationaux membres du «Forum of firms»	Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce réseau	Total
Baker Tilly International Ltd	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA Baker Tilly Belgium Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Baker Tilly Dorthu, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Anne Dorthu, Réviseur d'Entreprises	
	BVBA Jan Smits Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	12
	AELBRECHT Jos, BEIRNAERT Dominik, COBERT Filip, DE BLANDER Christel, DORTHU Anne, DORTHU Joseph, MERTENS Els, MEYVAERT Steven, SMITS Jan, VAN DE WALLE Wim, WAETERLOOS Willem, WEYERS Peter	
BDO	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA BDO Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (9 établissements)	
	CVBA – SCRL BDO DFSA Réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	BVBA BDO OBV Bedrijfsrevisoren	

	BVBA Catry & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Cleppe, Keunen & Partners	
	BVBA De Cooman J. & C°	
	SPRL DELVAUX Réviseur(s) d'entreprises	
	SPRL Jean-Guy Didier (2 établissements)	
	SPRL F. Fank & C°	
	BVBA H. Herijgers & C°	
	BVBA – SPRL Noëlle Lucas & C°	
	BVBA Gert Maris Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Molenaers	
	SPRL François Parent, Réviseur d'entreprises	
	SPRL M. Tefnin & C°	
	BVBA Marleen Theunis & C°	
	BVBA Maaïke 't Jampens Bedrijfsrevisor	
	BVBA Van Brussel & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	53
	ANNICK Luc, ANTONELLI Cédric, BLANCHE Philippe, BRAET Chrissy, CARON Franky, CATRY Veerle, CLAES Gert, CLAEYS Bruno, COLSON Christophe, DAMSEAUX Eric, DE BRABANDER Koen, DE COOMAN Johan, DELBEKE Michaël, DELVAUX Pierre, DE POTTER Frederik, DIDIER Jean-Guy, DIDONE Evelyne, FANK Félix, FRONVILLE Hugues, GRIGNARD Michel, HAY Barbara, HERIJGERS Hendrikus, HUBAIN Benoît, IDRISSE SERGHINI Abdellah, IGODT Kris, KEGELS Bert, KILESSÉ André, LENAERTS David, LUCAS Noëlle, MARIS Gert, MATTART Cédric, MILIS Dominique, MOLENAERS Stefan, PARENT François, POUSEELE Bertin, POUSEELE Bruno, SANTENS Veerle, SASSEN Veerle, SCHELLEKENS Alain, SERVAIS Jean-Louis, STREEL Alexandre, TEFNIN Michel, THEUNIS Marleen, THUYSSBAERT Erik, 'T JAMPENS Maaïke, TOUSSAINT Sonia, VAN BRUSSEL Lieven, VAN BUYNDER Tine, VANDEWALLE Peter, VENKEN Philippe, VERHAEGHE Valérie, VERVAECK Philip, WILMOTS Hans	
Constantin Associates Network	Réseau international n'ayant pas de représentant en Belgique ayant le titre de réviseur d'entreprises	
Crowe Horwath International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA Callens, Pirenne, Theunissen & C°, Bedrijfsrevisoren (7 établissements)	
	SPRL F.A. Wilmet et Cie	
	CVBA – SCRL Callens, Theunissen, & C° (5 établissements)	
	Maatschap – Société de droit commun Callens, Theunissen, Wilmet & Partners	
	SPRL Pierre Bogaerts & C°	
	BVBA De Ceuster Ann Bedrijfsrevisor	
	BVBA Derycke, Catry & C°, bedrijfsrevisoren	
	SPRL J. Laurent, réviseur d'entreprises	
	BVBA Marc Maris – Bedrijfsrevisor (2 établissements)	
	SPRL Jean-Louis Prignon, réviseur d'entreprises (2 établissements)	
	BVBA Ken Snoeks Bedrijfsrevisor	
	BVBA Roger Tiest & C°	
	BVBA Van Brabant & C°	
	BVBA Kris Waterschoot Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	19
	ADINS Günther, BEKKERS Ann, BOGAERTS Pierre, CALLENS Boudewijn, CALLENS Philip, CARIS Ludo, DE CEUSTER Ann, DERYCKE Martin, LAURENT Jean, LUSSON Nathalie, MARIS Marc Eugène, PRIGNON Jean-Louis, SNOEKS Ken, THEUNISSEN Baudouin, THEUNISSEN Cécile, TIEST Roger, VAN BRABANT Jan, WATERSCHOOT Kris, WILMET Francis	
Deloitte Touche Tohmatsu Ltd	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA Deloitte Bedrijfsrevisoren (5 établissements)	

	BVBA – SPRL Corine Magnin SPRL	
	BVBA William Blomme	
	BVBA - SPRL Pierre-Hugues Bonnefoy-Cudraz Réviseur d'entreprises	
	SPRL Didier Boon	
	BVBA – SPRL Laurent Boxus Réviseur d'entreprises	
	BVBA Joël Brehmen	
	BVBA Dirk Cleymans	
	BVBA Kathleen De Brabander	
	BVBA Fabio De Clercq	
	BVBA – SPRL Yves Dehogne	
	BVBA Kurt Dehoorne	
	BVBA Ludo De Keulenaer (2 établissements)	
	BVBA Mario Dekeyser	
	BVBA Bernard De Meulemeester	
	SPRL Michel Denayer	
	BVBA – SPRL Patrick De Schutter	
	BVBA Gino Desmet	
	BVBA Bart Dewael	
	BVBA – SPRL Marie-Noëlle Godeau – Réviseur d'entreprises	
	BVBA Jurgen Kesselaers	
	BVBA Daniel Kroes	
	BVBA Philip Maeyaert	
	BVBA Rik Neckebroeck	
	BVBA – SPRL Eric Nys – Réviseur d'entreprises	
	BVBA Dominique Roux	
	BVBA Luc Van Coppenolle, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Gert Vanhees	
	BVBA Dirk Van Vlaenderen	
	BVBA Frank Verhaegen	
	BVBA Geert Verstraeten	
	BVBA – SPRL Maurice Vrolix	
	SPRL Laurent Weerts	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	64
	BERLAMONT Philippe, BERVOETS Raf, BLOMME William, BOGAERTS Cédric, BONNEFOY-CUDRAZ Pierre-Hugues, BOON Didier, BOXUS Laurent, BREHMEN Joël, BUYSE Isabelle, CLEYMANS Dirk, DE BRABANDER Kathleen, DE CLERCQ Fabio, DEFIEUW Bart, DEHOGNE Yves, DEHOORNE Kurt, DE KEULENAER Ludo, DEKEYSER Mario, DELFORGE Julie, DEMEESTER Piet, DE MEULEMEESTER Bernard, DE MEULEMEESTER Luc, DENAYER Michel, DE SCHUTTER Patrick, DESMET Gino, DEWAEEL Bart, GASTHUYS Dieter, GODEAU Marie-Noëlle, HAUSTERMANS Liesbet, HOUTHAEVE Nico, JANSSENS Tina, KESSELAERS Jurgen, KROES Daniel, LACHMAN Daphné, LASCHET Sonia, MAEYAERT Philip, MAGNIN Corine, MELCHIOR Natacha, NECKEBROECK Rik, NEIJENS Koen, NUYTS Ine, NYS Eric, PEETERS Cindy, RENDERS Dennis, REPRIELS An, ROBBERECHTS Sofie, RONSE Bérengère, ROUX Dominique, SCHOLLIERS Kathy, VAN COPPENOLLE Luc, VAN DE VELDE Guy, VANDEWEYER Ben, VAN HAVER An, VAN HAVERMAET Tom, VANHEES Gert, VAN LOOCKE Thierry, VANROBAEYS Charlotte, VAN VLAENDEREN Dirk, VERHAEGEN Frank J., VERSTRAETEN Geert, VLAMINCKX Dirk, VROLIX Maurice, WEERTS Laurent, WINDELEN Tom, ZAVARELLA Giovanni-Battista	
Ernst & Young Global Limited	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Ernst & Young & Partners (3 établissements)	
	CVBA Ernst & Young Bedrijfsrevisoren (6 établissements)	
	SPRL Martine Blockx	
	BVBA Inge Boets	
	BVBA Robert Boons	
	BVBA Rudi Braes	

	BVBA L. Cornelis	
	BVBA Jan De Luyck	
	BVBA Philippe Desombere	
	BVBA – SPRL Vincent Etienne	
	BVBA Harry Everaerts Bedrijfsrevisor	
	SPRL Sylvie Goethals	
	BVBA – SPRL Golenvaux & C°	
	BVBA Marc Guns	
	BVBA Piet Hemschoote	
	BVBA Marleen Hoste, Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Jean-François Hubin & C°	
	BVBA Frank Lapeirre	
	SPRL Marie-Laure Moreau Reviser d'Entreprises	
	BVBA Stefan Olivier	
	SPRL Ph. Pire & C°	
	BVBA Rottiers & C° Bedrijfsrevisor	
	BVBA Hans Salaets	
	BVBA Peter Telders	
	BVBA Turna Ömer	
	BVBA H. Van den Abeele & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Ronald Van Den Ecker	
	BVBA Pierre Vanderbeek	
	BVBA Marnix Van Dooren & C°	
	BVBA – SPRL Eric Van Hoof	
	BVBA M. Van Steenvoort	
	BVBA Sam Verfaillie	
	BVBA N. Verheyen	
	BVBA D. Vermaelen & C°	
	BVBA H. Wevers	
	BVBA Christel Weymeersch	
	BVBA Danny Wuyts	
	Révisers d'entreprises (personnes physiques)	65
	BECKERS Christophe, BERNARD Didier, BILEM Romuald, BLOCKX Martine, BOELENS Francis, BOGAERT Ignace, BOONS Robert, BRAES Rudi, BROUKMANS Marjolijn, CHRISTIAENS Johan, CORNELIS Lieve, DE LUYCK Jan, DEREYCKE Bruno, DESOMBERE Philippe, DE VREESE Olivier, EELEN Paul, ENGELEN Johan, ETIENNE Vincent, EVERAERTS Harry, FEREKET Vicky, GOETHALS Sylvie, GOLENVAUX Eric, GUNS Marc, GUS Jaak, HEMSCHOOOTE Piet, HOSTE Marleen, HUBIN Jean-François, KEUPPENS Koen, KILIAN Patrick, KLAYKENS Joeri, KOSTER Anne, LAPEIRRE Frank, LENS Serge, LUX Patricia, MAES Eric, MESSAAOUI Nadia, MOREAU Marie-Laure, NEYENS Evy, OLIVIER Stefan, ORIS Christoph, OSTYN Katrien, PAUWELS Willy, PIRE Philippe, ROTTIERS Patrick, SALAETS Hans, SWEERT Birgit, TELDERS Peter, TURNA Ömer, VAN DEN ABEELE Herman, VAN DEN ECKER Ronald, VANDERBEEK Pierre, VAN DOOREN Marnix, VAN GASSE Wim, VAN HOOFF Eric, VAN REUSEL Stijn, VAN STEENVOORT Marc, VERGAERT Paul, VERHEYEN Nicole, VERMAELEN Daniëlle, VERVOORT David, WETS Bernard, WEVERS Han, WEYMEERSCH Christel, WILLIAUME Alain, WUYTS Daniel	
Grant Thornton International Ltd	Révisers d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA Grant Thornton, Lippens & Rabaey (2 établissements)	
	Révisers d'entreprises (personnes physiques)	14
	DEBAENE John, DEFOER Marleen, DEKETELE Brecht, DENECKER Karel, DE PAEPE Christophe, DUCHAU Karina, GOSSUIN Sabine, LAVENS Ilse, LIPPENS Jan, MAES Ann, MANNEKENS Marleen, MEGANCK Bart, RABAAY Stefaan, STEYAERT Stéphanie	

HLB International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA – SCRL HLB Dodemont-Van Impe & C° (5 établissements)	
	SPRL Lerusse & C° (2 établissements)	
	SPRL Rosier & C°	
	BVBA P. Van Impe & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	07
	DODEMONT Jean, LEPINE Gonzague, LERUSSE Pierre, MALMEDY Alain, ROSIER Stéphane, VAN IMPE Patrick, VAN PRAET Christian	
IECnet	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	• CDO Geassocieerde Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Ballet & C°	
	BVBA Caluwaerts & C°, bedrijfsrevisoren	
	BVBA Luc De Puyseleyn & C°	
	BVBA Mercken & C°	
	BVBA Luk Ostyn	
	BVBA Ignace Vander Stichele & C°	
	• DGST	
	BVBA – SPRL DGST & Partners - réviseurs d'entreprises – bedrijfsrevisoren (5 établissements)	
	SPRL De Wolf, Gilson & C° Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren	
	BVBA – SPRL ACOFIN Réviseurs d'entreprises	
	BVBA - SPRL Debaeke E. & C°	
	SPRL Michaël De Ridder & C° - Réviseur d'entreprises	
	BVBA - SPRL John Devuyt & C°	
	BVBA – SPRL B. Guevar & C°	
	SPRL Michel Hofman (2 établissements)	
	SPRL Cabinet Lecoq Michel, Réviseur d'entreprise	
	SPRL M Tape	
	BVBA - SPRL Martine Piret réviseur d'entreprises	
	SPRL Ph Puissant & Cie	
	SPRL Pierre Sohet & C°	
	BVBA - SPRL Sopargest	
	BVBA – SPRL Régis Van Caillie – Réviseur d'Entreprises (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	22
	• CDO Geassocieerde Bedrijfsrevisoren	06
	BALLET Carine, CALUWAERTS Freddy, DE PUYSELEYR Luc, MERCKEN Wery, OSTYN Luk, VANDER STICHELE Ignace	
	• DGST	16
	CRISI Fabio, DEBAEKE Etienne, DEBROUX-LEDDÉ Marie-Chantal, DE RIDDER Michaël, DEVUYST Johnny, DE WOLF Michel, GILSON Marc, GUEVAR Bertrand, HOFMAN Michel, LECOQ Michel, LEHAR Christel, NEUVILLE Brigitte, PIRET Martine, PUISSANT Philippe, SOHET Pierre, VAN CAILLIE Régis	
JHI	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA A & F Bedrijfsrevisoren	
	BVBA De Buyser N. & C°	
	BVBA G. Van Hemelryck & C° Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	DE BUYSER Nadja, VAN HEMELRYCK Geert	

JPA International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Van Cauter - Saeys & C° (2 établissements)	
	BVBA J. Degryse Bedrijfsrevisor – Réviseur d'entreprises	
	BVBA C. De Keyser Bedrijfsrevisor – Réviseur d'entreprises	
	BVBA I. Saeys Bedrijfsrevisor – Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	08
	DEGRYSE Jan, DE KEYSER Chris, DE VIAENE Hilde, GOELENS Kelly, SAEYS Inge, SNAUWAERT Erik, VAN CAUTER Willem, VAN OOTEGEM Caroline	
KPMG International Cooperative	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA – SCRL Klynveld Peat Marwick Goerdeler Bedrijfsrevisoren - Réviseurs d'entreprises (6 établissements)	
	BVBA – SPRL KPMG & Partners (2 établissements)	
	NV – SA KPMG Vias (2 établissements)	
	SCRL KPMG Entreprises	
	Com. V R. Cox	
	BVBA Pierre Berger	
	Comm. V Berger & C°	
	Com. V Mike Boonen	
	Comm. V Brabants Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Dirk Brex	
	Comm. V J. Briers	
	Comm. V H. Carmans	
	Comm. V Erik Clinck & C°	
	BVBA Peter Coox	
	BVBA Serge Cosijns Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Filip De Bock	
	SCS SCS Olivier Declercq, Réviseur d'Entreprises (2 établissements)	
	BVBA Els De Keukelaere Bedrijfsrevisor	
	SCS Michel Desaive, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Christophe Habets	
	BVBA Heyndrickx Wim	
	SCRL Hoste, Rousselle & Associés	
	Comm. V G. Jackers Bedrijfsrevisor	
	BVBA J.M. Audit	
	Comm. V – SCS Michel Lange Réviseur d'entreprises	
	Comm. V – SCS Patricia Leleu	
	BVBA – SPRL Philippe Longestaey, Réviseur d'entreprises-bedrijfsrevisor	
	Comm. V O. Macq	
	Comm. V Oeyen & C°	
	SCS Alexis Palm & Cie, Réviseur d'entreprises	
	Comm. V Luk Roelandt Bedrijfsrevisor	
	Comm. V - SCS Dominic Rousselle (2 établissements)	
	BVBA Ludo Ruysen & C°	
	CVBA – SCRL Salustro Reydel	
	Comm. V P. Simons	
	BVBA Robert Snijkers, bedrijfsrevisor	
	Comm. V K. Tanghe	
	BVBA Dirk Timmerman	
	BVBA Van Bourgogne & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA J. Vanderbruggen	
	BVBA H. Van Donink, bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Véronique Vandooren, Réviseur d'entreprises	
	Comm. V Henk Vandorpe, Bedrijfsrevisor	

	SCS Benoît Van Roost	
	BVBA Louis Vercammen	
	BVBA – SPRL Vercruysse, Delplace, Mortier & C° - DMV Réviseurs d'entreprises	
	Comm. V Verrijssen & C° Bedrijfsrevisor	
	Comm. V Luc Vleck & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	69
	BERGER Pierre P., BOMBAERTS Gilbert, BOONEN Mike, BRABANTS Sophie, BRECX Dirk, BRIERS Jos, BRIERS Nathalie, CARMANS Herwig, CLINCK Erik, COOX Peter, COSIJNS Serge, COX Raf, DE BACKER Anke, DE BOCK Filip, DECLERCQ Olivier, DE DECKER Kristina, DE KEUKELAERE Els, DEKEYSER Yann, DESAIVE Michel, DE SCHRIJVER Marijke, DE WILDE Tom, DURIEUX Thomas, FLAMEY Koenraad, HABETS Christophe, HEYNDRICKX Wim, HOEBEECK Joachim, HUFKENS Isabelle, JACKERS Götwin, LANGE Michel, LELEU Patricia, LONGERSTAEY Philippe, LOUCKX Claude, MACQ Olivier, MANSVELT John-Gerald, MATHOT Filip, MERTENS Joris, OEYEN Luc, PALM Alexis, PAPS Eric, POEL Maarten, POESEN Frederic, POLLET Vincent, ROELANDT Luk, ROUSSELLE Dominic, RUYSEN Ludo, RYMEN Rosy, SIMONS Elly, SIMONS Patrick, SNIJKERS Robert, SPILEERS Diane, TANGHE Karel, TIMMERMAN Dirk, VAN BOURGOGNIE Patrick, VANDERBRUGGEN Jozef, VAN DONINK Hendrik, VANDOOREN Véronique, VANDORPE Henk, VAN HULLEBUSCH Tim, VAN IMPE Herman Jan, VAN LINDEN Kristof, VAN ROOST Benoît, VAN STAAIJ Patouche, VAN VRECKOM Liesbeth, VERCAMMEN Lodewijk, VERMEERSCH Ellen, VERRIJSEN Luc, VLECK Luc, VLOEBERGH Johan, WAGEMANS Pieter	
Kreston International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	• ICS	
	BVBA - SPRL Constantin Van Asbroeck	
	BVBA Van Asbroeck	
	• VRC Bedrijfsrevisoren	
	CVBA Vander Donckt – Roobrouck – Christiaens Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	
	BVBA André Geeroms	
	BVBA Bart Roobrouck	
	Comm. V Frederik Vander Donckt Bedrijfsrevisor	
	BVBA Herwig Vander Donckt, Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	12
	• ICS	01
	VAN ASBROECK René	
	• VRC Bedrijfsrevisoren	11
	CHRISTIAENS Yves, DECOSTER Mireille, GEEROMS André, MOTTE Brigitte, REYNAERT Karolien, ROOBROUCK Bart, STAELENS Annemie, VANDER DONCKT Frederik, VANDER DONCKT Hedwig, VANDOORNE Karen, VAN STEENBERGE Bart	
	Autres réviseurs d'entreprises (personnes physiques) relevant du réseau international	
	ABBATE Bruno (via Alter Audit – société luxembourgeoise, membre de Kreston International)	01
Mazars	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA – SCRL Mazars Réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	
	CVBA – SCRL Dumont-Bossaert, Waltniel & C° (2 établissements)	
	BVBA Alain De Quick	
	BVBA – SPRL Philippe Gossart, Réviseur d'entreprises (2 établissements)	

	BVBA Chantal Joos, Bedrijfsrevisor / Réviseur d'entreprises (2 établissements)	
	BVBA Dirk Stragier	
	BVBA Frederik Wagemans Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	23
	ACKE Lieven, COLLIE François, DE COCK Dieter, DECRUY Els, DE HARLEZ DE DEULIN Philippe, DE QUICK Alain, DOYEN Xavier, GOSSART Philippe, JOOS Chantal, LEBRUN Véronique, LENOIR Peter, NUTTENS Anton, POLLARIS Benedicte, POTEL Guillaume, STEYAERT Sara, STRAGIER Dirk, VANDEN BROUCKE Evelyne, VAN LAETHEM Nele, VAN PASSEL Hugo, VERHAMME Thomas, VERMEERSCH Martine, WAGEMANS Frederik, WALTNIEL Patrick	
Moore Stephens International Ltd	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	• Moore Stephens RSP	
	SPRL Moore Stephens RSP, Réviseurs d'entreprises (3 établissements)	
	SPRL Philippe Beriot	
	• Moore Stephens Verschelden	
	CVBA Moore Stephens Verschelden, Bedrijfsrevisoren Réviseurs d'Entreprises (3 établissements)	
	BVBA Jan De Bom Van Driessche	
	BVBA Emiel De Smedt, bedrijfsrevisor	
	BVBA Jacques Van Den Abeele, Bedrijfsrevisor	
	• Moore Stephens AS	
	BVBA - SPRL Moore Stephens A S (2 établissements)	
	CVBA - SCRL Dumortier & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	18
	• Moore Stephens RSP	07
	ALCOVER Pierre, BERIOT Philippe, DUMONT Axel, FINAMORE Georges, PIRLOT Philippe, SWINNEN Francis, VAESSEN Henri	
	• Moore Stephens Verschelden	09
	DE BOM VAN DRIESSCHE Jan, de MEY Filip, DE SMEDT Emiel, RUTSAERT Wim, SEGERS Katleen, VAN DEN ABEELE Jacques, VAN DER BIEST Wendy, VERSCHULDEN Frans, VERSCHULDEN Peter	
	• Moore Stephens AS	02
	DUMORTIER Jean-Marie, THUBRON Christopher	
Nexia International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	• VGD International	
	CVBA – SCRL VGD, Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d'entreprises (7 établissements)	
	BVBA Boes & C°, bedrijfsrevisoren	
	BVBA Peter Bruggeman - Bedrijfsrevisor	
	BVBA Jean-Michel Dalle & C°, Bedrijfsrevisoren	
	CVBA De Deken, Scheffer, Van Reusel & C°	
	BVBA Maarten Lindemans, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bart Roose Bedrijfsrevisor	
	• VMB	
	CVBA VMB, Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	

	BVBA Alain Bolssens Bedrijfsrevisor	
	BVBA Luc Martens, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Tokus Bedrijfsrevisor	
	BVBA Ingrid Vosch Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	20
	• VGD International	15
	BEGHIN Paul, BOES Joseph-Michel, BRUGGEMAN Peter, DALLE Jean-Michel, DE MEYER Philip, DEPREZ Nathalie, DE VOOGHT Guy, LELIE Jurgen, LINDEMANS Maarten, MOREELS Tony, ROOSE Bart, SCHEFFER Aimé, VANDERLINDEN Jean-Marie, WATERLOOS Bart, WAUTERS Marc	
	• VMB	05
	BOLSENS Alain, ENGELEN Didier, MARTENS Luc, VAN CLEEF Tom, VOSCH Ingrid	
PKF International Limited	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA PKF Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	
	BVBA Achiel Clybouw, André Clybouw & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Paul De Weerd, Bedrijfsrevisor	
	BVBA G.L. Bedrijfsrevisor	
	BVBA Gunter Loits Bedrijfsrevisor	
	BVBA Luyten, Meynendonckx & Partners-Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Bart Meynendonckx	
	BVBA Karel Nijs Bedrijfsrevisor	
	BVBA Steven Pazen	
	BVBA Ria Verheyen	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	18
	BEUNEN Dirk, BRANSON Joël, BRESCH Diane, CLYBOUW André, CLYBOUW Arnaud, DE JONGE Daniël, DELTOUR Luc, DE WEERDT Paul, JANSSENS Elie, LEFEBVRE Geert, LOITS Gunther, MEYNENDONCKX Bart, NIJS Karel, PAZEN Steven, VAN DEN BROECK Dirk, VANHEE Lucrèce, VERHEYEN Ria, WILLEMYNS Hilde	
PricewaterhouseCoopers International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA PricewaterhouseCoopers Bedrijfsrevisoren (4 établissements)	
	SPRL PricewaterhouseCoopers Audit Services (1 établissement)	
	BVBA Lieven Adams	
	BVBA Bernard Gabriëls	
	BVBA Marc Daelman	
	BVBA Eddy Dams	
	BVBA Karel De Baere	
	BVBA Koen Hens	
	BVBA Filip Lozie	
	SPRL Patrick Mortroux	
	BVBA Peter Opsomer	
	SPRL Robert Peirce	
	SPRL Patrice Schumesch	
	SPRL Romain Seffer	
	BVBA Joseph Steenwinkel	
	SPRL Jacques Tison	
	SPRL Alexis Van Bavel	
	BVBA Peter Van den Eynde	
	SPRL Raynald Vermoesen	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	77
	ADAMS Lieven, ADORANTE Mélanie, ATTOUT Emmanuèle, BARTHELEMY Philippe, BOCKAERT Jeroen, CAMMARATA Patrick, CAPPOEN Kurt, CATTOIR François, CEULEMANS Filip, CLEENEWERCK Ann, DAELMAN Marc, DAMS Eddy, DE BAERE Karel, DE LAET Jan, DEPRAETERE Pascal, D'HONDT Peter, DOUMEN Mathy, DRIEGHE Filip, FOCANT Michaël, FOSSION Jean, GABRIELS Bernard, GOVAERT Tessa, GOYVAERTS Willy, HAMBURSIN Hugo, HELSEN Griet, HENS Koen, JEANQUART Roland, JOOS Gregory, LEVERT Cédric, LOZIE Filip, MARICHAL Kurt, MATRICHE Didier, MATTELAER François, MERCKX Philip, MEULEMAN Tom, MEUNIER Laetitia, MOENS Ilse, MORTROUX Patrick, OPSOMER Herwig, OPSOMER Peter, PEIRCE Robert, PIROTON Olivier, RASMONT Isabelle, RAVIJTS Johan, ROY Gaëtan, RYCKAERT Veronique, SANTENS Annelies, SCHEYVAERTS Thomas, SCHUMESCH Patrice, SEEUWS Emeric, SEFFER Romain, SMOLDERS Ann, STEENWINCKEL Joseph, THEIS Sonia, TISON Jacques, TORBEYNS Kim, VAN ASSCHE Ilse, VAN BAELE Steven, VAN BAVEL Alexis, VANDENBORRE Bernard, VAN den EYNDE Peter, VANDENPLAS Yves, VANDEWEERD Gisèle, VAN DYCK Sascha, VAN GOMPEL Bart, VAN GRIEKEN Sofie, VAN SANDE Petra, VANSTRAELEN Koen, VAN VARENBERGH Tom, VEESTRAETEN Kevin, VERMEIRE Kenneth, VERMOESEN Raynald, VERMUSSCHE Dirk, VETS Kurt, WALGRAVE Damien, WILLEMSE Tom, WINNE Lien	
RSM International Limited	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA – SCRL RSM InterAudit (5 établissements)	
	CVBA – SCRL RSM Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren (4 établissements)	
	CVBA - SCRL Toelen Cats Dupont Koevoets group	
	SPRL Joël Bouakicha, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Claes Didier	
	BVBA K. Coninx	
	SPRL B. de Grand Ry & C°	
	BVBA Annie De Wilde Bedrijfsrevisor	
	BVBA Kurt De Witte Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Thierry Dupont	
	BVBA P. Kindt Bedrijfsrevisor	
	BVBA J.P. Koevoets	
	SPRL Thierry Lejuste	
	BVBA – SPRL Luis Laperal – Réviseur d'entreprises	
	BVBA – SPRL Made by made, réviseurs d'entreprises	
	BVBA – SPRL Vinciane Maricq	
	BVBA – SPRL Jean-François Nobels	
	BVBA L. Toelen – Bedrijfsrevisor	
	SPRL Laurent Van Der Linden	
	BVBA Geert Van Leemput Bedrijfsrevisor	
	SPRL Pierre Warzee, Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	29
	ARNAUD Céline, BOUAKICHA Joël, CATS Jean-François, CAZIN d'HONINCTHUN Régis, CONINX Kurt, de GRAND RY Bernard, DELACROIX Marie, DE WILDE Annie, DE WITTE Kurt, DUPONT Thierry, FISCHER Déborah, GILLISJANS Willy, KINDT Patricia, KOEVOETS Jean-Paul, LAPERAL Luis, LECLERCQ Lionel, LEJUSTE Thierry, LELEUX Serge, MARICQ Vinciane, MORRIS Karine, NOBELS Jean-François, NOEL Mathieu, SAEY Catherine, SATIN Olivier, TOELEN Luc, VAN DER LINDEN Laurent, VAN LEEMPUT Gert, VAN LOON Kim, WARZEE Pierre	
Russell Bedford International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Wouters, Van Merode & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA E. Bauwelinck & C°	
	BVBA J. Van Merode & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Dirk Wouters	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	04
	BAUWELINCK Erik, DE CLERCK Anja, VAN MERODE Joris, WOUTERS Dirk	
SMS Latinoamérica	Pas de représentant en Belgique (réseau propre à l'Amérique latine)	
Talal Abu Ghazaleh & Co. International (TAGI)	Pas de représentant en Belgique (réseau propre aux pays arabes)	
UHY International Limited	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA – SPRL CDP De Wulf & C° (2 établissements)	
	BCBA – SPRL CDP Chantal Bollen & C°, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL CDP Petit & C°	
	BVBA - SPRL Bollen & C°	
	BVBA – SPRL André François, Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	05
	BOLLEN Chantal, DENIS Valérie, DE WULF Vincent, FRANCOIS André, PETIT Damien	

Autres réseaux/structures internationaux(les) implémenté(e)s en Belgique

*Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Nombre de réviseurs relevant de ces réseaux/structures*

Autres réseaux/structures internationaux (les)	Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure	Total
Leading Edge Alliance	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA Vandelanotte Bedrijfsrevisoren (3 établissements)	
	BVBA Eddy Cober Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bedrijfsrevisor Bart Ghekiere	
	BVBA Francis Rysman Bedrijfsrevisor	
	BVBA - SPRL Constantin Van Asbroeck	
	Comm. V Koen Vandelanotte bedrijfsrevisor	
	BCBA Nikolas Vandelanotte bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	08
	BOEYE Jan, COBER Eddy, GHEKIERE Bart, RYSMAN Francis, VAN ASBROECK René, VAN BELLEGHEM Sofie, VANDELANOTTE Koenraad-Hein, VANDELANOTTE Nikolas	
INAA Group	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	Maatschap – Société de droit commun REVYS Audit Alliance Group (6 établissements)	
	BVBA BB&B Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	SCRL C² Réviseurs & Associés (2 établissements)	
	BVBA Beernaert Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bloemen F & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA – SPRL Thibaut Charles de la Brousse	
	SPRL de Montpellier	
	BVBA – SPRL Charles de Streel	
	BVBA Jos Vanhees (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	07
	BEERNAERT Ingeborg, BLOEMEN Frank, CHARLES DE LA BROUSSE Thibaut, de MONTPELLIER d'ANNEVOIE Charles-Marie, DE STREEL Charles-Henry, MARCKX Nele, VANHEES Jozef	
INPACT Audit Limited	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SCRL PVMD Bedrijfsrevisoren - Reviseurs d'Entreprises (5 établissements)	
	BVBA Chaerels, Gistelinc & Partners (4 établissements)	
	BVBA Lieven Delva	
	BVBA Peeters V., Vincke, Mels & C°	
	SPRL Van Ingelgom C°, Réviseurs d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	07
	BAERT Caroline, CHAERELS Alain, DELVA Lieven, GISTELINCK Vincent, MELS Patrick, MISSELYN Vincent, VAN INGELGOM Josiane	
I2AN	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA – SPRL B.S.T. Réviseurs d'entreprises – Bedrijfsrevisoren	

	SPRL Frédéric Lepoutre, Réviseur d'Entreprises	
	BVBA – SPRL Benoît Steinier, Réviseur d'Entreprises	
	BVBA – SPRL Olivier Vertessen, Réviseur d'Entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	07
	DUMONT Vincent, GROESSENS Tony, LEPOUTRE Frédéric, SMETS Dirk, STEINIER Benoît, TYTGAT Pascale, VERTESEN Olivier	
CPA Associates International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	• Audit Support Belgium (RM²)	
	BVBA – SPRL Renaud de Borman, Reviseur d'entreprises-Bedrijfsrevisor	
	SPRL Jacques M.L. & Cie	
	SPRL Fernand Maillard & C° (2 établissements)	
	SPRL Christophe Remon & C° (2 établissements)	
	BVBA – SPRL Alain Serckx, Réviseur d'entreprises	
	• De Neef & Partners	
	BVBA De Neef & Partners, Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	07
	• Audit Support Belgium (RM²)	06
	de BORMAN Renaud, JACQUES Marie-Luce, JOYE Claudine, MAILLARD Fernand, REMON Christophe, SERCKX Alain	
	• De Neef & Partners	01
	DE NEEF Willy	
IGAL	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	• VDP Audit	
	BVBA – SPRL Vandaele & Partners (VDP Audit)	
	• André Clybouw	
	BVBA Achiel Clybouw, André Clybouw & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Karel Nijs Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	07
	• VDP Audit	04
	CLOCQUET Jacques, DE RUDDER Dominique, DIVERS Brigitte, VANDAELE Jean-Pierre	
	• André Clybouw	03
	CLYBOUW André, CLYBOUW Arnaud, NIJS Karel	
BKR International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	NV Moens, Van Peteghem & C°	
	BVBA WF & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Beirens Stefaan Bedrijfsrevisor	
	BVBA Bedrijfsrevisor Ann Van Vlaenderen	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	06
	BEIRENS Stefaan, BOUMALEK Mohammed, MOENS Jan, VAN DER SCHUEREN Veerle, VAN PETEGHEM Geert, VAN VLAENDEREN Ann	
Morison International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA Van Havermaet Groenweghe Bedrijfsrevisoren (VHG)	
	BVBA Didier Corthouts	
	BVBA Marcel Horemans	
	BVBA Rudi Zeelmaekers, bedrijfsrevisor	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	06
	BOGAERTS Nathalie, CORTHOUS Didier, DE COSTER Johan, ERCKENS Axel, HOREMANS Marcel, ZEELMAEKERS Rudi	
IGAF Polaris	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	• Alaska	
	CVBA MckinleyAlaska Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Koslowski Bedrijfsrevisor (2 établissements)	
	• DRT & Partners Accountants	
	Maatschap – Société de droit commun Franceus Robrechts Lenaerts Kennof Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d'Entreprises (5 établissements)	
	BVBA Monika Lenaerts Bedrijfsrevisor	
	BVBA – SPRL Robrechts & Partners	
	BVBA CFD - Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Toon Kennof Bedrijfsrevisoren & C° (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	05
	• Alaska	01
	KOSLOWSKI Georges	
	• DRT & Partners Accountants	04
	FRANCEUS Bart, KENNOF Toon, LENAERTS Monika, ROBRECHTS Peter	
Eura Audit International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA – SCRL Euraaudit de Guellinck, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Michel Denis - Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	04
	ARCELIN Georges, de GHELLINCK VAERNEWIJCK Dominique, DENIS Michel, MATIS Christiane	
ACF Group	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL MKS & Partners, Réviseurs d'entreprises Liens (via ACF Group) entre Fiduciaire internationale, Fiduciaire de l'Ardenne, MKS & Partners Réviseurs d'entreprises et HMS Fiduciaire	
	SPRL Thissen, Kohnen, Simon & Partners	
	SPRL A. Khonen & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	04
	KOHNEN Alain, MOREAUX Stéphan, SIMON Laurent, VERJANS Sébastien	
AGN International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	• Vyvey & C°	
	BVBA Dolf De Backer Revisor	
	BVBA Ben Lanckman & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Vyvey & C° - Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	DE BACKER Adolf, LANCKMAN Ben, VYVEY Steven	
IAPA	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA A Audit (3 établissements)	
	BVBA Bedrijfsrevisor Graré & C°	
	BVBA Huygens & C°, bedrijfsrevisoren	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	FIERENS Marc L., GRARE Frank, HUYGENS Jan	
MGI	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	• SPRL O. de Bonhome	
	BVBA - SPRL O. de Bonhome	
	SPRL Evelyne André & Cie	
	• BVBA Guy Parmentier	
	BVBA Parmentier Guy	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	• SPRL O. de Bonhome	02
	ANDRE Evelyne, DE BONHOME Olivier	
	• BVBA Guy Parmentier	01
	PARMENTIER Guy	
DFK International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA – SCRL Foederer DFK Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	BVBA Georges Vanbilsen, Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	EMBRECHTS Frank, VANBILSEN Georges	
DSA International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA – SPRL Linet & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	01
	LINET Michel	
Fidunion International	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA – SPRL NUMIBEL Cabinet de réviseurs d'entreprises - Bedrijfsrevisorenkantoor	
	SPRL Sandrine BASTOGNE	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	01
	BASTOGNE Sandrine	
Ecovis Global	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	01
	FRANCEUS Bart Lien avec Ecovis Acta Consult BVBA (personne morale, membre de l'IPCF) dont FRANCEUS Bart est une des deux personnes de contact	

Autres réseaux ou petites structures spécifiques à la Belgique

*Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Nombre de réviseurs relevant de ces réseaux ou de petites structures*

Autres réseaux/structures nationaux(les)	Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure	Total
BCPA	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	VOF Audit Decrad	
	BVBA Willy Doms Bedrijfsrevisor B.V.B.A.	
	BVBA – SPRL Frans Elpers & Partners Bedrijfsrevisoren	
	SPRL Emmanuel Grawez – Réviseur d'Entreprises	
	BVBA J.-B. Ronse De Craene & C°	
	BVBA Ronny Vanooteghem, Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	09
	ELPERS Frans, GEELEN Hubert, GRAWEZ Emmanuel, HAUSTRAETE Jozef, MARKO Joseph, RONSE DECRAENE Jean-Benoît, SCHEERS Jean, VAN CLEEMPUT Dirk, VANOOTEGHEM Ronny	
FCG-audit	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SCRL Fallon, Chainiaux, Cludts, Garny & C° (2 établissements)	
	SPRL LF Binon	
	SPRL Henri Garny, Réviseur d'Entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	06
	BINON Louis-François, CHAINIAUX Guy, CLUDTS Philippe, CREMER Guy, GARNY Henri, RONSMANS Olivier	
BBDH-Bedrijfsrevisoren	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Blommaert & C° Bedrijfsrevisor (2 établissements)	
	BVBA Bedrijfsrevisor Bart Bosman	
	BVBA Veerle Verdegem & C°	
	BVBA Verheyden, Heyvaert & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	05
	BLOMMAERT Johnny, BOSMAN Bart, DELAHAYE Eric, HEYVAERT Geert, VERDEGEM Veerle	
L.M.	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Leboutte, Mouhib & C°	
	SPRL Cathy Duchesne, Réviseur d'entreprises et Expert-comptable	
	SCRL K.R.& Co – Réviseurs d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	05
	DUCHESNE Cathy, LEBOUTTE Denys, MOUHIB Jamal, RAHIER Samuel, REUCHAMPS Hélène	
Auditas Bedrijfsrevisoren	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA Auditas Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	BVBA Mieke Watteyne	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	05
	BOSSUYT Wim, VAN DEN KEYBUS Werner, VAN DER JEUGHT Erik, VANSTEELANT Sven, WATTEYNE Maria	

BMA	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA - SPRL Buelens, Mathay & Associates	
	BVBA - SPRL Buelens Geneviève & C° - Réviseurs d'entreprises	
	SPRL E. Mathay & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	BUELENS Geneviève, MATHAY Eric, SPEGELAERE Hélène	
BDK	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA – SPRL Bernard Bigonville & C°	
	BVBA – SPRL Michel Delhove & C°	
	BVBA – SPRL Olivier Kerkhof & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	BIGONVILLE Bernard, DELHOVE Michel, KERKHOF Olivier	
DSD	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA DSD Associates Audit & Advies	
	BVBA Jurgen De Raedemaeker	
	BVBA David De Schacht	
	BVBA Veerle Sablon	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	DE RAEDEMAEKER Jurgen, DE SCHACHT David, SABLON Veerle	
HNC°	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Hault, Nicolet & C°, Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Bertrand et Associés – Réviseurs d'entreprises	
	SPRL Hault & C°	
	SPRL Jean Nicolet, Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	HAULT François, HAULT Philippe, NICOLET Jean	
LMDC	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL De Maertelaere Jean-Jacques – Réviseur d'Entreprises	
	SPRL Lafontaine, Detilleux & Cie, réviseurs d'entreprises	
	BVBA - SPRL Christian Missante	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	DE MAERTELAERE Jean-Jacques, LAFONTAINE Léon, MISSANTE Christian	
MDA Bedrijfsrevisoren	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Mertens, Dewaele, Achten & C° Bedrijfsrevisoren	
	CVBA Willy Mertens & C°, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Dirk Achten & Partners, Bedrijfsrevisoren	
	BVBA De Waele Frans Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	ACHTEN Dirk, DEWAELE Frans, MERTENS Willy	
VPC Réviseurs d'entreprises	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Verdin, Prignon, Celen, Réviseurs d'Entreprises	
	SPRL CELEN Pascal, Réviseur d'entreprises	
	SPRL Jean-Louis PRIGNON, réviseur d'entreprises (2 établissements)	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	CELEN Pascal, GARRAIS Grace, PRIGNON Jean-Louis	
VCLJ	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA VCLJ Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Eddy Loots, bedrijfsrevisor	
	BVBA Van Cakenberghe & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	JOOS Ronny, LOOTS Jean-Paul, VAN CAKENBERGHE Hendrik	
DCB	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL DCB Collin & Desablens	
	SPRL Emmanuel Collin	
	SPRL Victor Collin	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	COLLIN Emmanuel, COLLIN Victor	
DM Audit	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA De Mol, Meuldermans & Partners – Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Johan De Mol	
	BVBA Kris Meuldermans	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	DE MOL Johan, MEULDERMANS Kris	
DPO	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA DPO Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	DE POORTERE Marc, DE POORTERE Ulrich	
EFRE	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Everaert, Frezin & Cie	
	SPRL Georges Everaert & Cie	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	EVERAERT Georges, FREZIN Olivier	
THG Group	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL NK Audit & Accountancy	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	01
	KNEIP Nathalie	
GDP	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	
	DEPOORTER Karel (lien avec Fiduciaire Van Goethem & Gekiere (IEC))	

Autres petites structures

*Réviser(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge
relevant de ce(tte) réseau/structure*

A. Petites structures à structure complexe

Toutes petites structures	Révisers d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA – SPRL Bossaert Moreau Saman & C°	
	BVBA – SPRL Moreau-Cambier	
	BVBA – SPRL Dumont-Bossaert & C°	
	Révisers d'entreprises (personnes physiques)	03
	DUMONT-BOSSAERT Annik, MOREAU Paul, SAMAN Wendy	
Toutes petites structures	Révisers d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Nielandt, Franken & C° Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Guy Franken, Bedrijfsrevisor	
	BVBA Nielandt & C°	
	BVBA Thomas Vets	
	Révisers d'entreprises (personnes physiques)	03
	FRANKEN Guy, NIELANDT Wouter, VETS Thomas	
Toutes petites structures	Révisers d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Brankaer Ph. & Partners	
	SPRL Olivier Deflandre, Réviser d'entreprises	
	Révisers d'entreprises (personnes physiques)	02
	BRANKAER Philippe, DEFLANDRE Olivier	
Toutes petites structures	Révisers d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Christine Coyette-Vanden Bosch, Réviser d'entreprises	
	SPRL Toubeau Thierry & C°, Réviser d'Entreprises	
	Révisers d'entreprises (personnes physiques)	02
	TOUBEAU Thierry, VANDEN BOSCH Christine	
Toutes petites structures	Révisers d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA – SPRL Degeest, Bedrijfsrevisoren – Révisers d'entreprises	
	BVBA François Degeest Bedrijfsrevisor	
	Révisers d'entreprises (personnes physiques)	02
	DEGEEST François, de LOVINOSSE Stéphane	
Toutes petites structures	Révisers d'entreprises (personnes morales)	
	Maatschap Degrande, Verschueren & C° - Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	BVBA G. Degrande & C° - Bedrijfsrevisoren	
	BVBA Estella Verschueren & C° Bedrijfsrevisoren	
	Révisers d'entreprises (personnes physiques)	02
	DEGRANDE Guido, VERSCHUEREN Estella	

B. Petites structures à structure unique

Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	Maatschap Walkiers & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	10
	DANIELS Gilles, DAUWEN Bart, MARISSEN Marc, VAN BOSSTRAETEN Bruno, VANDENHOUTEN Eric, VAN EUPEN Koen, VAN HOUT Stijn, VAN MIEGHEM Johan, WALKIERS Emile, WILLEMS Dirk H.	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Joiris, Rousseaux & C°, Réviseurs d'entreprises (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	05
	GONET Sébastien, HAEGEMAN Jean-Michel, JOIRIS Jean-Marie, PRUNEAU Alexis, ROUSSEAUX Bernard	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA De Roover & C° Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	04
	BOONEN Stefan, DE ROOVER Guy, SCHILTZ Dirk, SCHOUTEET André	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Bastogne & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	BASTOGNE Jacques, BOUTON Myriam, JOURDE Ronald	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Burgelman, Van Den Abeele & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	BURGELMAN Alexandra, VAN DEN ABEELE Luc, VAN DEN ABEELE Luc R.	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SCRL Fondu, Pyl, Stassin & C° (3 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	GIGOT Philippe, LENOIR Jacques, VANDESTEENE Philippe	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Saintenoy, Comhaire & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	COMHAIRE Paul, COMHAIRE Thibault, DEMONCEAU David	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Theo Van Herck, Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	03
	BOESMANS Philippe, JORENS Bart, VAN HERCK Theodoor	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Avisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	HURTEUX Dorothée, Lebrun Jean-Antoine	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Berckmoes, Langendries & Partners	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	BERCKMOES Renée, LANGENDRIES Johan	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Boulet, Bultot, Navaux & C° (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	BULTOT Serge, NAVAUX Albert	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Briers, Bekkers & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	BEKKERS Alfons, BRIERS Simon	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Luc Callaert	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	CALLAERT Luc, JANSSENS Yves	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Contrôle Légal des Comptes & Consultance	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	EL FILALI Adil, STILMANT Chantal	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Engelen & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	BECKERS Luc, LOENDERS Els	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Faingnaert, Malisse & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	MALISSE Daniel, MEUREE Frédéric	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Foqué & Partners	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	FOQUE Ludo, TIMMERMANS Evy	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Heynen, Nyssen & Cie – Réviseurs d'entreprises (3 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	HEYNEN Fabien, NYSSSEN Didier	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	CVBA – SCRL André Hoste & Associés	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	BODART-HOSTE Christine, HOSTE Anne	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Lambotte & Monsieur (2 établissements)	

	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	LAMBOTTE Pascal, MONSIEUR Murielle	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Lelieur, Van Ryckeghem & C° (2 établissements)	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	LELIEUR Marlène, VAN RYCKEGHEM Geert	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Alain Lonhienne Réviseur d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	CAMBRON Virginie, LONHIENNE Alain	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Piton & Cie, Réviseurs d'entreprises	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	PITON Jean-Claude, PITON Valérie	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Poulain, Blacaen & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	BALCAEN Steve, POULAIN José	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA RAVERT, STEVENS & C°	
	BVBA Kristien Stevens Bedrijfsrevisor	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	RAVERT Luc, STEVENS Kristien	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Roels, Criel & C°, Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	CRIEL Luc, DE COCK Marc	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Marc Schoofs & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	MARIEN Carina, SCHOOFs Marc	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Van Rie & C°, Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	TRUYENS Els, VAN RIE Frans	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Boudewijn Van Ussel & C°	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	VAN USSEL Boudewijn, WOUTERS Elke	

Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	BVBA Van Wemmel - Kaekebeke - Bedrijfsrevisoren	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	BAUWENS Albert, VAN WEMMEL Joseph	
Toutes petites structures	Réviseurs d'entreprises (personnes morales)	
	SPRL Vieira, Marchandise et Associés	
	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques)	02
	MARCHANDISSE Yves, MENINA VIEIRA Manuel	

Réviseurs d'entreprises travaillant seuls

*Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Liste des réviseurs travaillant seuls*

Réviseurs ayant une unipersonnelle		
AELVOET Pascal BVBA - SPRL Aelvoet & Partners		
ALAERTS Andy BVBA Andy Alaerts, Bedrijfsrevisor		
BLATON Bruno BVBA Blaton Bruno Bedrijfsrevisor		
BOGAERT Peter BVBA Peter Bogaert		
BRION Michel BVBA - SPRL Michel Brion and co		
CAMU Patrick BVBA Patrick Camu		
CHALMAGNE François BVBA – SPRL François Chalmagne, Réviseur d'Entreprises		
CLUKKERS Frédéric BVBA F. Clukkers, Bedrijfsrevisor		
DE BIE Michel BVBA De Bie & C°		
DE BOCK Gunter BVBA DE BOCK BEDRIJFSREVISOREN BVBA Gunter De Bock		
DE BREMME Marc BVBA M. De Bremme & C°		
DE CLERCQ Bert BVBA J. Vande Moortel& C° Bedrijfsrevisoren		
DE DEYNE Elswinde BVBA Elswinde De Deyne		
DELAUNAY Stephane BVBA Stephane Delaunay		
DE NUL Roger BVBA De Nul & C°, Bedrijfsrevisor		
DEREMINCE Jean-Marie SPRL Jean-Marie Deremince, réviseur d'entreprises		
DEVAUX Benoît SPRL DEVAUX-Réviseur d'Entreprises		
DEVOOGT Daniël BVBA D. De Voogt, bedrijfsrevisor		
DUCHATEAU Geert BVBA Geert Duchateau & C°		
DUJARDIN Piet BVBA Bedrijfsrevisorenkantoor Dujardin (2 établissements) BVBA Piet Dujardin		
ERALY Patrick BVBA - SPRL Patrick Eraly & C°		
FRANCOIS Jozef BVBA Jo Francois Bedrijfsrevisor		
GODEFROIDT Jacky BVBA Bedrijfsrevisor Jacky GODEFROIDT		
HOSTEN Walter BVBA Walter Hosten, Bedrijfsrevisor		
HUBERT Alain BVBA – SPRL Hubert & C° - Bedrijfsrevisor		

	HUYBRECHTS Frank BVBA Bedrijfsrevisor Fank Huybrechts	
	JACKERS Jurgen BVBA Jackers Bedrijfsrevisor	
	KESTERMANS Dominique SPRL D. Kestermans, reviseur d'entreprises	
	LUTEIJN Saskia BVBA Saskia Luteijn, Bedrijfsrevisor	
	LUYTEN Marc BVBA Marc Luyten Bedrijfsrevisor	
	MASSY Marc BVBA Bedrijfsrevisor M. Massy (2 établissements)	
	MERLIN Yves-Marie BVBA – SPRL Yves Merlin	
	MESSIAEN Kris BVBA Kris Messiaen	
	MICHIELS Stefan BVBA Stefan Michiels (2 établissements)	
	MUSTIALSKI Michel SPRL M. Musialski	
	NAESSENS Dirk BVBA Dirk Naessens (2 établissements)	
	NEVEUX Christian SPRL Christian Neveux et associés, Réviseurs d'entreprises	
	NICOLAÏJ Ira BVBA Ira Nicolaij Bedrijfsrevisor	
	PEREMANS Kristien BVBA Peremans & C°	
	PLANQUETTE Kristof Comm. V Planquette Bedrijfsrevisor	
	PLETTINX Jo BVBA Jo Plettinx & C°	
	PRAET Daniël BVBA Danny Praet - Bedrijfsrevisor	
	PREUD'HOMME André SPRL André Preud'Homme & C°	
	ROECKENS Guy BVBA Roeckens & C°	
	ROMBAUT Carl BVBA C. ROMBAUT, Bedrijfsrevisoren (2 établissements)	
	SCHOOLS Roger SPRL Denebourg, Schools & Cie	
	SOHET Luc SPRL Sohet & C°	
	STEYAERT Jacques BVBA Jacques Steyaert	
	TAYLOR Peter BVBA - SPRL TAYLOR & C°	
	TORFS Stefaan BVBA Torfs Stefaan	
	VAES Dominique BVBA D.A. Vaes & C° Bedrijfsrevisor	
	VANDELANOTTE Frank BVBA Frank Vandelanotte, Bedrijfsrevisor	
	VANDEBOSCH Bruno BVBA – SPRL Bruno Vandenbosch & C° réviseur d'entreprises	
	VAN DER VEKEN Eric BVBA Eric Van Der Veken & C°	
	VAN KERCKHOVE Paul BVBA Van Kerckhove & C°	
	VAN RYSSEGHEM Ann BVBA A. Van Rysseghem Bedrijfsrevisoren	

	VAN VLAENDEREN Frans BVBA F. Van Vlaenderen, bedrijfsrevisor & C°	
	VENCKEN Hubert BVBA Hubert Vencken	
	VERSET Frédéric SPRL Frédéric Verset & C°	
	VERSTAPPEN Eli BVBA Eli Verstappen Bedrijfsrevisor	
	VOSSSEN Filip BVBA Vossen en compagnie	
	WEBER Michel BVBA – SPRL Michel Weber, Réviseur d’entreprises (2 établissements)	
	WILLEKENS Ann BVBA Ann Willekens, Bedrijfsrevisor	

Réviseurs sans unipersonnelle		
	ALMER Michaël	
	BACQ Joëlle	
	BLUARD Roland	
	BORRÉ Werner	
	BOSCHMANS Christophe	
	BRANCART Martine	
	BROOS Roger	
	BUYSSE Martine	
	CEULEMANS Vincent	
	CHABERT Danny	
	DANVOYE Xavier	
	DE BRUYN Alexis	
	DEJON Bénédicte	
	DEJONGHE Tom	
	DE KLERCK Bruno	
	DELPORTE Griet	
	DEPLANCKE Mia	
	DERICK Jean	
	DEWACHTER Luc	
	DUROISIN Annette	
	GERARD Pascal	
	GILLES Christelle	
	HERMANS Dominique	
	HOF Gerard	
	INNEGRAEVE Peter	
	KESTELOOT Edouard	
	KOOPMAN Vincent	
	LEYS Peter	
	LIPTON David	
	MARBAIX Martine	
	MAS Jan	
	MEYERS Robert	
	MOUY Daniel (expert-comptable français)	
	ODENT Philippe	
	OTTEVAERE Sara	
	PARET Philippe	
	PIRENNE Joseph	
	QUIVY Danielle	
	ROUSERE Nicolas	
	SCHELPE Dieter	
	SPILLAERT Viviane	

	STAMMEN Luc	
	THIERI Jean-Marc	
	VAN CUTSEM Daniel	
	VANDENHOUWE Anke	
	VAN DE PERRE Stef	
	VANDEPUTTE Jo	
	VANDERHAEGEN Steven	
	VAN GOOLEN Geert	
	VAN IMPE Ruben	
	VAN KERREBROEK Sylvie	
	VAN SANDE Leo	
	VERBEURGT Thierry	
	VERBRUGGEN-DE WAELE Chantal	
	VERCAUTEREN Jan	
	VERMEEREN Piet H.	
	VINCENT Jean-Marie	
	VOS Roland	
	WEEMAES Marc	
	WERA Michel	
	WEVERS Franky	
	WOUTERS Benny	

Cas particuliers: personnes morales avec aucun réviseur d'entreprises repris sur la liste des personnes physiques « actifs »

	BVBA Virgile Nijs Réviseur d'entreprises empêché NIJS Virgile	
	BVBA Jean Vanderhaegen Réviseur d'entreprises empêché VANDERHAEGEN Jean	
	BVBA - SPRL Jacques Vandernoot & C° Réviseur d'entreprises empêché VANDERNOOT Jacques	

Réviseurs d'entreprises temporairement empêchés

*Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Liste des réviseurs temporairement empêchés d'effectuer des missions
révisorales pour des raisons d'incompatibilité telles que visées
à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953*

	ANCIAX Pierre	
	ANTONIS Ilse	
	BAEYENS Tinne	
	BLOMME Hilde	
	BORN Alexander	
	BOUSIS François	
	BRIJS Carine	
	BUYCK Ignaas	
	COPPENS Rika	
	CORIA Emmanuel	
	CORSALE Claudia	
	CRETEN Godelieve	
	CUPPENS Johan	
	DAEMS Christoph	
	DE BLIECK Caroline	
	DEFOURT Benoît	
	DE GREEF Kim	
	DE LANDSHEER Jan Frank	
	DE LANGHE Tine	
	DELANOYE Didier	
	DELOORE David	
	DENAYER Yves	
	DE PAEPE Marcel	
	DE ROUCK Farah	
	DERYNCK Chris	
	DE SCHREVEL Laurent	
	DE SMET Didier	
	DEWAELE Karel	
	DE WINTER Leny	
	DIERENS Ingeborg	
	DIRIX Didier	
	DOCHEN Ghislain	
	DUMOULIN Francis	
	ERNST Christophe	
	FLO Wim	
	FRAITURE Emmanuel	
	FRAITURE Jean	
	FRANCOIS Luc	
	FRANCOIS Philippe	
	FRISQUE Hugues	
	FURER Samantha	
	GABRIEL Vincent	
	GIANGRECO Laura	
	GOYENS Bart	
	GUYSENS Tom	
	HAAG Michel	
	HANSON Jeanne	
	HAQUET Sabrina	
	HERALY Laurence	

	HERMANS Sigrïd	
	HEYERICK Greet	
	HOEBRECHS Veerle	
	IDES Christophe	
	JOOS Benedikt	
	LAAJIMI Zoubeir	
	LAGET Lutgard	
	LAPERAL Anastasio	
	LEMMENS Winny	
	LEPOUR Wathelet	
	MAES Karl	
	MARIS David	
	MERTENS Lieve	
	MEUNIER Isabelle	
	MICHAUX Jean-Philippe	
	MOMMENS Patrick	
	MONCOUSIN Michel	
	MOORS Bruno	
	MORREEL Jan	
	MOTMANS Tom	
	NAENEN Martine	
	NAVEZ Jean-Noël	
	PELSSER Véronique	
	PIETERS Patrick	
	PINXTEREN Danny	
	PLAS Patricia	
	PLAS Thierry	
	PULINX Eric	
	RAS Davy	
	RENIER Ben	
	RIJMENANS Ive	
	SCHICKS Joëlle	
	SERHIR Hakim	
	SEVERS Katia	
	SMITS Brecht	
	STEVENS Benoît	
	STROECKX Filip	
	SWINNEN Nico	
	THIRION Jean-Philippe	
	THYRION Vincent	
	T'JOLLYN Steven	
	TORFS Marc	
	TRINON Sophie	
	VALCKX Patrick	
	VANDENABEELE Liesbet	
	VAN den BRANDEN Erik	
	VANDEN BROECK Lieve	
	VANDENBUSSCHE Hendrik	
	VANDEN HAUTTE Eddy	
	VAN DEN STEEN Koenraad	
	VAN DER BORGHT Mark	
	VANDERHAEGEN Jean	
	VANDERHEYDEN Vera	
	VANDERNOOT Jacques	
	VAN DE VEN Glenn	
	VAN EETVELDE Fanny	
	VAN ELSACKER Luk	
	VAN GEET Hugo	

	VANNOBEL Ruben	
	VASTMANS Ingrid	
	VELGHE Mieke	
	VERBIST Ludo	
	VERCRUYSSSE Marc	
	VERELLEN Geert	
	VERFAILLIE Samuel	
	VERHEYDEN Jeroen	
	VERSCHUERE Willy	
	VESSIE Bénédicte	
	VRANCKEN Stefan	
	VYLS Koen	
	WIJNANTS Roland	
	WIRIX Patrik	
	WITTEMANS Hilde	

Réviseurs d'entreprises temporairement empêchés

*Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Liste des réviseurs temporairement empêchés d'effectuer des missions
révisorales pour d'autres raisons légales que celles énumérées
à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953*

	CAYTAN Johnny	
	DAEMS Katleen	
	DE COCQUEAU DES MOTTE Cédric	
	DE VRIEZE Dimitri	
	DUBOIS Bruno	
	FIVEZ Pol	
	NIJS Virgile	
	PLOMTEUX-VEKEMANS Pierre	
	RAMAKERS Natasja	
	TIMMERMAN Els	
	VAN CAUTER Patrick	
	VAN DALE Vicky	
	VAN IMPE Kathleen	
	VAN RYSSEGHEM Geert	

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 ?

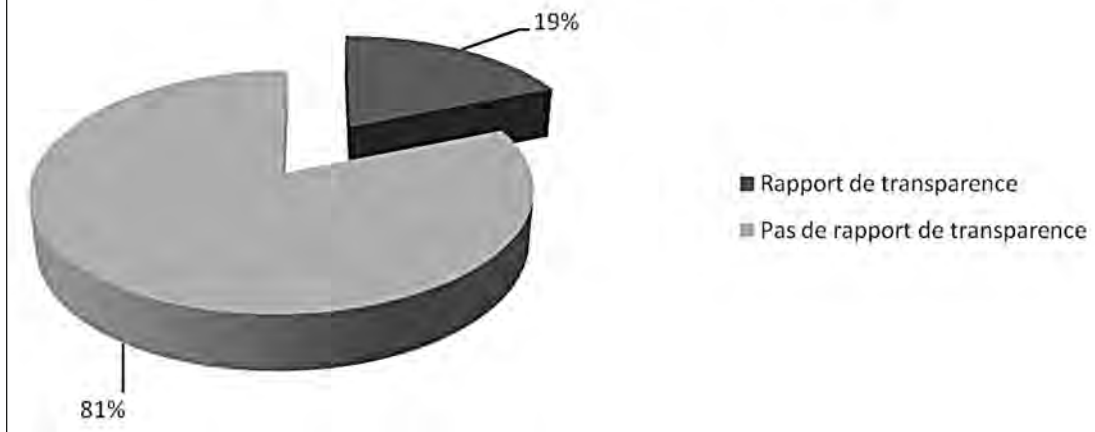
A titre préliminaire, il convient de rappeler que l'objet de la présente étude n'est pas de porter un jugement sur la qualité de l'information communiquée par le biais du rapport de transparence dans la mesure où le Conseil supérieur des Professions économiques a été désigné par le législateur, comme 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-

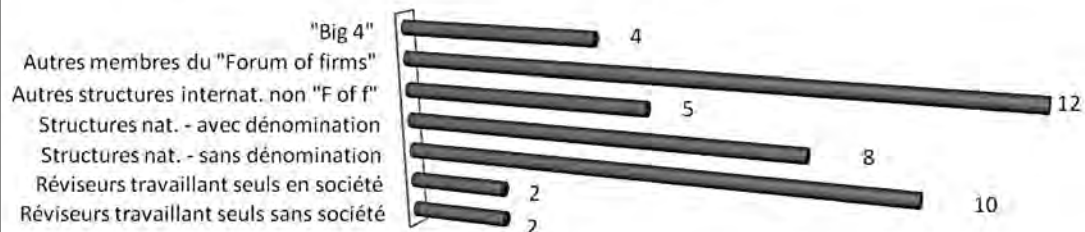
cédure d'attribution des mandats. Cette source d'information a permis d'identifier un nombre assez conséquent de rapports de transparence de plus petites structures ou de réviseurs d'entreprises travaillant seuls et ne disposant pas de leur propre site internet.

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

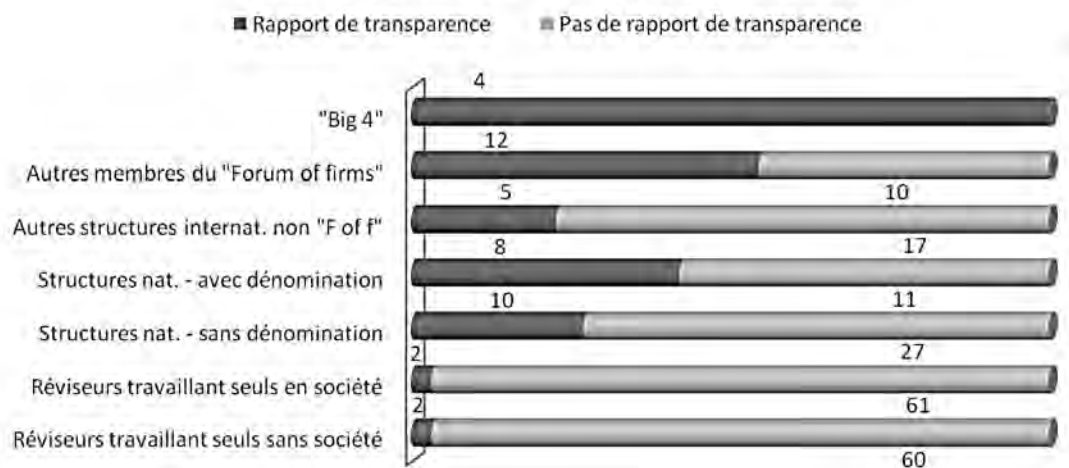


On relèvera que les différentes composantes de la profession de réviseurs d'entreprises publient –pour certains d'entre eux– un rapport de transparence, en ce compris des réviseurs d'entreprises travaillant seuls (que ce soit par le biais d'une société ou directement en personne physique). La publication 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.

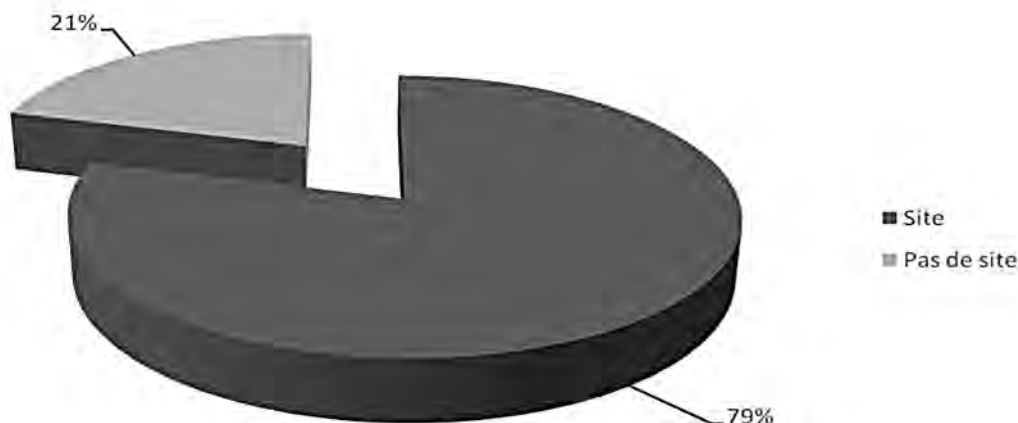
Force fut de constater que cette source d'information (le registre public des réviseurs d'entreprises) n'était pas fiable en la matière dans la mesure où bon nombre de sites internet n'y sont pas mentionnés, que ce soit au niveau des cabinets de révision ou des réviseurs d'entreprises – personnes physiques.

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

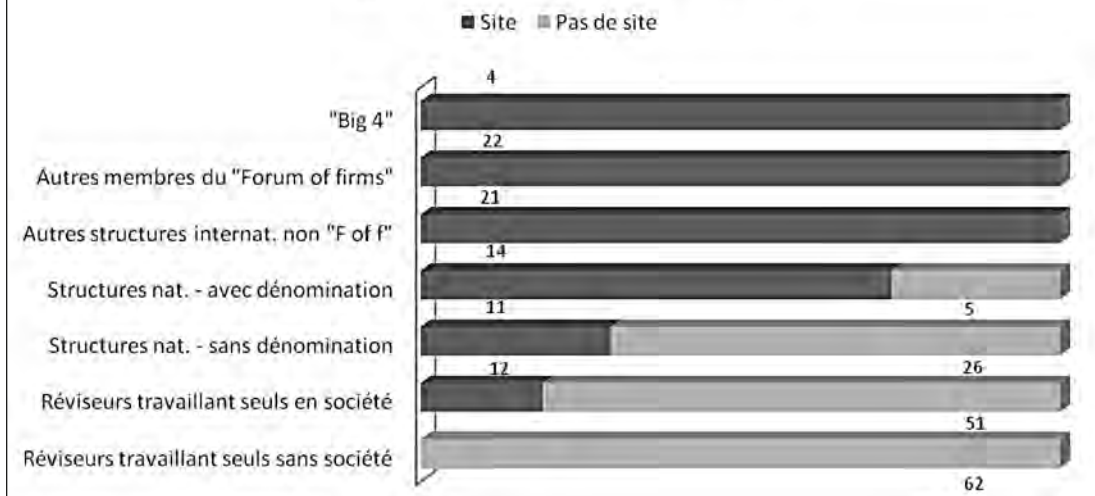


Une analyse plus fine des résultats peut être synthétisée comme suit :

- 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.

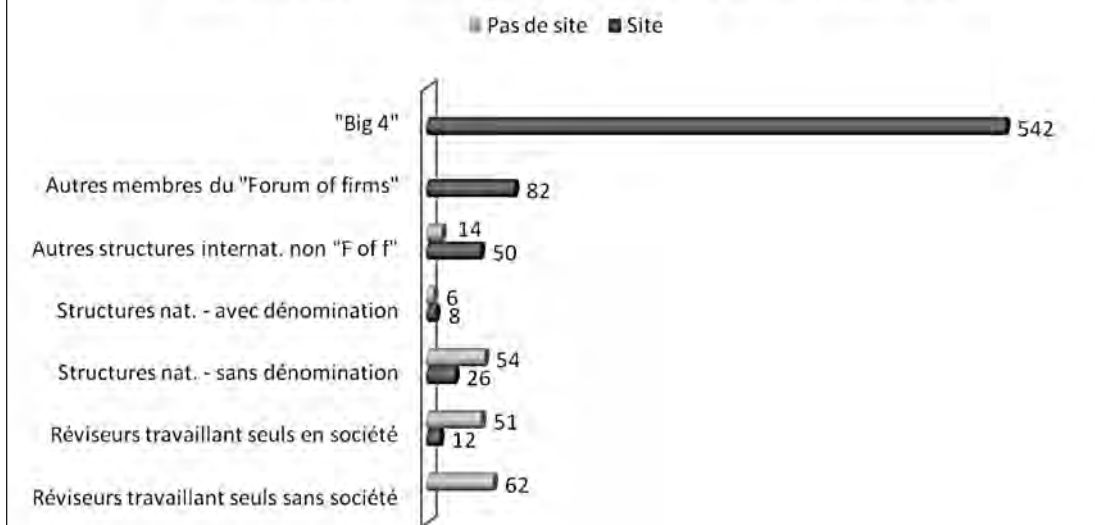
De l'analyse des informations relatives aux structures purement nationales, on relèvera que près de 74% de ces structures ayant une dénomination commune possèdent un site internet alors que près de 30% de ces structures sans dénomination (autre que le nom des associés) en ont créé un.

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 :

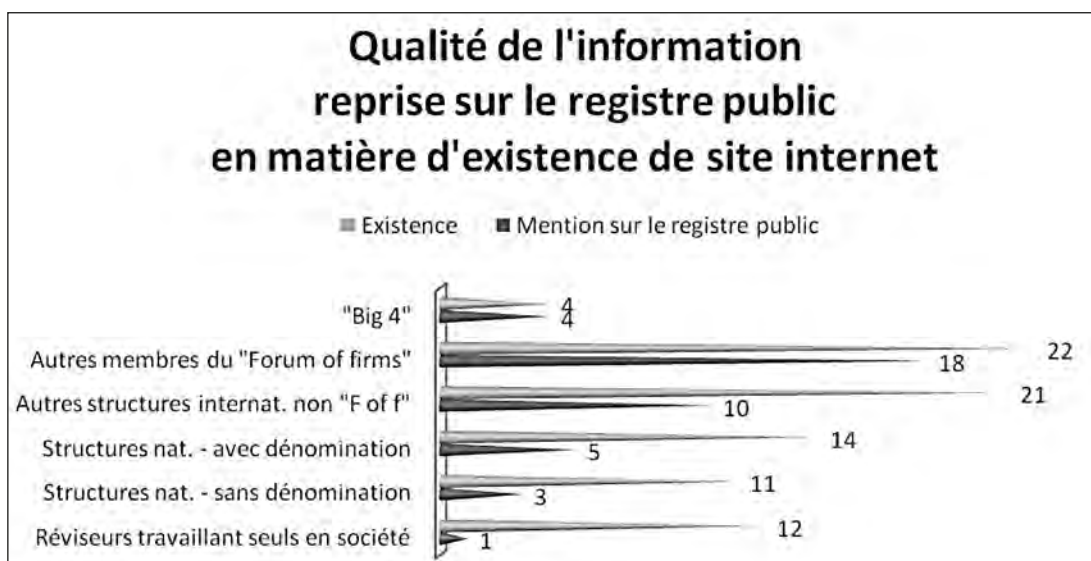
Internet et nombre de réviseurs d'entreprises



*
* *
*

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.

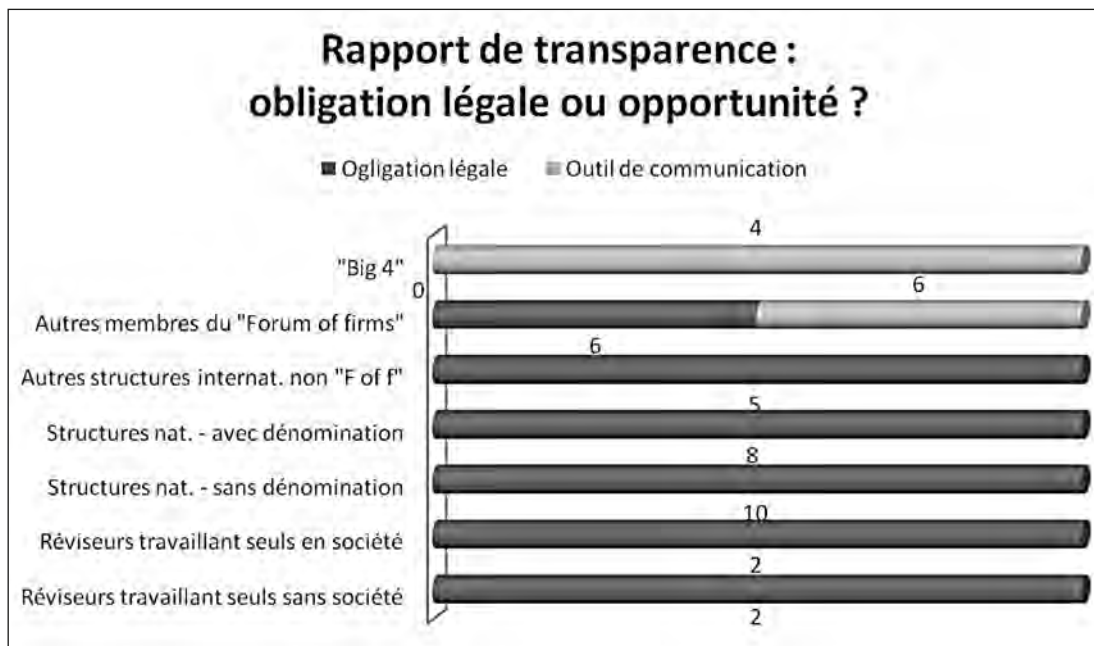
Il s'agit là d'une approche similaire à celle retenue par certaines sociétés par le biais de leur rapport annuel.

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.

3.3. Reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers

3.3.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude

- La tendance générale est à une stabilité dans les déclarations d'enregistrement dans d'autres pays/états.
- Le Conseil supérieur est interpellé par le fait qu'il a été amené à constater l'existence d'incohérences entre les informations trouvées sur les différents registres publics.
- Une vérification et une corroboration des informations entre les différentes entités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes au sein de l'Union européenne est indispensable en la matière.

3.3.2. Objet de l'étude

L'objet de l'étude empirique effectuée par le Conseil supérieur est d'identifier quels réviseurs d'entreprises (personnes physiques et personnes morales) ont une reconnaissance dans un autre pays (que ce soit de l'Union européenne ou en dehors de l'Union européenne) pour effectuer des missions de contrôle légal des comptes.

Cette étude a été initiée en 2011 et arrêtée en date du 30 avril 2012. Eu égard à la vitesse à laquelle la situation des cabinets change, 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.

3.3.3. Méthodologie retenue

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

La source première d'information utilisée est celle renseignée par les professionnels eux-

mêmes sur internet par le biais du registre public des réviseurs d'entreprises.

3.3.4. Corroboration des informations collectées et partant de la qualité des résultats de l'étude

Une corroboration des informations trouvées sur le registre public des réviseurs d'entreprises a été effectuée en consultant le registre public des pays (ou des Etats) dans lesquels les réviseurs d'entreprises mentionnent avoir une reconnaissance.

Il convient de relever que certains registres publics ne sont accessibles, pour ce qui concerne les personnes physiques, que moyennant le paiement de la recherche d'information auprès de l'organisation dont ils relèvent. Dans ce cas particulier, la confirmation de l'information n'a pas été faite.

Il va de soi qu'il n'est pas possible, au vu de l'ampleur de la tâche, de vérifier le registre public de tous les pays/Etat pour voir si certains réviseurs d'entreprises inscrits sur le registre public belge auraient des reconnaissances ailleurs dont il ne serait pas fait mention dans le registre public belge.

3.3.5. Synthèse des résultats de cette étude en ce qui concerne la reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers

Les résultats complets de l'étude effectuée par le Conseil supérieur sont repris ci-après dans le présent rapport annuel.

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

En ce qui concerne les réviseurs d'entreprises (personnes morales), contrairement aux années précédentes¹, aucun cabinet de révision ne mentionne un agrément dans un autre Etat, qu'il soit intra- ou extra-européen.

¹ En 2011, 5 cabinets de révision (BDO/Deloitte/Constantin Van Asbroeck (représentant en Belgique le réseau Kreston International), PKF / PwC) mentionnaient un agrément auprès du PCAOB américain.

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

- 18 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément au Grand-Duché du Luxembourg;
- 06 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément aux Pays-Bas;
- 03 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément en France;
- 03 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément en Grande-Bretagne (ICAEW);
- 01 réviseur d'entreprises déclare avoir un agrément en Allemagne;
- 01 réviseur d'entreprises déclare avoir un agrément en Roumanie (tant auprès de la «Camera Auditorilor Financiari din România»

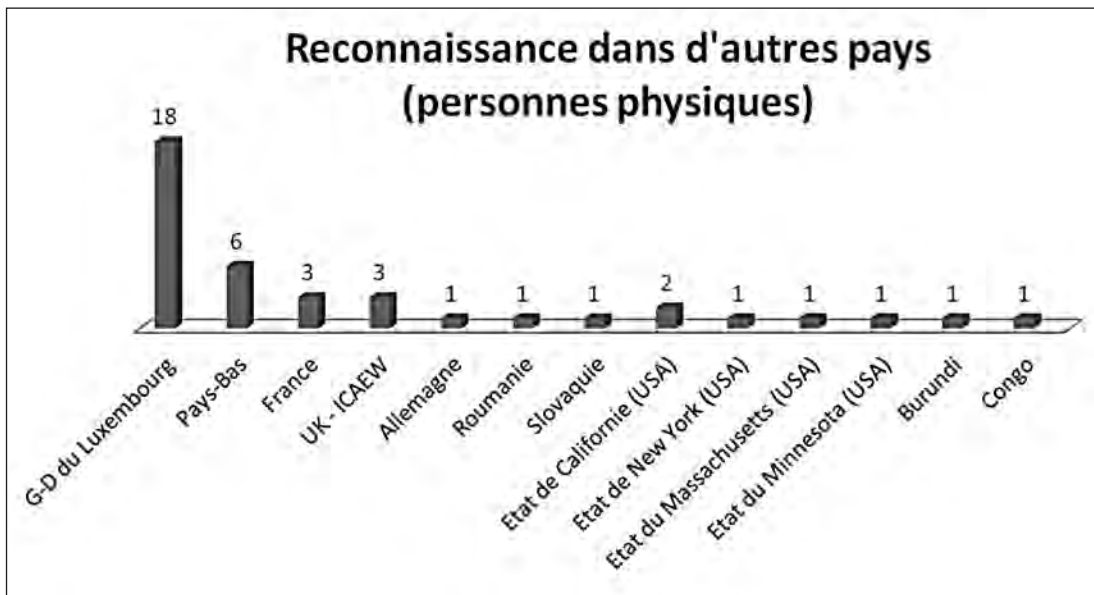
(CAFR) que du «Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania» (CECCAR));

- 01 réviseur d'entreprises déclare avoir un agrément en Slovaquie (UDVA).

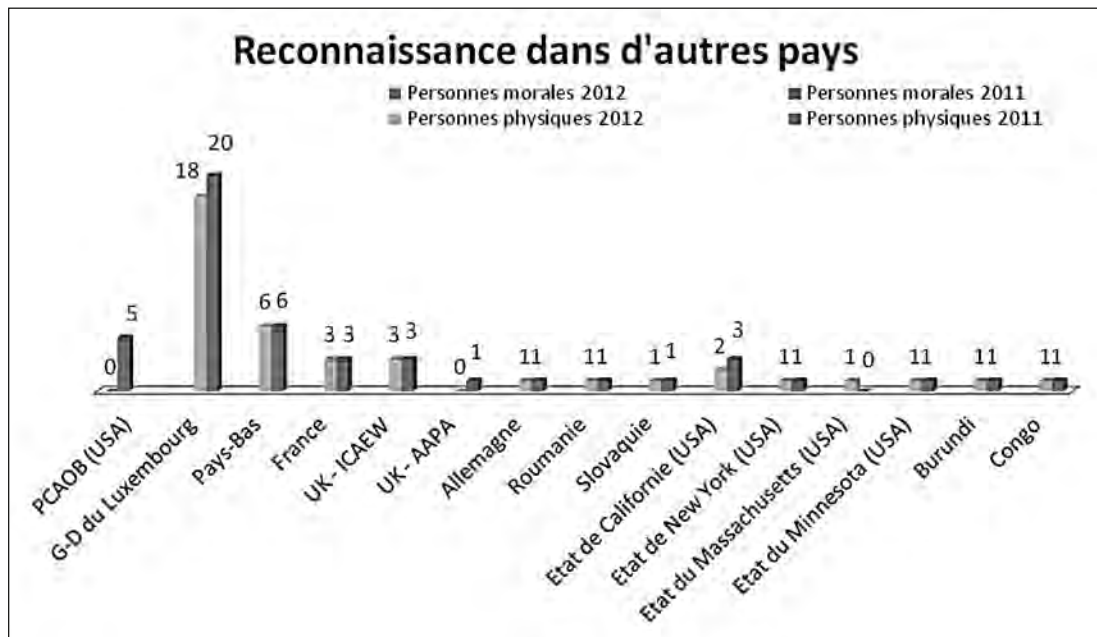
Des agréments dans des pays en dehors de l'Union européenne ont également été déclarés :

- 5 réviseurs d'entreprises déclarent avoir un agrément dans un Etat américain (2 en Californie, 1 à New York, 1 dans le Massachusetts et 1 dans le Minnesota);
- 1 réviseur d'entreprises déclare avoir un enregistrement au Burundi;
- 1 réviseur d'entreprises déclare avoir un agrément au Congo.

D'une manière graphique, ces éléments peuvent être présentés comme suit :



Si on compare l'évolution de la situation par rapport à l'année précédente, il est possible de dégager les tendances suivantes :



Il a été procédé à la corroboration des informations trouvées sur le registre public belge des réviseurs d'entreprises avec les registres publics des pays concernés lorsqu'ils étaient accessibles.

Tous les registres publics ont pu être consultés à l'exception des registres suivants pour lesquels l'information n'a pas été trouvée :

- UK – ICAEW (information possible sur demande moyennant paiement) ;
- UK – AAPA (information possible sur demande moyennant paiement) ;
- Etat de New York / Etat du Massachusetts (information non trouvée sur le site internet) ;
- Roumanie – CAFR (information non trouvée sur le site internet / difficulté en raison de la langue) ;
- Roumanie – CECCAR (information non trouvée sur le site internet / difficulté en raison de la langue) ;
- Slovaquie – UDVA (information non trouvée sur le site internet / difficulté en raison de la langue) ;
- Burundi (registre public non trouvé sur internet) ;
- RD Congo (registre public non trouvé sur internet).

*
*

Pour ce qui concerne les autres registres publics, une distinction est faite selon qu'il s'agit de la reconnaissance de personnes morales ou de personnes physiques :

En ce qui concerne les personnes morales

Au 31 avril 2011, les seules personnes morales ayant une inscription sur un registre public, autre que celui tenu en Belgique, étaient inscrites sur le registre public américain du PCAOB.

Au 31 avril 2012, aucune personne morale ayant une inscription sur le registre public tenu en Belgique ne semble être inscrite sur un autre registre public, à l'aune de l'information fournie sur le registre public belge.

Il ressort du registre public américain du PCAOB qu'à cette même date les cabinets de révision belges suivants figurent sur ledit registre public :

Registre public des cabinets d'audit du PCAOB	
<i>Noms des cabinets d'audit belges</i>	<i>Catégorie</i>
Alaska Antwerpen - Waasland	D
BDO Bedrijfsrevisoren - BDO Réviseurs d'Entreprises	D
Constantin Van Asbroeck	D
Deloitte Bedrijfsrevisoren - Deloitte Réviseurs d'Entreprises	A
Ernst & Young Bedrijfsrevisoren CVBA - Réviseurs d'Entreprises SCRL	A
Grant Thornton, Lippens & Rabaey	B
HLB Dodémont - Van Impe & C°	D
Klynveld Peat Marwick Goedeler Bedrijfsrevisoren civil CVBA/SCRL	B
KPMG Vias	D
Piet H. Vermeeren	D
PKF bedrijfsrevisoren BV o.v.v.e. CVBA	A
PricewaterhouseCoopers Reviseurs d'Entreprises	A
RSM Réviseurs d'Entreprises - Bedrijfsrevisoren scrl	D
Van Passel, Mazars & Guerard	D
Vandelanotte Bedrijfsrevisoren CVBA	D

<i>Category Descriptions</i>	
A	Issued an audit report for at least one issuer
B	Issued no audit reports for issuers but played a substantial role in the audit of at least one issuer
C	Issued no audit reports for issuers, and did not play a substantial role in any issuer audits, but issued a report on the financial statements of at least one broker-dealer
D	None of the above
E	Has not yet filed a Form 2 Annual Report

Source : <http://pcaobus.org/Registration/Firms/Pages/RegisteredFirms.aspx>

On relèvera qu'il ressort de l'examen des informations disponibles sur le site internet du PCAOB que :

- 15 cabinets² de révision belges ont demandé l'enregistrement auprès de l'entité de supervision publique américaine. Aucun de ces cabinets de révision ne fait mention de l'enregistrement auprès du PCAOB sous la rubrique *ad hoc* du registre public belge des réviseurs d'entreprises.

² Parmi les 15 personnes morales belges reprises sur la liste du PCAOB au titre de «Registered Public Accounting Firms with the PCAOB», une ne figure pas sur le registre public des réviseurs d'entreprises.

- 3 cabinets de révision belges figurent sur la liste des cabinets d'audit enregistrés auprès du PCAOB n'ayant pas encore fait l'objet d'une inspection par le PCAOB depuis leur enregistrement. Cette différence s'explique par le fait que les seules sociétés d'audit enregistrées auprès du PCAOB qui font l'objet d'une inspection sont celles qui effectuent réellement des missions d'audit tombant sous le contrôle dudit PCAOB. Seul Ernst & Young Bedrijfsrevisoren / Réviseurs d'Entreprises n'est pas reprise sous la liste du PCAOB en date du 30 juin 2012 alors qu'elle fait partie des cabinets d'audit belges relevant de la Catégorie «A» définie par le PCAOB.

En ce qui concerne les personnes physiques

Les registres publics suivants ont été vérifiés et contiennent une information concordante :

- les 6 réviseurs d'entreprises inscrits sur le registre du Koninklijk Nivra (Pays-Bas) – aucun de ces 6 réviseurs d'entreprises ne figure sur la liste de l'AFM (en charge du contrôle des auditeurs externes chargés de missions dans les EIP);
- les 3 réviseurs d'entreprises inscrits sur le registre public français (CRCC de Douai);
- les 2 réviseurs d'entreprises inscrits sur le registre public du California Board of Accountancy;
- le réviseur d'entreprises inscrit sur le registre public allemand;
- le réviseur d'entreprises inscrit sur le registre public du Minnesota Board of Accountancy;
- le réviseur d'entreprises inscrit sur le tableau des membres de l'Ordre des Experts-comptables de Luxembourg.

Par contre, des discordances ont été observées entre l'information reprise sur le registre public des réviseurs d'entreprises (rubrique *ad hoc*) et le registre public des auditeurs au Luxembourg dans la mesure où 5 réviseurs d'entreprises mentionnent avoir un enregistrement dans ce pays et ne sont pas repris sur la liste arrêtée par l'autorité nationale en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises au Luxembourg (www.cssf.lu).

Eu égard à la taille du registre public des auditeurs au Luxembourg, une analyse exhaustive a été faite des 227 réviseurs d'entreprises au Luxembourg. Il en ressort :

- qu'aucun réviseur d'entreprises n'est repris sur le registre public grand-ducal sans qu'une information ne figure sur le registre public belge et
- qu'aucun réviseur d'entreprises belge ayant également un enregistrement au Luxembourg n'a omis de mentionner être inscrit sur le registre public belge des réviseurs d'entreprises.

*

* *

Au terme de son étude, le Conseil supérieur des Professions économiques a examiné l'information contenue sur les registres publics des pays dans lesquels des réviseurs d'entreprises déclarent avoir une reconnaissance.

A tout le moins, le Conseil supérieur est interpellé par le fait qu'il a été amené à constater l'existence d'incohérences entre les informations trouvées sur les différents registres publics.

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, qu'une vérification et une corroboration des informations entre les différentes entités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes au sein de l'Union européenne voie le jour de manière à obtenir l'assurance voulue que le contrôle de qualité et les inspections couvrent également ces activités.

Réviseurs d'entreprises ayant un autre agrément à l'étranger

Disclaimer

Le Conseil supérieur des Professions économiques a effectué cette étude, en prenant toutes les mesures de précaution possibles, au départ d'informations publiques disponibles sur internet en date du 30 avril 2012 et, plus particulièrement, les informations mises à disposition par les structures internationales elles-mêmes (que ce soient des réseaux intégrés ou non), par les réviseurs d'entreprises via leurs sites internet ainsi que la version électronique du registre public des réviseurs d'entreprises belge.

Le Conseil supérieur ne peut cependant garantir que cette étude empirique, effectuée à des fins purement scientifiques, est exempte de toute erreur ou information manquante dans la mesure où elle est fondée exclusivement sur des informations mises à disposition sur internet par les professionnels et les organisations dont ils relèvent.

Le Conseil supérieur ne peut dès lors être tenu pour responsable pour un éventuel préjudice qui, d'une manière ou d'une autre, pourrait être causé par l'utilisation de cette information par quiconque.

Liste des 23 membres du «Forum of firms» en date du 30 avril 2012

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE

Réviseurs d'entreprises ayant un enregistrement à l'étranger

Réseaux internationaux membres du «Forum of firms»	Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce réseau	Autre enregistrement
Crowe Horwath International	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	CALLENS Boudewijn	GD Lux (IRE) N° - Germany (IdW) N° 1210401
	CALLENS Philip	GD Lux (IRE) N° 104722
	THEUNISSEN Baudouin	GD Lux (OEC) N° - France (CNCC) N° 36000689

Ernst & Young Global Limited	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	GUNS Marc	NL (NIVRA) N° -
	GUS Jaak	NL (NIVRA) N° 5852
IECnet	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre agrément	
	• DGST	
	GUEVAR Bertrand	France (CNCC) N° -
JPA International	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	SNAUWAERT Erik	GD Lux (IRE) N° 104562
	VAN CAUTER Willem	GD Lux (IRE) N° -
KPMG International Cooperative	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	BERGER Pierre P.	UK (ICAEW) N° -
	DESAIVE Michel	Roumanie (CAFR) N° 39 & CECCAR N° 009/1999)
	JACKERS Götwin	USA (Minnesota) N° 21123
	LELEU Patricia	USA (Californie) N° 81841
	POLLET Vincent (KPMG France)	France (CNCC) N° -
	SIMONS Patrick	NL (NIVRA) N° -
	SNIJKERS Robert	NL (NIVRA) N° -
Moore Stephens International Limited	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	• Moore Stephens RSP	
	ALCOVER Pierre	GD Lux (IRE) N° -
	• Moore Stephens AS	
	THUBRON Christopher	UK (ICAEW) N° 6781858
Nexia International	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	• VGD International	
	WATERLOOS Bart	Slovaquie (UDVA) N° 1029
PKF International Limited	Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement	
	CLYBOUW André	GD Lux (IRE) N° 103121

<i>PricewaterhouseCoopers International</i>	<i>Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement</i>	
	BARTHELEMY Philippe	GD Lux (IRE) N° 33/87
	CATTOIR François	GD Lux (IRE) N° 108201
	HAMBURSIN Hugo	USA (Massachusetts) N° 24610
	VERMOESEN Raynald	GD Lux (IRE) N° 106399

Autres réseaux/structures internationaux(les) implémenté(e)s en Belgique
Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Réviseurs d'entreprises ayant un enregistrement à l'étranger

<i>Autres réseaux/structures internationaux(les)</i>	<i>Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure</i>	<i>Autre enregistrement</i>
INAA Group	<i>Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement</i>	
	CHARLES de la BROUSSE Thibaut	GD Lux (CSSF) N° 103701
PKF International Limited	<i>Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement</i>	
	CLYBOUW André	GD Lux (IRE) N° 103121
Eura Audit International	<i>Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement</i>	
	de GHELLINCK VAERNEWIJCK Dominique	GD Lux (IRE) N° -
ACF Group	<i>Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement</i>	
	KOHNEN Alain	GD Lux (IRE) N° -
	MOREAUX Stéphane	GD Lux (IRE) N° -

Autres réseaux ou petites structures spécifiques à la Belgique
Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE
Réviseurs d'entreprises ayant un enregistrement à l'étranger

<i>Autres réseaux/structures internationaux(les)</i>	<i>Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure</i>	<i>Autre enregistrement</i>
BDK	<i>Réviseurs d'entreprises (personnes physiques) ayant un autre enregistrement</i>	
	DELHOVE Michel	GD Lux (IRE) N° 109437

Réviseurs d'entreprises travaillant seuls

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE

Réviseurs d'entreprises ayant un enregistrement à l'étranger

Personnes travaillant seules	Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure	Autre enregistrement
	DELAUNAY Stephane BVBA Stephane Delaunay	NL (NIVRA) N° 5873
	DEVAUX Benoît SPRL DEVAUX-Réviseur d'Entreprises	GD Lux (CSSF) N° 108225
	LIPTON David	UK ICAEW) N° 6411873
	ODENT Philippe	Burundi N° A041 RD Congo N° 035/04
	THIERI Jean-Marc	GD Lux (IRE) N° -
	VERMEEREN Piet H.	NL (NIVRA) N° 9953

Réviseurs d'entreprises temporairement empêchés

Représentants en Belgique parmi les membres de l'IRE

Réviseurs d'entreprises ayant un enregistrement à l'étranger

Réviseurs d'entreprises temporairement empêchés	Réviseur(s) d'entreprises inscrit(s) sur le registre public belge relevant de ce(tte) réseau/structure	Autre enregistrement
	DE ROUCK Farah	USA (Californie) N° 84027
	LAGET Lutgard	GD Lux (IRE) N° -
	MORREEL Jan	USA (New York) N° 097663-1
	VELGHE Mieke	USA Californie) N° 80640

3.4. Interruption en cours de mandat (démission/révocation)

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été saisi, en 2011, de nombreuses déclarations d'interruption de mandat de commissaire.

Il nous a dès lors semblé opportun d'examiner plus en avant les aspects suivants en la matière :

- contexte légal ;
- champ d'application ;
- modalités de l'obligation de déclaration ;
- mission du Conseil supérieur des Professions économiques ;
- données statistiques relatives à 2011.

A titre préliminaire, il convient d'attirer l'attention sur le fait que la présente analyse se limite au reflet du contexte de l'obligation de déclarer toute interruption de mandat et à une analyse statistique, basée sur les déclarations introduites auprès du Conseil supérieur, tant par les commissaires que par les entités contrôlées, conformément aux mesures contenues dans l'article 135, § 2 du Code des sociétés.

Par ailleurs, on relèvera qu'au sein du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, le Conseil supérieur n'est pas en charge de dossiers individuels ou de décisions individuelles dans le cadre de la supervision publique.

3.4.1. *Éléments identifiés grâce à cette analyse*

A l'aune de l'analyse statistique des déclarations reçues par le Conseil supérieur dans le courant de l'année 2011 et des constatations au terme d'une période d'application de trois ans de l'obligation de déclaration de toute interruption de mandat aux entités faisant partie du système de supervision publique, les conclusions suivantes peuvent être dégagées :

- le Conseil supérieur constate une augmentation du nombre de déclarations. Il convient cependant de relever que, dans certains cas, la déclaration n'est pas faite spontanément et n'intervient qu'en réponse à la demande expresse du Conseil supérieur, et ce sur la base de la notification effectuée par une des deux parties.

Le Conseil supérieur espère, en tout cas, que l'obligation de déclaration sera mieux respectée à l'avenir. Dans la mesure où c'est le réviseur d'entreprises qui demeure en défaut de communiquer les informations légalement requises au Conseil supérieur et, partant, aux composantes du système belge de supervision publique, on peut supposer que les composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises en charge des aspects individuels assureront le suivi de ces manquements.

- Le Conseil supérieur se réjouit de constater que de nombreux dossiers accordent une attention particulière au rôle du conseil d'entreprise en cas de survenance d'une interruption de mandat, comme le prévoit expressément le Code des sociétés. Il ressort des informations communiquées au Conseil supérieur qu'au moment de leur départ, certains commissaires concernés par une interruption de mandat rappellent expressément cette obligation incombant à la société.
- Il importe que le suivi des formalités de publication relatives aux mandats de commissaire imposées par le Code des sociétés à l'organe de gestion soit respecté scrupuleusement. Malheureusement, le Conseil supérieur a été amené à constater, dans certains cas, une formulation déficiente des publications aux Annexes du *Moniteur belge* imposées par la loi, voire une absence totale de publication. On rappellera utilement que le commissaire est censé veiller soigneusement au respect par la société des obligations imposées par le Code des sociétés.
- Nombreuses sont les notifications adressées au Conseil supérieur dans le courant de l'année 2011 faisant état d'une « interruption de commun accord ». Le Conseil supérieur relève que cette forme d'interruption de mandat n'est pas explicitement prévue par le Code des sociétés. Dans la mesure où ce type d'interruption pourrait éventuellement dissimuler un problème d'indépendance, il convient d'examiner ces situations avec une attention particulière.
- Le Conseil supérieur constate, non sans étonnement, que dans 6 % des déclarations reçues, l'interruption du mandat est justifiée par le fait que les critères requérant la nomination d'un commissaire ne sont plus atteints, alors qu'il est traditionnellement admis que ceci ne

constitue pas un juste motif pour justifier une interruption de mandat.

3.4.2. Contexte légal

L'article 38 de la directive européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006 (appelée, directive « audit »)¹ prévoit que toute interruption avant terme de mandat (révocation ou démission) du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit doit être portée à la connaissance de l'autorité de supervision. En outre, cette décision d'interruption de mandat doit être motivée.

Plus précisément, l'article précité mentionne que « les Etats membres veillent à ce que l'entité contrôlée et le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit informent l'autorité ou les autorités responsables de la supervision publique de la révocation ou de la démission du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en cours de mandat et en donnent une explication appropriée ».

Cette disposition de la directive « audit » a été transposée en droit belge par la loi du 17 décembre 2008², complétant la transposition de cette directive en droit belge. Exception faite des dispositions relatives au comité d'audit et à l'obligation de déclaration d'interruption avant terme de tout mandat de commissaire, les dispositions de la directive « audit » avaient, en effet, déjà été transposées en droit belge dans le cadre des arrêtés de pouvoirs spéciaux pris en avril 2007³.

L'article 135 du Code des sociétés, tel que révisé, se présente comme suit :

« § 1^{er}. Les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable.

Sous peine de dommages-intérêts, ils ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste

motif, par l'assemblée générale. En particulier, une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation.

Les commissaires ne peuvent, sauf motifs personnels graves, démissionner en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de leur démission.

§ 2. *La société contrôlée et le commissaire informent le Conseil supérieur des Professions économiques visé à l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, de la révocation ou de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposent les motifs de manière appropriée.*

Le Conseil supérieur des Professions économiques transmet, dans le mois, cette information aux différentes composantes du système de supervision publique belge, énumérées à l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises. »

Les dispositions strictes régissant, depuis 1985, l'interruption de mandat du commissaire ont été maintenues mais ont été complétées, en 2007, par la mention expresse dans le Code des sociétés qu'une divergence d'opinion à propos d'un traitement comptable ou d'une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation.

En outre, une disposition complémentaire impose désormais une mesure de supervision publique en matière de décision d'interruption avant terme de tout mandat du commissaire, par l'introduction d'une obligation de déclaration, tant dans le chef du commissaire que de la société contrôlée.

Cette obligation de déclaration est d'application depuis le 8 janvier 2009, eu égard à l'entrée en vigueur de la loi du 17 décembre 2008 le dixième jour suivant sa publication au *Moniteur belge*.

3.4.3. Champ d'application

Conformément à l'article 135, § 2 du Code des sociétés, toute interruption en cours de mandat doit être portée à la connaissance du Conseil supérieur des Professions économiques. Cette déclaration doit être effectuée tant par le commissaire que par l'entité contrôlée.

1 Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *JOUE L 157* du 9 juin 2006, p. 87.

2 Loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières, *Moniteur belge* du 29 décembre 2008, 3^{ème} édition.

3 Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par l'arrêté royal du 21 avril 2007, *Moniteur belge* du 27 avril 2007.

a) Sociétés et associations

L'obligation d'informer de système de supervision publique de toute interruption en cours de mandat, avec mention de la motivation, ne s'applique pas aux seules sociétés, mais également aux ASBL, conformément aux dispositions de l'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations⁴.

On relèvera par ailleurs que cette obligation s'applique par analogie aux sociétés et associations qui ne sont pas tenues à nommer un commissaire mais qui se soumettent, sur une base volontaire, au régime de contrôle de leurs comptes.

b) Trois ans

La déclaration est obligatoire en cas d'interruption en cours de mandat, c'est-à-dire avant l'expiration du délai légal de trois ans.

c) Différence entre la démission («ontslagning») et la révocation («opzegging»)

Tant la démission que la révocation doivent être portées à la connaissance des composantes du système de supervision publique.

La loi opère une distinction entre les cas suivants :

- si la décision de mettre fin au mandat est prise par l'entité contrôlée, il s'agit d'une révocation (interruption forcée dans le chef du commissaire / interruption volontaire dans le chef de l'entité contrôlée) ;
- si la décision de mettre fin au mandat est prise par le commissaire, il s'agit d'une démission (interruption volontaire dans le chef du commissaire / interruption forcée dans le chef de l'entité contrôlée).

Sous l'angle de la terminologie, le texte de la loi peut prêter à confusion, dans la mesure

4 Cet article 17 de la loi précitée de 1921 prévoit en effet en son paragraphe 7 que: «Les articles 130 à 133, 134, §§ 1^{er}, 2, 3 et 6, 135 à 137, 139 et 140, 142 à 144, à l'exception de l'article 144, alinéa 1^{er}, 6^o et 7^o, du Code des sociétés sont applicables par analogie aux associations qui ont nommé un commissaire. Pour les besoins du présent article, les termes «code», «société» et «tribunal de commerce» utilisés dans les articles précités du Code des sociétés doivent s'entendre comme étant respectivement «loi», «association» et «tribunal de première instance.»

où l'article 135 du Code des sociétés parle de «ontslag» en version néerlandaise, alors que sa version française distingue respectivement la «révocation» et la «démission».

La différence entre les deux hypothèses est significative, eu égard aux différences tant pour ce qui concerne les conditions que la procédure. La différence aura également des conséquences pour la partie appelée, le cas échéant, à justifier de l'existence ou non de «juste motif» (dans le chef de l'entité contrôlée) ou de «motifs personnels graves» (dans le chef du commissaire).

Rappelons les principes généraux régissant la matière :

- En cas d'interruption de mandat décidée par la société («révocation»)

Le commissaire ne peut être révoqué par l'assemblée générale, en cours de mandat, que pour juste motif (article 135, § 1^{er}, alinéa 1^{er} du Code des sociétés).

Avant 1985, le Code des sociétés ne prévoyait aucune règle spécifique quant à la fin de la fonction de commissaire. En tant que mandataire, le commissaire pouvait dès lors être révoqué à tout moment (*ad nutum*). A l'époque, tant la démission du commissaire que sa révocation n'étaient soumises à aucune condition, à l'exception du fait qu'elle ne pouvait être intempestive ou effectuée dans des conditions portant préjudice à l'autre partie.

Depuis 1985, le Code des sociétés contient des conditions strictes en matière de révocation afin d'éviter qu'il puisse être mis fin au mandat d'un réviseur sans motif ou que sa révocation ne serve qu'à éviter qu'il ne dénonce certaines infractions au droit comptable ou au droit des sociétés.

Peut être considéré comme «juste motif», toute circonstance imputable au commissaire qui raisonnablement empêche les mandants (par exemple, les actionnaires d'une société) de garder leur confiance en ce commissaire. Pourrait ainsi être considéré comme juste motif, une grave négligence commise par le commissaire dans l'exercice de sa mission.

Comme précisé ci-avant, le Code des sociétés prévoit, depuis 2007, de façon explicite qu'une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation (article 135, § 1^{er} du Code des sociétés).

De même, le fait qu'une grande entreprise devienne une petite entreprise (lorsqu'elle passe sous les seuils fixés par l'article 15 du Code des sociétés) en réduisant ses activités n'est pas un juste motif de révocation. Les travaux parlementaires relatifs à la réforme de 1985 exposent que, dans ce cas, le commissaire reste en fonction jusqu'à la fin du terme de trois ans.

La révocation doit être opérée par l'organe chargé de la nomination, à savoir l'assemblée générale des actionnaires. Toutefois, lorsqu'il existe un conseil d'entreprise, celui-ci doit être consulté au préalable. La révocation doit intervenir soit à la demande, soit sur l'avis conforme du conseil d'entreprise (article 159 du Code des sociétés). En l'absence d'avis conforme, la révocation sera considérée comme nulle (article 160 du Code des sociétés).

L'article 136 du Code des sociétés prévoit une procédure assez détaillée lorsque l'assemblée générale est appelée à se prononcer sur la révocation du commissaire :

« Si l'assemblée générale est appelée à délibérer sur la révocation d'un commissaire, l'inscription de cette question à l'ordre du jour doit immédiatement être notifiée à l'intéressé. Le commissaire peut faire connaître par écrit à la société ses observations éventuelles. Ces observations sont annoncées dans l'ordre du jour et elles sont mises à la disposition des associés, conformément aux articles 269, 381 et 535. Un exemplaire de ces observations est également transmis sans délai aux personnes qui ont accompli les formalités requises pour être admises à l'assemblée.

La société peut, par requête adressée au président du tribunal de commerce et notifiée préalablement au commissaire [...], demander l'autorisation de ne point communiquer aux associés les observations qui sont irrelevantes ou de nature à nuire injustement au crédit de la société. Le président du tribunal de commerce entend la société et le commissaire [...] en chambre du conseil et statue en audience publique. Sa décision n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel.

En cas de révocation sans juste motif, le commissaire ainsi déchu de ses fonctions pourra obtenir de la société des dommages-intérêts (article 135, § 1^{er}, alinéa 1^{er} du Code des sociétés).

- En cas d'interruption de mandat à l'initiative du commissaire (« démission »)

Depuis 1985, le Code des sociétés contient des conditions strictes en matière de démission : *« Les commissaires ne peuvent, sauf motif personnel grave, démissionner en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission »* (article 135, § 1^{er}, alinéa 2 du Code des sociétés).

Le Gouvernement motive cette disposition, dans l'exposé des motifs précédant la loi de 1985 réformant le révisorat d'entreprises, en invoquant le fait qu'il convient d'éviter qu'un commissaire qui a constaté des infractions ou des irrégularités ne soit tenté d'esquiver ses responsabilités en démissionnant, sans faire usage des pouvoirs dont il dispose et sans respecter les obligations qui lui incombent.

Si le commissaire possède des « motifs personnels graves », celui-ci peut démissionner immédiatement. Il n'est, en effet, pas tenu d'attendre la prochaine assemblée générale. Peut, par exemple, être considéré comme motif personnel grave un accident ou une maladie grave qui rendrait le commissaire indisponible pour une longue période. Il doit s'agir d'un motif qui tient au commissaire lui-même.

Il ne peut, par contre, pas y avoir de « motif personnel » lorsque ce motif découle de l'exécution de la mission, par exemple, lorsque les dirigeants font obstacle à la bonne exécution des contrôles.

Le commissaire peut également être amené à mettre fin à son mandat sans invoquer de motifs personnels graves, par exemple lorsque les dirigeants font obstacle à la bonne exécution de sa mission ou l'existence de divergences fondamentales avec la direction de la société qui sont de nature telle que le commissaire estime qu'il n'est plus en mesure d'assumer la responsabilité de l'attestation des comptes annuels. Une telle démission en cours de mandat ne pourra intervenir qu'à l'occasion d'une assemblée générale des actionnaires (le cas échéant, convoquée à la demande du commissaire) et à condition que le commissaire ait fait rapport par écrit sur les motifs ayant conduit à sa démission.

L'alinéa 2 de l'article 159 du Code des sociétés prévoit, en outre, qu'en cas de démission, le commissaire est tenu d'informer, par écrit, le conseil d'entreprise des raisons de sa démission.

Contrairement au rapport de révision, le rapport de démission n'a pas de caractère public, eu égard au secret professionnel auquel est tenu le commissaire même lorsqu'il n'est plus en fonction dans la société.

d) Interruption « de commun accord »

Le Code des sociétés ne prévoit pas l'hypothèse d'une interruption du mandat du commissaire décidée de commun accord entre les parties concernées, c'est-à-dire l'assemblée générale – et, s'il échet, le conseil d'entreprise – d'une part, et le commissaire, d'autre part.

Ce type d'interruption, basée sur le droit commun des obligations, s'avère cependant pratique courante.

Il y a lieu de considérer que cette catégorie d'interruption de mandat du commissaire est également soumise à l'obligation de déclaration prévue par l'article 135, § 2 du Code des sociétés. En effet, l'objectif poursuivi par le législateur ne peut logiquement pas être d'éluider la communication d'informations aux composantes du système de supervision publique dans ce type de situations sachant que celles-ci sont susceptibles de dissimuler un problème d'indépendance.

3.4.4. Modalités de l'obligation de déclaration

Tant l'entité contrôlée que le commissaire doivent informer le Conseil supérieur des Professions économiques l'interruption du mandat du commissaire.

Ils devront, en outre, en exposer les motifs de manière appropriée. Cela implique que la motivation doit être telle qu'elle permette aux composantes du système de supervision d'exercer de manière adéquate leur mission.

La confrontation des motifs invoqués par les deux parties permettra, dans certains cas, de dégager des informations utiles.

Le législateur n'a pas fixé de délai pour la transmission de l'information au Conseil supérieur des Professions économiques. A défaut d'un délai précis, il y a lieu de considérer que la déclaration doit être instantanée, au moment de la décision d'interruption du mandat.

Par ailleurs, on relèvera que le législateur n'a pas, non plus, déterminé les formalités précises pour la transmission de cette déclaration.

Le Conseil supérieur est informé, par courrier, tant par les sociétés que par les réviseurs d'entreprises, des interruptions de mandats de commissaire et de la motivation de ces décisions. Dans certains cas, des documents probants, tels que la publication aux Annexes du *Moniteur belge*, des extraits de procès-verbaux d'assemblées générales, etc., sont joints à la déclaration.

Concrètement, une déclaration peut être faite au moyen de l'envoi d'un courrier à l'adresse suivante :

Conseil supérieur des Professions économiques

A l'attention du Président

North Gate III – 6^{ème} étage

16, Boulevard du Roi Albert II

1000 Bruxelles

Il est également possible de compléter le formulaire de déclaration mis à disposition sur le portail internet commun aux différentes composantes du système de supervision publique⁵, d'où il peut être téléchargé, de l'imprimer et de le signer. Ce courrier doit ensuite être envoyé, sous pli postal, au Conseil supérieur des Professions économiques, à l'attention de son Président.

3.4.5. Mission du Conseil supérieur des Professions économiques

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été chargé, conformément à l'article 77, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, de la coopération au sein du système de supervision publique, que ce soit au niveau national ou international. En cette qualité, le Conseil supérieur est chargé de communiquer aux différentes composantes du système belge de supervision publique, toutes les informations qu'il a reçues, soit du commissaire, soit de la société, qui a nommé un commissaire, ayant trait aux déclarations d'interruption en cours de mandat.

Il ressort de l'article 43, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi de 1953 que le système de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, est composé :

- du Ministre fédéral en charge de l'Economie ;

⁵ www.oversight-audit-belgium.eu/

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

En ce qui concerne le secret professionnel, depuis la modification de la loi du 22 juillet 1953 par la loi du 12 mars 2012 (*Moniteur belge* du 22 mars 2012), il est évident que le Conseil supérieur –pour ce qui concerne sa mission visée à l'article 135, § 2 du Code des sociétés– est soumis à l'article 458 du Code pénal. Ce secret professionnel est également applicable aux personnes qui sont (ou ont été) employées par le Conseil supérieur.

L'article 43, § 3 de la loi du 22 juillet 1953, tel qu'inséré par la loi de mars 2012, prescrit que :

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

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

Les informations reçues doivent être communiquées dans le mois aux entités susvisées, conformément aux dispositions de l'article 135, § 2 du Code des sociétés.

Durant l'année 2011, le Conseil supérieur a systématiquement communiqué les informations relatives aux déclarations d'interruption de mandat qu'il a reçues aux différentes composantes du système de supervision publique.

Le législateur n'a pas déterminé les modalités précises pour la transmission de ces informations aux composantes de la supervision publique.

A défaut de modalités précises, le Conseil supérieur a appliqué en 2011 les principes suivants :

- la langue des courriers adressés par le Conseil supérieur aux composantes de la supervision publique est déterminée par référence au rôle linguistique du commissaire dont le mandat est interrompu;
- en ce qui concerne le procureur général territorialement compétent, les courriers sont adressés au procureur général compétent pour la juridiction où se situe le siège du cabinet de révision ou, si une personne physique a été nommée, du domicile du réviseur d'entreprises. Eu égard aux compétences spécifiques du procureur général de Bruxelles dans les domaines du droit financier, économique et commercial⁶, toutes les déclarations lui sont également adressées;
- en ce qui concerne les instances disciplinaires, c'est en fonction du rôle linguistique du commissaire que les informations seront transmises soit aux instances disciplinaires francophones, soit aux instances disciplinaires néerlandophones. Dans la mesure où chaque instance disciplinaire agit en toute autonomie, tant le président effectif et suppléant de l'instance disciplinaire en première instance que le président effectif et suppléant de la commission d'appel sont informés des déclarations d'interruption de mandat.

Afin d'assurer une transmission correcte et précise des informations reçues aux différentes composantes du système belge de supervision publique, il importe d'établir avec certitude l'identité de la société concernée. Le Conseil supérieur procède dès lors à la consultation des données publiques disponibles sur le site internet de la Banque-Carrefour des Entreprises. Les publications aux Annexes du *Moniteur belge* ayant trait à toute nomination et/ou révocation/démission du commissaire faisant l'objet d'une déclaration, sont recherchées et examinées.

L'identité du commissaire (personne morale et représentant permanent ou personne physique) est, elle aussi, vérifiée par la consultation des données disponibles sur le registre public des réviseurs d'entreprises.

⁶ Voyez à ce propos, l'arrêté royal du 6 mai 1997 relatif aux tâches spécifiques des membres du collège des procureurs généraux (*Moniteur belge* du 14 mai 1997), tel que révisé en 2003, qui précise notamment les compétences du procureur général de Bruxelles. Celui-ci se voit confier des tâches dans les domaines du droit financier, économique et commercial.

Toute information reçue que ce soit du commissaire ou de la société contrôlée est transmise simultanément sous pli postal aux différentes composantes du système de supervision publique.

Dès la réception par le Conseil supérieur d'une déclaration d'interruption de mandat du commissaire, le dossier est examiné afin de s'assurer qu'il est complet, à savoir que toutes les informations requises ont été transmises par les deux parties concernées (tant le commissaire que l'entité faisant l'objet d'un contrôle légal des comptes). Dans la négative, le Conseil supérieur prend l'initiative d'envoyer un courrier à l'autre partie dont la déclaration n'a pas encore été reçue afin de lui rappeler les obligations découlant de l'article 135, § 2 du Code des sociétés. Un suivi de cette démarche est mis en place afin de veiller à la transmission d'une déclaration par les deux parties. Dès que le dossier est complet, toutes les informations reçues sont transmises sous pli postal aux différentes composantes de supervision publique.

Compte tenu des compétences spécifiques de chacune des composantes du système de supervision publique, il appartient à chacune de celles-ci de décider de façon autonome de la suite à donner aux informations reçues. Les autorités compétentes pour l'examen des dossiers individuels⁷ procéderont, le cas échéant, à une analyse plus fouillée des informations reçues, voire initieront une enquête d'initiative.

7 La loi de 1953 répartit les missions au sein du système de supervision publique comme suit :

- d'une part, pour les aspects généraux à la profession de réviseur d'entreprises, la responsabilité finale de la supervision de l'approbation des normes et recommandations professionnelles est confiée au Ministre fédéral en charge de l'Economie et au Conseil supérieur des Professions économiques ;
- d'autre part, pour les aspects individuels relatifs aux réviseurs d'entreprises, la responsabilité finale :
 - 1°) de la supervision de l'agrément et de l'inscription au registre public est confiée au Procureur général ;
 - 2°) de la formation continue, du contrôle de qualité et de la surveillance est confiée à la Chambre de renvoi et de mise en état ;
 - 3°) du système disciplinaire est confiée aux instances disciplinaires.Par ailleurs, une compétence d'avis est confiée au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Le Conseil supérieur adresse également un accusé de réception à chaque commissaire ainsi qu'à chaque entité contrôlée concernée introduisant une déclaration d'interruption de mandat. Pour ce qui concerne le réviseur d'entreprises, l'accusé de réception est adressé à l'établissement du cabinet de révision dont relève le représentant permanent. Pour ce qui concerne l'entité contrôlée, l'accusé de réception est envoyé au siège.

3.4.6. Données statistiques relatives à 2011

a) Nombre total de déclarations – nombre de sociétés contrôlées

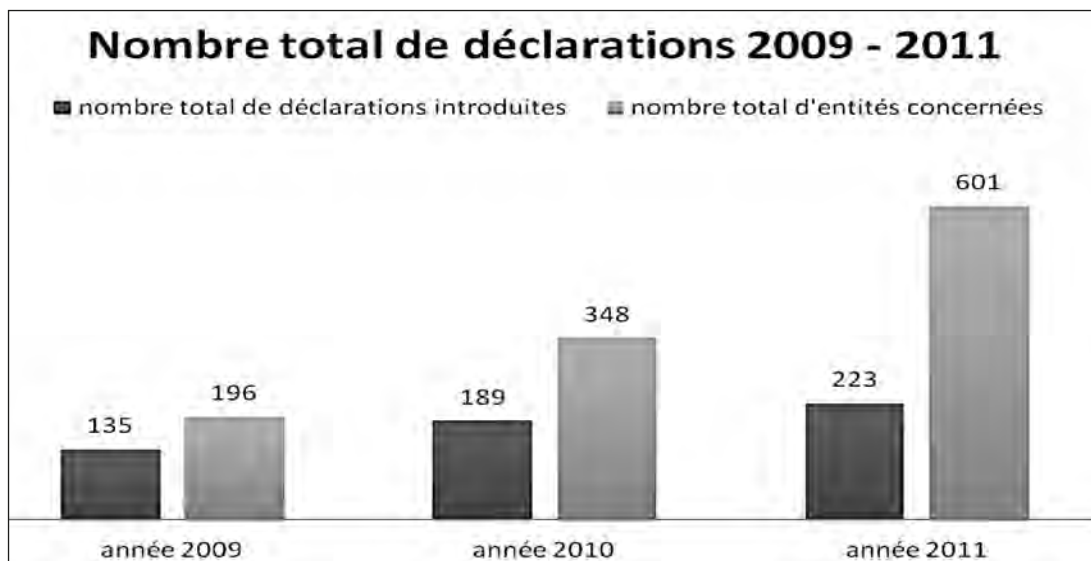
Dans le courant de l'année 2011, le Conseil supérieur a saisi 223 déclarations d'interruption de mandat de commissaire.

Ces 223 déclarations concernent une interruption de mandat de commissariat aux comptes au sein de 601 entités contrôlées. La déclaration porte en effet souvent sur plusieurs sociétés, le départ du commissaire ayant dès lors des répercussions pour le mandat de commissaire dans plusieurs autres entreprises. Tel est, par exemple, le cas lorsqu'une décision, prise au niveau du groupe, a des répercussions pour de nombreuses entreprises liées à ce groupe.

La comparaison des chiffres relatifs à 2011 avec ceux de 2010 et de 2009 permet de constater une augmentation du nombre de déclarations. En 2009, le Conseil supérieur avait été saisi de 135 déclarations, en 2010 de 189 déclarations et en 2011 de 223 déclarations.

En ce qui concerne le nombre d'entités faisant l'objet d'un contrôle des comptes concernées, une forte croissance est observée: en 2009, une telle déclaration à la suite d'une interruption de mandat de contrôle légal des comptes a été introduite par 196 entités contrôlées. Ce nombre s'élève à 348 entités contrôlées pour ce qui concerne l'année 2010 et à 601 pour ce qui concerne l'année 2011.

Schématiquement, l'évolution du nombre de déclarations se présente comme suit :



L'augmentation constante du nombre de déclarations depuis 2009 est probablement due au fait que l'obligation de déclaration, applicable depuis le 8 janvier 2009, est entre-temps connue à plus large échelle.

Les chiffres relatifs à 2011 connaissent une très forte augmentation en ce qui concerne le nombre d'entités contrôlées concernées. Ceci s'explique par la situation particulière d'un responsable d'un cabinet de révision déterminé ayant introduit auprès du Conseil supérieur une déclaration d'interruption de tous les mandats de contrôle légal des comptes de son cabinet. Ce faisant, le réviseur en question s'avère être à l'origine de pratiquement la moitié du nombre total des interruptions de mandat de commissariat aux comptes déclarées en 2011.

b) Forme juridique des entités contrôlées

Dans la plupart des cas, les entités contrôlées concernées par une déclaration d'interruption

du mandat de commissariat aux comptes ont la forme d'une société anonyme (en abrégé, SA).

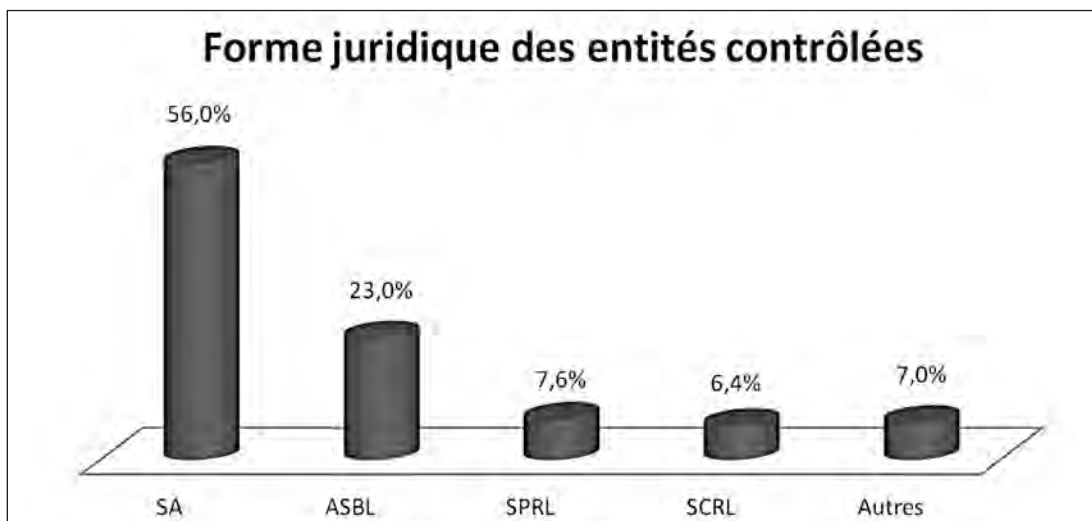
Plus précisément, pour l'année 2011, 56 % des entités contrôlées concernées par une telle déclaration, ont la forme d'une SA.

Pour 23 % des entités contrôlées, il s'agit d'une association sans but lucratif (en abrégé, ASBL).

Les autres déclarations concernent quelques sociétés privées à responsabilité limitée (en abrégé, SPRL) (7,6 %) ou des sociétés coopératives à responsabilité limitée (en abrégé, SCRL) (6,4 %).

Les 7 % restant d'entités contrôlées concernées sont des sociétés ayant la forme juridique suivante: des sociétés en nom collectif (en abrégé, SNC), des groupements d'intérêt économique (en abrégé, GIE), des sociétés en commandite par actions (en abrégé, SCA), des fondations, etc.

Schématiquement, la typologie des formes juridiques des entités contrôlées se présente comme suit:



En comparant ces chiffres avec ceux des années précédentes, on constate une forte augmentation de la proportion des ASBL en tant que forme juridique des entités contrôlées ayant introduit une déclaration.

Ceci s'explique par le fait qu'en 2011 la déclaration d'un responsable d'un cabinet de révision déterminé portait sur un nombre conséquent d'ASBL.

c) Typologie de changement⁸

Dans la plupart des cas d'interruption de mandat de commissariat aux comptes, le nouveau commissaire est immédiatement nommé. Les publications effectuées par l'entreprise contrôlée aux Annexes du *Moniteur belge* permettent d'identifier le nouveau commissaire de l'entreprise en question.

Dans un nombre limité de cas, aucun commissaire n'est plus nommé après l'interruption du mandat de contrôle légal des comptes. Concrètement, pour l'année 2011, ces cas concernent 9,8% du nombre total d'interruptions de mandats. Au titre de comparaison, pour l'année 2010, ces cas correspondaient à 7,5 % du nombre total d'interruptions de mandat. Dans ces déclarations, l'argument invoqué pour interrompre de manière an-

ticipée le mandat de commissariat aux comptes consiste dans le fait que la société ne répondrait pas (ou plus) aux critères impliquant l'obligation de nommer un commissaire et qu'il ne sera plus procédé à la nomination d'un commissaire.

Il est assez frappant de constater que pour 10,8% des entités contrôlées qui, en 2011, ont introduit une déclaration, les Annexes au *Moniteur belge* ne contiennent aucune information à propos d'une éventuelle nomination d'un nouveau commissaire, alors que l'argument invoqué pour justifier l'interruption du mandat ne se réfère pas à l'extinction de l'obligation de nommer un commissaire. Nul ne sait s'il faut en déduire qu'il n'y a plus eu de nomination de commissaire ou que l'obligation de publication relative aux mandats de commissaire n'a été respectée. En 2010, cela concernait 9,5 % du nombre total des interruptions de mandats.

Il est intéressant d'analyser l'information mise à disposition du public afin de définir le « type » de cabinet d'audit dont les « anciens » et les « nouveaux » commissaires font partie: cet exercice procède par une répartition en fonction de la taille du cabinet dont les commissaires font partie. Une distinction peut être opérée entre les cabinets couramment appelés « Big 4 », les « cabinets de taille moyenne » et les « plus petites structures ». Cette répartition se fonde notamment sur une classification arrêtée par le Conseil supérieur dans une autre étude, en l'occurrence celle relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique⁹.

8 Pour garantir la comparabilité statistique des chiffres de l'année 2011 avec ceux des années antérieures, il a été fait abstraction, pour la classification de la typologie de changement, de la déclaration du responsable d'un cabinet de révision déterminé ayant introduit auprès du Conseil supérieur une déclaration d'interruption de tous les mandats de contrôle légal des comptes de son cabinet correspondant pratiquement la moitié du nombre total des interruptions de mandat de commissariat aux comptes déclarées en 2011 au Conseil supérieur.

9 Voir à ce propos, ci-avant, le point 3.1 du présent rapport annuel.

L'analyse peut ensuite porter sur la *typologie de changement*, c'est-à-dire, la question de savoir si le nouveau commissaire est choisi parmi les professionnels qui font partie d'un cabinet de taille identique ou plutôt d'un cabinet de taille plus grande ou plus petite.

Les déclarations reçues en 2011 par le Conseil supérieur permettent de dégager les constatations suivantes :

Le commissaire dont le mandat est interrompu :

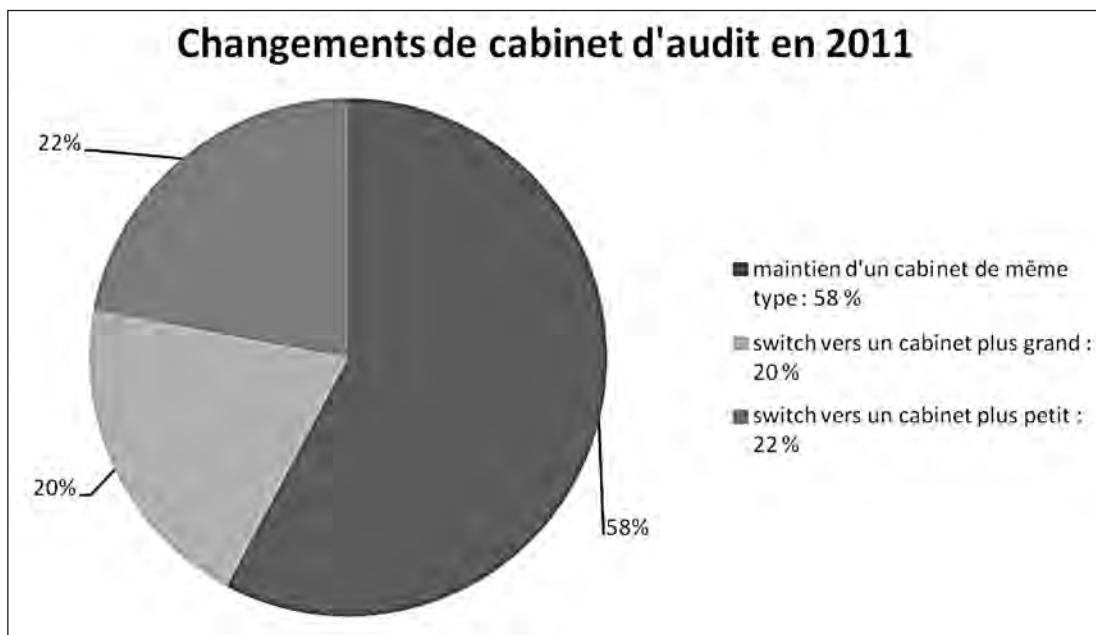
- fait partie d'un cabinet appartenant aux « Big 4 » : dans 56 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant aux « cabinets de taille moyenne » : dans 16 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant à des « plus petites structures » : dans 28 % des entités concernées.

Le commissaire nommé après l'interruption du mandat de son prédécesseur :

- fait partie d'un cabinet appartenant aux « Big 4 » : in 59 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant aux « cabinets de taille moyenne » : dans 15 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant à des « plus petites structures » : dans 26 % des entités concernées.

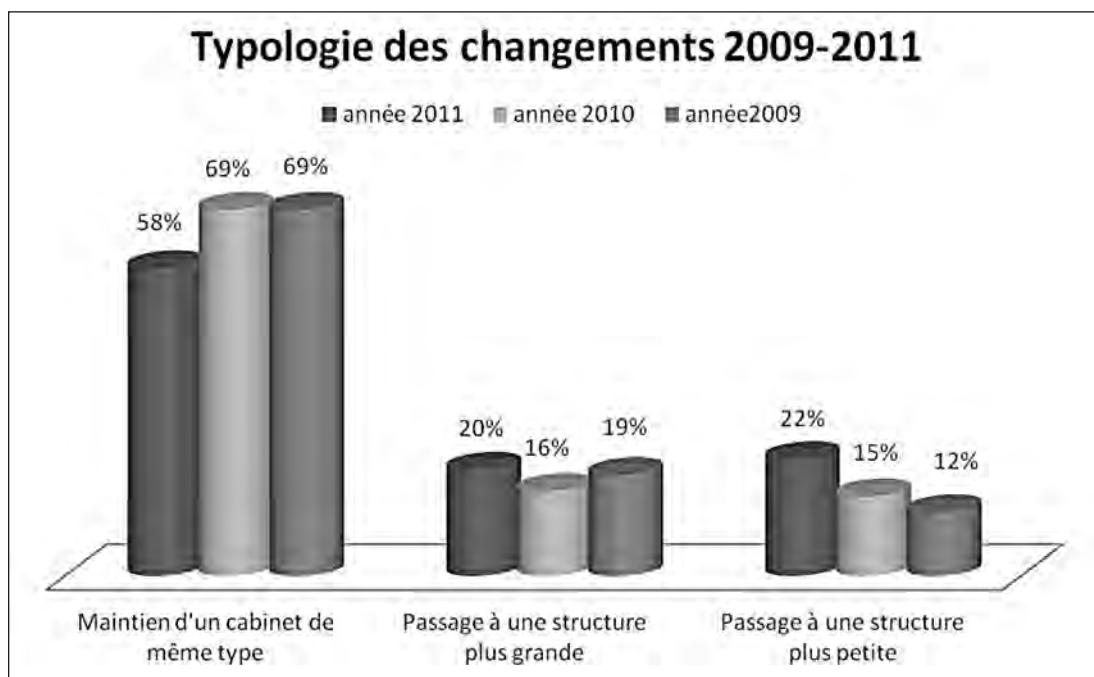
Quant au changement (éventuel) au niveau de la taille du cabinet, la *typologie des changements* se présente comme suit pour 2011 :

- Maintien d'un cabinet de taille similaire : 58 %
- Passage à une plus grande structure : 20 %
- Passage à une plus petite structure : 22 %.



Les informations relatives à la *typologie des changements* confirment plus ou moins les constatations faites au départ des déclarations

introduites durant l'année 2009 et durant l'année 2010 :



d) *Ordre d'introduction de la déclaration*¹⁰

Dans la majorité des cas, la déclaration est effectuée par le commissaire et l'entité concernée dans un courrier distinct, adressé au Conseil supérieur.

Certaines déclarations sont cependant introduites à l'aide d'un courrier commun cosigné par le commissaire et l'entité concernée. D'autres encore sont introduites, certes par des courriers séparés, l'un établi par l'entreprise et l'autre par le commissaire, mais transmis sous le même pli.

En 2011, on relèvera que, pour 16 % du total des entités concernées, la déclaration est transmise au Conseil supérieur conjointement. Ce procédé est en augmentation dans la mesure où, pour l'année 2010, le pourcentage de déclarations transmises conjointement ne s'élevait qu'à 7,8 % du total des entités concernées.

Dans les autres cas, la déclaration est effectuée, en premier lieu, par le commissaire et, en second lieu, par l'entreprise dans 39 % des cas.

¹⁰ Pour garantir la comparabilité statistique des chiffres de l'année 2011 avec ceux des années antérieures, il a été fait abstraction, pour la classification de la typologie de changement, de la déclaration du responsable d'un cabinet de révision déterminé ayant introduit auprès du Conseil supérieur une déclaration d'interruption de tous les mandats de contrôle légal des comptes de son cabinet correspondant pratiquement la moitié du nombre total des interruptions de mandat de commissariat aux comptes déclarées en 2011 au Conseil supérieur.

Pour le solde des dossiers (25 %), la déclaration est adressée, en premier lieu, par l'entreprise et, en second lieu, par le commissaire.

Dès la réception, par le Conseil supérieur, d'une déclaration d'interruption de mandat du commissaire, le dossier est examiné afin de s'assurer qu'il est complet, à savoir que toutes les informations requises ont été transmises par les deux parties concernées (tant le commissaire que l'entité faisant l'objet d'un contrôle légal des comptes).

Dans la négative, le Conseil supérieur prend l'initiative d'envoyer un courrier à l'autre partie dont la déclaration n'a pas encore été reçue afin de lui rappeler les obligations découlant de l'article 135, § 2 du Code des sociétés avant de pouvoir transmettre le dossier aux différentes composantes de supervision publique.

Malheureusement, en 2011, le nombre de cas dans lesquels seule une des deux déclarations a été transmise au Conseil supérieur a connu une progression. Tel était le cas dans 12% des cas où seul commissaire a transmis une déclaration et dans 8% des cas où seule l'entité contrôlée a transmis sa déclaration.

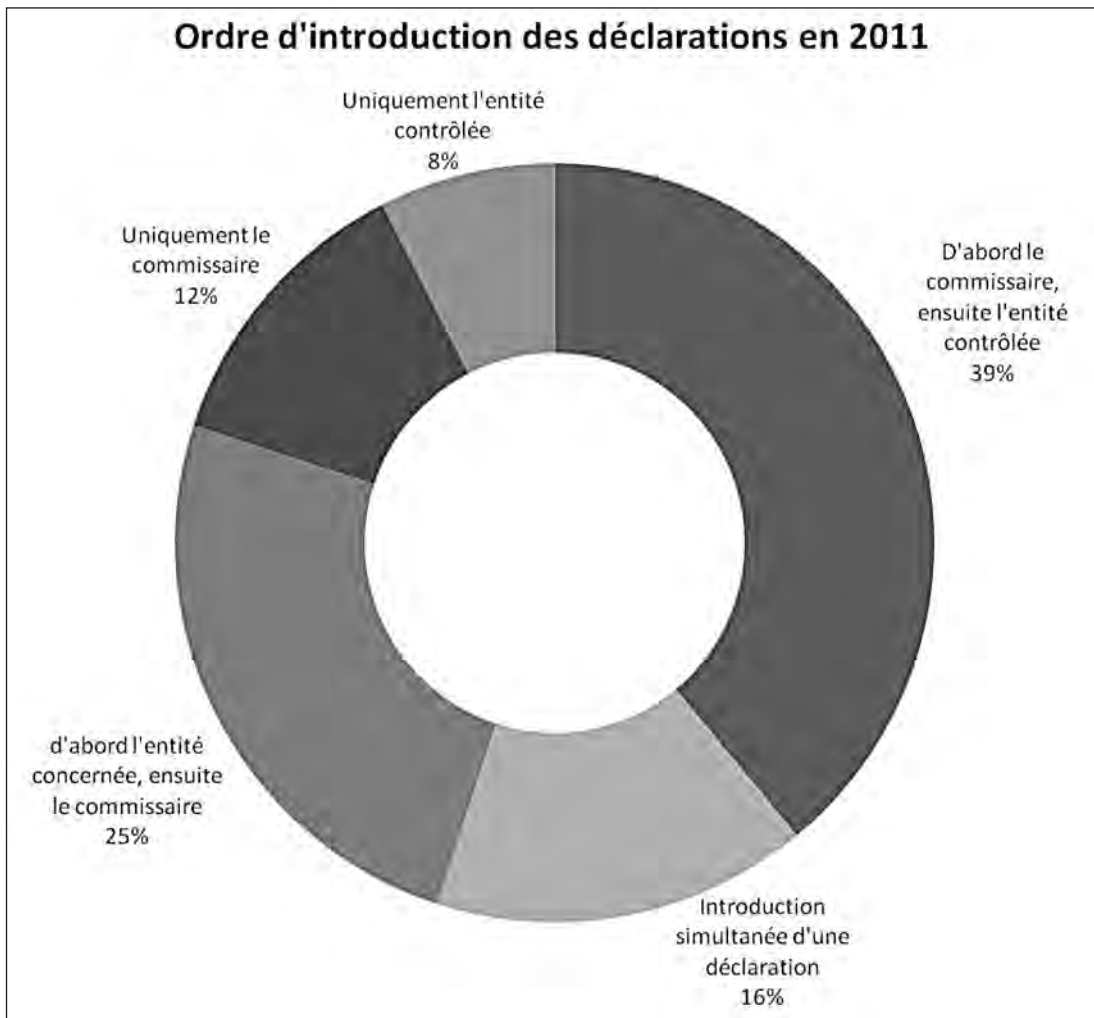
Malgré un suivi rigoureux, force est malheureusement de constater que dans un cas sur cinq aucune suite n'est donnée à la demande du Conseil supérieur de compléter le dossier.

Le nombre de dossiers pour lesquels le commissaire omet de transmettre sa déclaration au Conseil supérieur, et ce malgré l'envoi d'un rappel explicite, s'élève à 23 entités contrôlées. Ceci concerne deux des « Big 4 » et quatre petits cabinets de révision. Il semble que, dans aucun de ces cas, il s'agisse d'une interruption de mandat que l'on pourrait qualifier de « conflictuelle », à l'aune de la déclaration transmise par l'entité contrôlée concernée.

Dans les dossiers pour lesquels l'entité contrôlée a omis de transmettre sa déclaration au Conseil supérieur, il semblerait, à l'aune de la déclaration du commissaire, que l'interruption de mandat est le plus souvent due à une déci-

sion prise au niveau du groupe dont relève l'entité concernée de centraliser le contrôle légal des comptes auprès d'un seul auditeur ou à un changement dans la structure de l'actionnariat de la société. Dans certains cas, il s'agit d'une entité contrôlée qui n'est plus tenue de désigner un commissaire. Dans un nombre limité de cas, l'origine de l'interruption de mandat auprès du commissaire (pension, maladie, indépendance). A titre exceptionnel, le commissaire fait mention du fait que, selon lui, il n'y a pas de juste motif justifiant l'interruption de mandat.

Schématiquement, l'ordre d'introduction des déclarations se présente comme suit :



e) *Motivation*¹¹

La majorité des déclarations introduites concernent une interruption de mandat de commissariat aux comptes qualifiée par les parties comme étant de nature non-conflictuelle.

La déclaration transmise via courrier précise souvent que l'interruption du mandat a fait l'objet d'une « concertation préalable » entre l'entreprise, d'une part, et le commissaire, d'autre part, voire d'un « accord amiable ».

A l'aune de la motivation mentionnée dans la déclaration transmise via les différents courriers reçus en 2011, il en ressort que, dans 67 % des cas, la décision d'interrompre le mandat du commissaire est prise par l'entité contrôlée.

Lorsque la décision d'interruption est prise par l'entité contrôlée, un certain nombre de motifs sont avancés, tels que :

- nouvelle société-mère – modification de la structure de l'actionariat;
- décision de la société-mère de désigner un seul commissaire pour l'ensemble du groupe;
- réorganisation des mandats de révision au sein du groupe afin d'assurer l'unicité du contrôle des comptes statutaires et consolidés;
- centralisation de l'audit du groupe auprès d'un seul réseau international;
- harmonisation – réexamen des mandats de contrôle;
- politique de rotation suivie par la société-mère;
- simplification du « reporting » au niveau du groupe;
- uniformisation du processus de consolidation;
- reprise de la société contrôlée – demande d'interruption de mandat introduite par le groupe;
- un seul contrôleur à l'échelle mondiale;

¹¹ Pour garantir la comparabilité statistique des chiffres de l'année 2011 avec ceux des années antérieures, il a été fait abstraction, pour la classification de la typologie de changement, de la déclaration du responsable d'un cabinet de révision déterminé ayant introduit auprès du Conseil supérieur une déclaration d'interruption de tous les mandats de contrôle légal des comptes de son cabinet correspondant pratiquement la moitié du nombre total des interruptions de mandat de commissariat aux comptes déclarées en 2011 au Conseil supérieur.

- décision du groupe de centraliser le contrôle des filiales;
- unicité et efficacité du contrôle au sein du groupe;
- aux fins d'améliorer le gouvernement d'entreprise et d'assurer l'indépendance du commissaire, décision de la société de changer régulièrement de commissaire.

Dans un nombre limité de cas, plus particulièrement dans 6 % du nombre total des entités concernées, le mandat est interrompu au motif que la nomination d'un commissaire ne serait plus requise, par exemple, parce que la société quitte le groupe et de ce fait ne répond plus aux critères imposant la nomination d'un commissaire.

Traditionnellement, le fait pour une grande entreprise de devenir, dans le courant du mandat du commissaire, petite (et ne franchissant dès lors plus les seuils de l'article 15 du Code des sociétés), par exemple, à la suite d'une diminution de ses activités, n'est toutefois pas considéré comme un motif valable justifiant une révocation ou une démission au sens de l'article 135, § 1^{er}, alinéa 2 du Code des sociétés. Les travaux parlementaires relatifs à la réforme de la législation sur le révisorat d'entreprises de 1985 précisent à cet égard que le commissaire reste en fonction jusqu'au terme de la période de trois ans.

Cependant, ce n'est que dans un nombre restreint de cas que les réviseurs d'entreprises formulent une observation sous la forme d'un rappel aux sociétés concernées que l'interruption du mandat n'enlève rien à l'obligation de nommer un autre commissaire et que le non-respect du Code des sociétés peut engager la responsabilité des administrateurs.

*

*

*

L'analyse des déclarations montre que, durant l'année 2011, la décision d'interruption de mandat est prise à l'initiative du commissaire dans seulement 22 % des cas.

Lorsque l'origine de la décision d'interruption est liée au commissaire, un certain nombre de motifs sont avancés, tels que :

- problème d'indépendance en raison d'appartenance à un réseau et la prestation d'autres services (non compatibles avec le contrôle légal des comptes) par d'autres entités du réseau dont relève le commissaire;
- modification de l'actionnariat de l'entité contrôlée – naissance d'un conflit d'intérêts dans le chef du commissaire;
- démission du commissaire en raison de la prestation de services de nature fiscale par d'autres entités du réseau dont relève le commissaire – dépassement du critère «one to one»;
- reprise du cabinet de révision par un autre réviseur d'entreprises – problème d'indépendance en raison de prestation de services en matière comptable et en matière fiscale au client par le cabinet de révision reprenneur;
- le représentant légal du cabinet de révision change de cabinet de révision et continue ses activités dans un nouveau cabinet de révision qui sera chargé à l'avenir du contrôle des comptes;
- démission du commissaire à la suite du rachat des actions de la société mère et le changement dans la gestion – plus aucune vue quant à l'organisation administrative et le contrôle interne;
- cessation des activités professionnelles du commissaire (maladie/retraite);
- décès du commissaire;
- décision de démission du commissaire en raison de l'existence d'un certain nombre de procédures disciplinaires en cours (alors que le caractère définitif n'existe pas encore) à l'encontre de son cabinet de révision ne lui permettant plus d'effectuer sereinement sa mission;
- l'entité concernée constate d'elle-même la radiation de son commissaire du registre public;
- démission d'un commissaire en raison d'un contrôle de qualité effectué par l'IRE ayant conduit à la conclusion que l'indépendance du commissaire n'est pas suffisamment garantie.

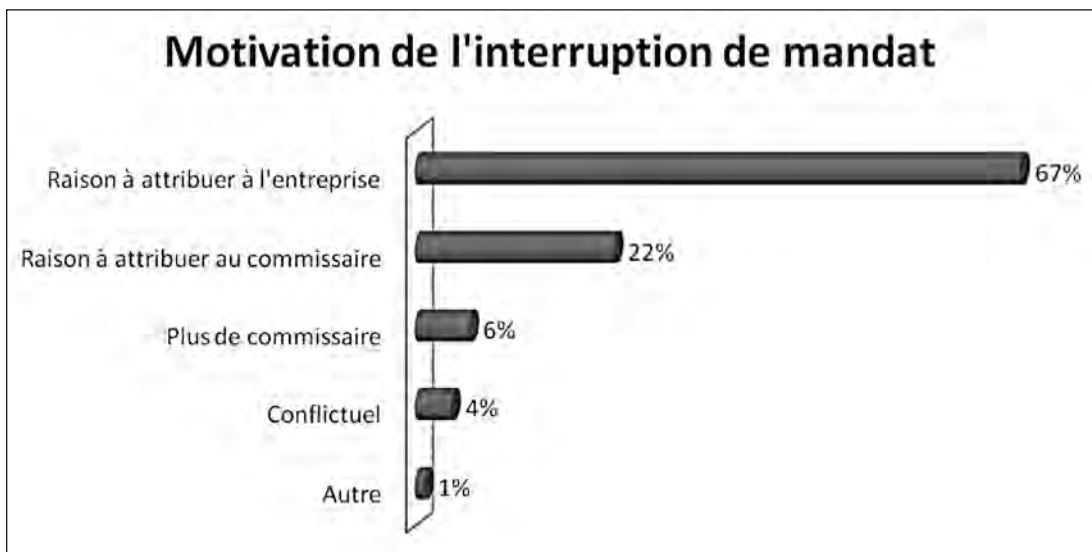
Outre les interruptions «non-conflictuelles» évoquées ci-avant, 4% des interruptions peuvent être considérées comme étant de nature conflictuelle. Sont considérées comme telles les déclarations, du commissaire, d'une part, et de l'entité concernée, d'autre part, pour lesquelles il ne semble pas y avoir d'uniformité quant à la motivation invoquée pour l'interruption de mandat ou lorsque les circonstances évoquées peuvent donner lieu à discussion.

Concrètement, pour l'année 2011, un nombre limité de dossiers font clairement état d'importants différends entre le commissaire et les dirigeants ainsi que du fait que la détérioration de l'entente est à la base de la décision d'intrompre le mandat du commissaire. Par ailleurs, dans un certain nombre de cas, la motivation évoquée pour justifier l'interruption de mandat diffère selon que l'on examine la déclaration du commissaire ou celle de l'entité concernée.

Les motifs avancés en cas d'interruption conflictuelle sont notamment les suivants :

- manque de confiance dans le commissaire qui effectue par ailleurs une mission de tenue de la comptabilité en tant que comptable dans une entité avec laquelle l'entreprise est en conflit;
- manque de confiance dans le commissaire après avoir donné une déclaration d'abstention en raison de manquements dans l'organisation administrative de l'entité; d'après l'entité, le commissaire effectue un chantage en vue de prolonger son mandat de commissaire;
- discussions concernant une éventuelle opinion négative de la part du commissaire;
- révocation du commissaire en raison de motifs personnels graves – initialement, rapport de carence en raison de non-transmission des données chiffrées relatives aux comptes annuels – par la suite, communiqué dans les médias ayant trait à l'implication d'un des administrateurs dans un dossier de fraude.

Globalement, les motivations évoquées dans le cadre des interruptions de mandats de contrôle légal des comptes se présentent comme suit :



f) Moment de la déclaration

Force est de constater que le Code des sociétés ne précise pas quand une déclaration doit être faite. Dans la pratique, on peut constater que les déclarations sont effectuées après que l'assemblée des actionnaires ait pris sa décision. Il arrive cependant que la déclaration soit déjà faite au moment où l'organe d'administration décide de proposer l'interruption de mandat à l'assemblée générale.

g) Moment de l'interruption de mandat

Il ressort des déclarations introduites auprès du Conseil supérieur en 2011 que :

- dans 57% des cas, l'interruption du mandat de commissariat aux comptes intervient plus de deux ans avant le terme légal de trois ans ;
- dans 33% des cas, moins de deux ans et plus d'un an avant le terme du mandat ;
- dans 10% des cas, moins d'un an avant le terme du mandat.

h) Cas particuliers

Dans la plupart des cas, la déclaration est effectuée, au nom de l'entité concernée, par une personne mandatée pour représenter juridiquement la société. Il peut s'agir d'un ou de plusieurs administrateurs, de l'administrateur-délégué ou du directeur financier.

En 2011, la déclaration a été introduite pour 8 entités contrôlées par un avocat au nom de l'entité concernée. Dans aucun de ces cas,

l'intervention du commissaire n'a été remise en question.

Dans deux dossiers, la déclaration a été effectuée par l'expert-comptable de l'entité concernée.

Dans un dossier, c'est un liquidateur qui a effectué la déclaration au nom d'une société. Dans ce cas particulier, l'intervention du commissaire a été remise en question.

En ce qui concerne le commissaire, c'est dans une très large mesure, le représentant légal du cabinet de révision concerné qui introduit la déclaration auprès du Conseil supérieur.

Dans un dossier, à propos duquel le commissaire est décédé, c'est le commissaire lui ayant succédé qui a déclaré l'interruption du mandat au Conseil supérieur.

i) Autres constatations

Comme mentionné ci-avant, les avis publiés par l'entité concernée aux Annexes du *Moniteur belge* reprenant les déclarations relatives à la démission et/ou la révocation du commissaire sont recherchés et vérifiés.

L'article 74, 2°, b) du Code des sociétés impose en effet le dépôt au dossier de la société et la publication aux Annexes du *Moniteur belge* de «l'extrait des actes relatifs à la nomination et la cessation des fonctions des (...) commissaires». La publication relève de la responsabilité de l'organe d'administration de la société concernée.

Dans la majorité des cas, il s'avère que les publications imposées par le droit des sociétés sont réellement effectuées.

Il n'en demeure malheureusement pas moins qu'il existe de quelques dossiers d'interruption du mandat de commissaire dont aucune trace n'est trouvée aux Annexes du *Moniteur belge* (plus particulièrement pour 10,8 % des entités pour lesquelles une déclaration a été introduite en 2011). Il arrive même que toute publication au sujet de la fonction de commissaire fait défaut, en ce compris ce qui concerne la nomination initiale. Dans 6,6 % du nombre total des entités contrôlées concernées pour lesquelles une déclaration a été introduite en 2011 la dernière date de publication de la nomination du commissaire remonte à plus de trois ans.

Dans le souci de préserver les intérêts de la vie économique et sociale, le Conseil supérieur souligne l'importance d'une information claire et précise au sujet de la nomination et l'éventuelle interruption du mandat de commissaire. Il est également d'avis que les réviseurs d'entreprises devraient davantage insister auprès de la société concernée sur un suivi de cette obligation de publication imposée par le Code des sociétés.

4. Le système de supervision publique mis en place en Belgique dans une perspective européenne

4.1. Livre vert

4.1.1. Réaction transmise à la Commission européenne au nom du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises

La Commission européenne a lancé le 13 octobre 2010 une consultation publique¹ autour du rôle de l'audit légal et du cadre plus large dans lequel les audits sont effectués. Il convient de situer cette consultation au lendemain de la crise financière engendrée par la chute de la banque d'investissement *Lehman Brothers* et le souci de la Commission de savoir si un renforcement du rôle des auditeurs permettrait de limiter les risques qui pèsent sur le système financier.

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

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

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

¹ Voir les pages suivantes du site internet de la DG Marché intérieur de la Commission européenne : <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1325&format=HTML&aged=0&language=fr&guiLanguage=fr> & http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_fr.htm.

pourrait-il avoir des implications pour la stabilité financière ?

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

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

*

*

*

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

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

- du Ministre fédéral en charge de l'Economie,
- du Procureur général,

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

*

*

*

Le Conseil supérieur des Professions économiques a pris l'initiative, dans son rôle de coopération au niveau national, de réunir les représentants des différentes composantes du système de supervision publique mis en place en Belgique afin d'examiner l'opportunité de transmettre une contribution résultant de l'échange de vues.

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

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

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

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

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

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

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

Cette prise de position commune transmise à la Commission européenne en langue française a été publiée *in extenso* dans le rapport annuel commun 2010.

4.1.2. Publication des résultats de la consultation publique de la Commission européenne

La Commission européenne a publié², le 4 février 2011, le résumé des réponses³ à la consultation publique lancée le 13 octobre 2010 ainsi que les réponses individuelles reçues des parties prenantes.

Une conférence⁴ de deux jours a également été organisée par la Commission européenne les 9 et 10 février 2011, intitulée « Information financière et Audit – Le temps est-il venu de changer ? ».

Au terme de cette conférence, les représentants de la Commission européenne ont annoncé que la Commission devrait être en mesure, dans le cou-

2 Voir la page suivante du site internet de la DG Marché intérieur de la Commission européenne: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm.

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

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

rant de l'année 2011, de rendre publiques les mesures qu'elle envisage de mettre en œuvre dans le cadre de la réforme du cadre légal applicable aux contrôleurs légaux des comptes.

4.1.3. Rencontre avec les représentants de l'IRE à la suite de la publication par la Commission européenne des résultats de la consultation publique

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adressé, en date du 21 janvier 2011, un courrier demandant de rencontrer les représentants du Conseil supérieur afin d'avoir un échange de vues à propos de la consultation publique lancée en octobre 2010 par la Commission européenne au départ du Livre vert.

Dans le cadre de cette rencontre organisée le 16 février 2011, les représentants de l'IRE ont présenté les lignes directrices de la réaction adressée le 8 décembre 2010 par le Conseil de l'IRE au Commissaire Barnier. A la demande des membres du Conseil supérieur, les représentants de l'IRE ont également décrit les spécificités de la réaction adressée par l'ICCI –également le 8 décembre 2010– au Commissaire européen.

Les éléments suivants ont, en particulier, été évoqués par les représentants de l'IRE :

- l'IRE est ouvert à toute évolution du rôle du commissaire, compte tenu des attentes des différents «*stakeholders*» marquant un intérêt pour l'obtention d'une information de qualité, qu'elle qu'en soit la nature ;
- le moyen de communication premier du commissaire est le rapport d'audit, dont le contenu pourrait être amené à être élargi ;
- la profession est favorable à un rôle accru des comités d'audit institués dans les sociétés dans le cadre de leur désignation ;
- la rotation externe n'améliore pas la qualité du contrôle légal des comptes alors que d'autres mesures peuvent contribuer à protéger l'exercice indépendant de ce type de mission : missions incompatibles avec le contrôle des comptes, règle de la «*one to one*», etc. à considérer au niveau du groupe ;
- l'IRE est favorable au maintien de la situation actuelle en ce qui concerne le contrôle des comptes des PME : le contrôle plénier est préférable à un éventuel examen limité de la situation financière de ces entreprises afin

d'éviter des problèmes en termes de perception de la mission du contrôleur légal des comptes ;

- l'IRE n'est pas favorable à la mise sur pied d'un système européen de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes.

4.2. Etude ESCP Europe

La Commission européenne a chargé l'école de commerce ESCP Europe d'effectuer une étude visant à examiner la transposition en droit national de la directive 2006/43/CE, communément appelée directive «*audit*».

C'est dans ce contexte que le Conseil supérieur des Professions économiques a été sollicité, en tant que membre du Groupe Européen des Organes de Supervision de l'Audit (*European Group of Auditors' Oversight Bodies*, en abrégé EGAOB), par Mme Aline PONCELET, employée au siège parisien de Paul, Hastings, Janofsky & Walker (Europe) LLP Partnership, en avril 2011 afin de contribuer, pour ce qui concerne la situation belge, à la description des modalités de transposition de la directive «*audit*». Le SPF Economie a également été chargé d'une mission analogue en tant que membre du Comité Réglementaire de l'Audit (*Audit Regulatory Committee*, en abrégé «*AuRC*»).

La Commission a par ailleurs chargé ESCP Europe d'effectuer une autre étude visant à déterminer la structure du marché européen de l'audit.

Une réaction était initialement attendue pour la mi-mai. Eu égard à l'ampleur du questionnaire à compléter, un délai supplémentaire a été accordé par les personnes de contact d'ESCP Europe.

Au terme de ses travaux, le Conseil supérieur a pris l'initiative de soumettre le projet de réponse à transmettre à ESCP Europe dans le cadre de sa réunion de coordination regroupant les représentants des différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises du 30 mai 2011.

Cet échange de vues a permis d'intégrer différentes remarques dans la version finale transmise le 24 juin 2011 aux personnes de contact d'ESCP Europe. La version intégrale de ce document est disponible sur le portail commun du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Dans le cadre de la transmission de la réponse au questionnaire pour ce qui concerne la situation en Belgique, le Conseil supérieur a pris l'initia-

tive de transmettre l'étude empirique effectuée par le Conseil supérieur quant à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique en date du 30 avril 2011.

En septembre 2011, ESCP Europe a demandé une clarification quant à quelques points à propos desquels la réponse du Conseil supérieur ne semblait pas totalement cohérente avec la réponse fournie par le SPF Economie. Une réponse a été adressée à ESCP Europe après un contact avec les représentants du SPF Economie chargés de la préparation de la réponse au questionnaire en tant que représentants de l'AuRC.

Le 9 novembre 2011, ESCP Europe a rendu un rapport final⁵ de 279 pages à la Commission européenne dont les éléments suivants peuvent être épinglés pour ce qui concerne la concentration du marché de l'audit externe dans les différents Etats membres de l'Union européenne :

- situation peu homogène d'un pays à l'autre de l'Union européenne avec deux grands segments de marché distincts: services d'audit des entités d'intérêt public et services d'audit dans les entités considérées comme de taille moyenne ou petite;
- marché européen de l'audit externe (considéré dans son ensemble) pas trop concentré (part de marché des « Big 4 » inférieure à 26 % dans tous les pays, excepté au Danemark, au Grand-duché du Luxembourg, en Suède et en Grande-Bretagne);
- marché européen de l'audit externe des entités d'intérêt public très concentré, avec une part de marché des « Big 4 » supérieure à 90%. Seuls trois pays connaissent une concentration moindre: la Bulgarie, la Grèce et la France;
- deux éléments semblent affecter le marché européen de l'audit: peu de rotation externe des mandats de contrôle légal des comptes, d'une part, et une quote-part élevée de revenus des cabinets d'audit découlant de missions « non-audit » (entre 10% et 40% des honoraires perçus par les cabinets d'audit parmi les entreprises dans lesquelles ils sont chargés du contrôle légal des comptes proviennent de missions non-audit), d'autre part;

5 Ce rapport final est disponible sur la page suivante du site internet de la Commission européenne (DG Marché intérieur et Services): http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_fr.htm.

- trois éléments sont identifiés en termes de niveau d'honoraires d'audit:
 - o les segments de marché les plus concentrés pourraient voir émerger des honoraires d'audit plus élevés par manque de concurrents crédibles en tant qu'alternative;
 - o en cas d'appel public pour le choix du cabinet d'audit chargé à l'avenir du contrôle légal des comptes, une déviance serait possible en termes de nivellement par le bas des honoraires (corrélé à une qualité moindre des travaux);
 - o la coexistence d'une mission de contrôle légal des comptes et de missions non-audit peut conduire à une diminution des honoraires d'audit en supposant que des missions non-audit permettront de « rentabiliser » le mandat dans son ensemble;
- quelques mesures sont proposées afin d'améliorer le fonctionnement du marché de l'audit: l'audit conjoint, interdiction de clauses contractuelles « Big 4 - only », renforcement du rôle du comité d'audit dans le cadre de la désignation des contrôleurs légaux des comptes, transparence en termes d'honoraires par le biais des états financiers, la limitation de la responsabilité des auditeurs externes;
- quelques mesures sont proposées afin de garantir la qualité des travaux effectués dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes: rotation externe, « re-tender » public, rapports d'audit plus extensifs en termes de méthodologie de travail, limite maximale en termes d'honoraires auprès d'un seul client, règles plus strictes en termes de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, implémentation des normes ISA dans tous les Etats membres.

4.3. Question posée par la Commission européenne en matière d'approbation préalable des contrôleurs légaux des comptes dans les établissements financiers

La Commission européenne a interrogé le 11 juillet 2011 le Conseil supérieur des Professions économiques, en tant que membre de l'EGA OB, quant à la situation en Belgique en matière d'approbation préalable des contrôleurs légaux des comptes dans les établissements financiers.

La réponse suivante a été fournie aux questions posées par Mme DE BASALDÚA :

1. Does the Banking Supervisor in your jurisdiction have the power/authority to veto the appointment of auditors of banks/financial institutions?

Yes

The appointment of accredited statutory auditors and substitute accredited statutory auditors is subject to the **prior approval** of the Banking Supervisor. This approval shall be applied for by the management body proposing the appointment. Where an accredited audit firm is appointed, the approval applies to both the firm and its representative.

The renewal of the mandate shall also be subject to approval.

If do, has the Banking Supervisor used this power/authority been in recent years?

This information is not public available.

2. Is there a pre-approved list of auditors which may be appointed by banks/financial institutions in your jurisdiction?

Yes for different categories of institutions:

- Credit institutions
- Insurance companies
- Investment firms
- Management companies of undertakings for collective investment.

No pre-approved list of auditors exists in Belgium for the audit of listed companies.

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.

Quelques éléments de cette réforme sont analysés ci-après:

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

4.4. Proposition de réforme du cadre réglementaire européen applicable aux contrôles légaux des comptes des entreprises à la suite de la consultation publique lancée par le biais du Livre vert

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

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

4.4.1. 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.

La réforme proposée en novembre 2011 visant à modifier la directive «audit» propose d'adapter l'article 1^{er} comme suit:

Article premier

Objet

La présente directive établit des règles concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés.

Les articles 22, 25 et 27 à 30 de la présente directive ne s'appliquent pas au contrôle légal des comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public, sauf disposition contraire au règlement (EU) n° [xxx].

Les articles 32 à 36 de la présente directive s'appliquent aux entités d'intérêt public dans la mesure où ils se rapportent au contrôle du respect des règles d'agrément et d'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit énoncés aux articles 3 à 20.

Il en ressort 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 applicables» pour les missions de contrôle des comptes des entités d'intérêt public (voir ci-après point 4.4.2) :
 - 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 (voir ci-après point 4.4.2) à l'excepti-

tion⁶ 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
- 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».

4.4.2. Concept d'«entités d'intérêt public»

- **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

⁶ 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».

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.

4.4.3. Lien avec la réforme des directives comptables

Ces deux documents sont à examiner conjointement avec les propositions de directives visant à réformer et à remplacer les 4^{ème} et 7^{ème} directives européennes en matière de droit des sociétés.

Deux projets de réformes des directives comptables ont été lancés dernièrement:

- L'introduction d'une nouvelle catégorie d'entreprises, les micro-entités qui pourraient bénéficier de règles allégées en matière d'établissement et/ou de publication de comptes annuels.

Le Journal officiel de l'Union européenne du 21 mars 2012 (L81) a publié la directive 2012/6/UE du Parlement européen et du Conseil du 14 mars 2012 modifiant la directive 78/660/CEE du conseil concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés en ce qui concerne les micro-entités.

- La proposition de directive visant à remplacer les 4^{ème} et 7^{ème} directives européennes en matière de droit des sociétés fixe des critères en matière de petites, moyennes et grandes entreprises. Aucune marge de manœuvre ne serait plus laissée au niveau national dans le projet de directive rendu public le 25 octobre 2011. Elle détermine également quelles

entités seront encore appelées à faire l'objet d'un contrôle légal des comptes.

*

* *

Un contact a été pris avec la Centrale des bilans afin de voir quel serait l'impact du relèvement des seuils, tel que proposé dans les propositions de directive «micro-entités» et la proposition de directive visant à remplacer les 4^{ème} et 7^{ème} directives européennes.

Pour rappel, la Centrale des bilans :

- n'est pas en mesure d'apprécier les critères sur une base consolidée ;
- est contrainte de poser une hypothèse pour les entreprises déposant un schéma abrégé pour lesquels la mention du chiffre d'affaires n'est pas obligatoire (hypothèse retenue par la Centrale des bilans = 80 %).

La simulation donne les chiffres suivants en se basant sur les comptes annuels relatifs à l'année 2009 déposés auprès de la Centrale des bilans de la BNB :

	Abrégé	Complet	Total
Micro	312 252	6 349	318 601
Petite	18 295	7 950	26 245
Moyenne	45	4 125	4 170
Grande	1	2 578	2 579
Total	330 593	21 002	351 595

*

* *

La directive visant à remplacer les 4^{ème} et 7^{ème} directives européennes en matière du droit des sociétés prévoit dans son article 34 les règles suivantes en matière de contrôle des sociétés :

« Article 34

Exigence générale

1. Les Etats membres veillent à ce que les états financiers des entités d'intérêt public, des moyennes entreprises et des grandes entreprises

soient contrôlés par une ou plusieurs personnes habilitées par les Etats membres à procéder au contrôle légal des comptes conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil.

Le contrôleur légal des comptes émet aussi un avis indiquant si le rapport de gestion concorde avec les états financiers pour le même exercice.

2. Le premier alinéa du paragraphe 1 est applicable aux états financiers consolidés. Le second alinéa du paragraphe 1 est applicable aux états financiers consolidés et aux rapports de gestion consolidés.»

Texte explicatif relatif à cette mesure

« 4.8. Chapitre 8 – Contrôle légal

Les dispositions générales de l'article 34 ont été modifiées afin de refléter l'approche «priorité aux PME» qui sous-tend la présente proposition. En conséquence, les petites entreprises seront exemptées de tout contrôle pour ce qui concerne le droit européen des sociétés. Cet article dispose également que les entités d'intérêt public doivent faire l'objet d'un contrôle légal, quelle que soit leur taille.

Une clarification concernant la manière dont les exigences en matière de contrôle s'appliquent aux groupes d'entreprises est ajoutée à l'article 35, paragraphe 3. »

*

* *

La directive visant à modifier la directive «audit» définit le contrôle légal des comptes au sens de la directive comme suit :

« Article 2

Définitions

Aux fins de la présente directive, on entend par :

1) « contrôle légal des comptes », un contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés, dans la mesure où il est :

a) requis par le droit de l'Union ;

b) requis par la législation nationale en ce qui concerne les petites entreprises

c) volontairement mis en œuvre par les petites entreprises;

(...)

Par ailleurs, un article 43ter serait introduit dans la directive «audit»:

«Article 43ter

Petites entreprises

Si un Etat membre requiert le contrôle légal des comptes annuels ou consolidés des petites entreprises, l'article 43bis s'applique mutatis mutandis.

Si un Etat membre a institué des règles autorisant, en ce qui concerne les petites entreprises, à substituer un examen limité au contrôle légal des comptes, il n'est pas tenu d'adapter les normes d'audit au contrôle légal de ces entreprises.

Aux fins du présent article, on entend par «examen limité» une procédure qu'un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit applique pour déceler les anomalies résultant d'une erreur ou d'une fraude dans les états financiers d'une entité qui présente un degré d'assurance inférieur à celui du contrôle légal des comptes.»

*

*

*

Si les différents projets devaient être adoptés en l'état:

- les entreprises considérées comme entités d'intérêt public devraient toujours faire l'objet d'un contrôle légal des comptes, quelle que soit leur taille;
- les entreprises de taille moyenne et grande au sens de la directive devraient faire l'objet d'un contrôle légal des comptes;
- les entreprises de petite taille pourraient faire l'objet d'un contrôle légal des comptes si une réglementation au niveau national le requiert;
- les entreprises considérées comme des «micro-entités» ne pourraient pas faire l'objet d'un contrôle légal des comptes.

4.4.4. Réforme de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes

A. Situation actuelle au niveau européen

Article 32 de la directive «audit» 2006/43/CE

Principes devant régir la supervision publique

1. Les Etats membres mettent en place un système effectif de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit fondé sur les principes énoncés aux paragraphes 2 à 7.
2. Tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit sont soumis à la supervision publique.
3. Le système de supervision publique est dirigé par des non-praticiens, connaissant bien les matières qui touchent au contrôle légal des comptes. Les Etats membres peuvent cependant permettre qu'une minorité de praticiens participe à la direction dudit système. Les personnes participant à la direction du système de supervision publique sont sélectionnées selon une procédure de nomination indépendante et transparente.
4. Le système de supervision publique assume la responsabilité finale de la supervision :
 - a) de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit;
 - b) de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, ainsi que des normes d'audit;
 - c) de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire.
5. Le système de supervision publique est habilité, le cas échéant, à conduire des enquêtes sur les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit, ainsi qu'à prendre les mesures nécessaires.

B. Situation actuelle en Belgique depuis la transposition en 2007 de la directive « audit » en droit belge

Aux termes de l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953, telle que révisée en 2007, le système de supervision publique mis en place en Belgique en 2007 est constitué de six entités, chargé de deux grandes catégories de missions :

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

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

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

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

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

C. Révision proposée de l'article 32 de la directive « audit » 2006/43/CE et adjonction de l'article 32bis

Article 32

Principes devant régir la supervision publique

1. Les Etats membres désignent une autorité compétente chargée de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit sur la base des principes énoncés aux paragraphes 2 à 7.
2. Tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit sont soumis à la supervision publique.
3. L'autorité compétente peut permettre que des non-praticiens connaissant bien les matières qui touchent au contrôle légal des comptes participent à la direction du système de supervision publique, à condition qu'ils soient sélectionnés selon une procédure de nomination indépendante et transparente. Les praticiens ne sont pas autorisés à participer à la direction du système de supervision publique.
4. L'autorité compétente 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;
 - b) de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, ainsi que des normes d'audit;
 - c) de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire.
5. L'autorité compétente est habilitée, le cas échéant, à ouvrir et à conduire des enquêtes sur les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit, ainsi qu'à prendre les mesures nécessaires. Elle est dotée de ressources suffisantes à cet effet.

Afin de mener à bien les missions qui lui incombent en vertu de la présente directive, l'autorité compétente a accès à tous les documents détenus, sous quelque forme que ce soit, par les contrôleurs légaux des comptes ou par les cabinets d'audit et a le droit d'en

obtenir et d'en conserver une copie. Elle a également le droit d'exiger des informations de toute personne et, si nécessaire, de convoquer et d'entendre toute personne pour en obtenir des informations.

6. L'autorité compétente est transparente. La transparence requise inclut la publication de programmes de travail et de rapports d'activités annuels.

Article 32bis

Délégation des tâches

Les Etats membres n'autorisent l'autorité compétente visée à l'article 32 à déléguer des tâches à d'autres autorités ou organismes désignés par la loi que si cette délégation concerne uniquement l'agrément et l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit. Toute exécution de tâches par d'autres autorités ou organismes est expressément déléguée par l'autorité compétente. La délégation précise les tâches déléguées et les conditions dans lesquelles celles-ci doivent être accomplies. Les autorités ou organismes sont organisés de manière à éviter les conflits d'intérêts. Il incombe en dernier ressort à l'autorité compétente déléguante de vérifier que les dispositions de la présente directive et les mesures d'exécution adoptées en vertu de celle-ci sont respectées.

Les Etats membres informent la Commission et les autorités compétentes des autres Etats membres de toute disposition prise concernant la délégation de tâches, y compris des conditions précises régissant ces délégations.

Dans l'état actuel des textes, le législateur belge pourrait être amené à de revoir en profondeur la structure de la supervision publique mise en place en Belgique dans la mesure où :

- le « système » de supervision publique ne serait, en effet, plus possible ;
- la délégation « quasi généralisée » des travaux à l'organisation professionnelle (IRE) ne serait plus possible (en particulier en matière de contrôle de qualité et de surveillance) ;
- la supervision publique des réviseurs d'entreprises effectuant des missions dans les EIP pourrait être confiée à une autorité distincte.

4.4.5. Organisation de la coopération de la supervision publique

A. Situation actuelle

La Commission européenne a créé le Groupe Européen des Organes de Supervision de l'Audit, en anglais « *European Group of Auditors' Oversight Bodies* » (en abrégé, EGAOB). Cette décision a été publiée dans le Journal officiel de l'Union européenne L329 du 16 décembre 2005.

Ce groupe a principalement pour mission (article 2 de la décision du 14 décembre 2005) :

- de faciliter la coopération entre les systèmes de supervision publique des Etats membres et de susciter un échange de bonnes pratiques concernant la mise en place de telles structures et leur coopération constante,
- de contribuer à l'évaluation technique des systèmes de supervision publique de pays tiers ainsi qu'à la coopération internationale entre les Etats membres et les pays tiers dans ce domaine,
- de contribuer à l'examen technique des normes d'audit internationales, y compris de leurs modes d'élaboration, en vue de leur adoption au niveau communautaire.

En d'autres termes, l'EGAOB n'a pas de pouvoir décisionnel dans l'état actuel de la réglementation.

B. Orientation prise par la proposition de règlement

L'article 46, § 1^{er}, alinéa 3 de la proposition de règlement prévoit la disparition de l'EGAOB et confie les tâches dont l'EGAOB était chargée à l'Autorité européenne des marchés financiers⁷ (en abrégé, AEMF) : « *L'AEMF assume, le cas échéant, toutes les tâches existantes et en cours du groupe européen des organes de supervision de l'audit institué par la décision 2005/909/CE.* »

Le rôle appelé à jouer par AEMF couvrirait, au vu des mesures contenues dans la proposition de règlement, différents domaines

B.1

L'article 46 de la proposition de règlement définit le rôle de l'AEMF dans la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabi-

⁷ En anglais, « *European Securities and Markets Authority* » (en abrégé, ESMA).

nets d'audit exerçant des missions de contrôle légal des comptes dans les EIP :

§ 1^{er}. La coopération entre les autorités compétentes est organisée dans le cadre de l'AEMF.

A cet effet, l'AEMF crée un comité interne permanent, conformément à l'article 41 du règlement (UE) n°1095/2010.

Ce comité est au moins composé des autorités compétentes visées à l'article 35, paragraphe 1, du présent règlement.

Les autorités compétentes visées à l'article 32 de la directive 2006/43/CE sont invitées à participer aux réunions de ce comité pour ce qui concerne les questions relatives à l'agrément et à l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit et aux relations avec les pays tiers, dans la mesure où cela intéresse le contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

L'AEMF coopère avec l'ABE⁸ et l'AEAPP⁹ dans le cadre du comité mixte des autorités européennes de surveillance établi par l'article 54 du règlement (UE) n°1095/2010.

L'AEMF assume, le cas échéant, toutes les tâches existantes et en cours du groupe européen des organes de supervision de l'audit institué par la décision 2005/909/CE [Ndlr: l'EGA0B, appelé à disparaître].

§ 2. L'AEMF donne son avis aux autorités compétentes dans les cas prévus par le présent règlement. Les autorités compétentes prennent cet avis en considération avant d'arrêter toute décision de caractère définitif en vertu du présent règlement.

§ 3. L'AEMF émet (selon que besoin) des orientations

- *destinées aux contrôleurs légaux des comptes*
 - ayant trait à des normes communes pour le contenu et la présentation du rapport d'audit;
 - ayant trait à des normes communes pour le contenu et la présentation du rapport complémentaire destiné au comité d'audit;

8 Autorité bancaire européenne (en abrégé, ABE) ou «European Banking Authority» (en abrégé, EBA).

9 Autorité européenne des assurances et des pensions professionnelles (en abrégé, AEAPP) ou «European Insurance and Occupational Pensions Authority» (en abrégé, EIOPA).

- ayant trait à des normes communes et des bonnes pratiques pour le contenu et la présentation du rapport de transparence, y compris la déclaration de gouvernance d'entreprise des cabinets d'audit qui y sont soumis;

- ayant trait à des normes communes et des bonnes pratiques pour le mécanisme de rotation progressive (organisation de la rotation interne);

- ayant trait à des normes communes et des bonnes pratiques en ce qui concerne la révocation des auditeurs, et notamment les justes motifs d'une telle révocation (interruptions de mandats);

- *destinées aux EIP*

- ayant trait à des normes communes pour l'exercice de la mission du comité d'audit en matière de supervision du contrôle légal des comptes;

- ayant trait à des normes communes et des bonnes pratiques en ce qui concerne la révocation des auditeurs, et notamment les justes motifs d'une telle révocation (interruptions de mandats);

- *destinées aux autorités compétentes de chaque Etat membre*

- ayant trait aux pratiques et activités qui visent à garantir l'application des règles et qui incombent aux autorités compétentes en vertu du présent règlement;

- ayant trait à des normes communes et des bonnes pratiques pour la réalisation des examens d'assurance qualité;

- ayant trait à des normes communes et des bonnes pratiques pour la conduite des enquêtes (surveillance);

- *destinées aux autorités compétentes de chaque Etat membre en cas de coopération entre autorités compétentes de différents Etats membres*

- ayant trait aux procédures pour l'échange d'informations entre autorités compétentes d'Etats membres différents;

- ayant trait aux procédures et modalités de coopération pour les examens d'assurance qualité entre autorités compétentes d'Etats membres différents;

- ayant trait aux procédures et modalités applicables aux enquêtes (revue qualité) et aux inspections (surveillance) com-

munes dans le cadre de la coopération d'autorités compétentes d'Etats membres ayant trait au fonctionnement opérationnel des collèges d'autorités compétentes d'Etats membres différents, y compris les modalités régissant la détermination de leurs membres, le choix des facilitateurs, les dispositions écrites régissant leur fonctionnement et les modalités régissant la coordination entre collèges.

B.2

D'autres mesures de la proposition de règlement prévoient un rôle à jouer par l'AEMF :

- *article 21, § 1^{er}, alinéa 3* : rapport de transparence ;
- *article 32, § 9* : information en cas de règle nationale en matière de collège dans certaines situations ;
- *article 32, § 10* : orientation technique dans la procédure de sélection du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit (idem pour ABE, AEAPP) ;
- *article 35, § 10* : l'AEMF rend public quelles sont les « autorités compétentes » désignées dans chaque Etat membre en matière de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit effectuant des missions dans les EIP ;
- *article 38, § 5* : exemptions spécifiques à certaines coopératives ;
- *article 61, § 2* : notification à l'AEMF des règles relatives aux sanctions et mesures administratives applicables aux personnes ayant commis des infractions aux dispositions aux mesures reprises en annexe du règlement qui ont été adoptées au niveau national + tout changement ultérieur en la matière ;
- *article 63, § 2* : élaboration (conjointement avec ABE et AEAPP) d'orientations en matière d'application effective des sanctions ;
- *article 64, § 2* : information de chaque autorité compétente, sans délai indu, de toute sanction ou mesure infligée pour cause d'infraction au règlement ;
- *article 67, § 1^{er}* : transmission d'information agrégée sur une base annuelle, destinée à être publiée dans le rapport annuel de

l'AEMF, tant par les autorités compétentes que par les autorités judiciaires ;

- *article 69, § 1^{er}* : l'AEMF transmet à la Commission un projet de rapport en matière de transposition en droit national du règlement.

B.3

Les mesures reprises dans le Chapitre III du Titre IV de la proposition de règlement ayant trait à la coopération entre les autorités compétentes et aux relations avec les autorités européennes de surveillance dans le cadre de la surveillance des activités des auditeurs et des cabinets d'audit qui réalisent le contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public sont essentielles en la matière.

On relèvera que le rôle de l'AEMF est vraiment significatif en termes de coopération entre autorités compétentes mais que l'AEMF n'intervient que dans la mesure où une des parties concernées le demande.

Si les autorités compétentes coopèrent de manière adéquate à la satisfaction des différentes parties, seul un « reporting » devra être fait à l'AEMF.

4.4.6. Interdiction d'effectuer certaines missions non-audit dans les EIP

La proposition de règlement européen de la Commission européenne vise à intégrer en droit européen des limitations en termes de types d'activités pouvant être effectués par un contrôleur légal des comptes en sus dudit contrôle légal des comptes pour les contrôles effectués dans des entités d'intérêt public (en abrégé, EIP) au sens de la nouvelle définition proposée dans la proposition de directive visant à modifier la directive « audit ».

Par contre, la proposition de directive visant à modifier la directive « audit » ne formule aucune interdiction de la sorte pour les missions de contrôle légal des comptes effectuées dans les entreprises non considérées comme des entités d'intérêt public (en abrégé, non-EIP). Pour ces entreprises, les principes généraux énoncés dans l'article 22 de la directive 2006/43/CE restent d'application.

La proposition de la Commission européenne vise à classer les missions « non-audit » prestées dans les entités d'intérêt public en sus du contrôle légal des comptes comme suit :

- celles qui sont compatibles (qualifiée de «*White list*»): article 10, § 2 de la proposition de règlement;
 - celles qui sont compatibles moyennant accord du comité d'audit (qualifiée de «*Light grey list*»): lecture conjointe de l'article 10, § 3, alinéa 3, b), i) et ii) et § 3, alinéa 5 de la proposition de règlement;
 - celles qui sont compatibles moyennant accord de l'autorité en charge de la supervision publique des auditeurs externes (qualifiée de «*Dark grey list*»): lecture conjointe de l'article 10, § 3, alinéa 3, b), iii) et iv) et § 3, alinéa 4 et de l'article 10, § 2 de la proposition de règlement;
 - celles qui sont incompatibles (qualifiée de «*Black list*»): article 10, § 3, alinéa 3, a) de la proposition de règlement.
- Ces catégories couvrent les propositions de textes suivantes :

« <i>White list</i> » :	<ul style="list-style-type: none"> • l'audit ou l'examen des états financiers intermédiaires; • la fourniture d'assurances quant aux déclarations de gouvernance d'entreprise; • la fourniture d'assurances quant à la responsabilité sociale des entreprises; • la fourniture d'assurances ou d'attestations sur les informations réglementaires à transmettre aux régulateurs d'établissements financiers en dehors du contrôle légal des comptes et destinées à aider les régulateurs à jouer leur rôle, telles que les informations sur les exigences de fonds propres ou sur certains ratios de solvabilité permettant d'établir la probabilité qu'une entreprise continue d'honorer ses obligations de paiement; • la certification du respect des exigences fiscales, lorsqu'une telle attestation est exigée par le droit national; • toute autre obligation légale en rapport avec l'audit imposée par la législation de l'Union au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit;
« <i>Light grey list</i> » :	<ul style="list-style-type: none"> • les services de ressources humaines, notamment le recrutement de membres de la direction; • la fourniture de lettres de confort aux investisseurs dans le cadre de l'émission de titres d'une entreprise;
« <i>Dark grey list</i> » :	<ul style="list-style-type: none"> • la conception et la mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) a) de la directive 2006/43/CE (<i>ndlr: les sociétés cotées</i>); • les services de vérification préalable (<i>due diligence</i>) pour le compte du vendeur ou de l'investisseur en vue de fusions ou d'acquisitions, et la fourniture d'assurances sur l'entité contrôlée aux autres parties à une transaction financière ou pour le compte de sociétés;
« <i>Black list</i> » :	<ul style="list-style-type: none"> • les services d'experts qui ne sont pas en relation avec l'audit, le conseil fiscal, les conseils généraux en gestion et les autres services de conseil; • la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers; • la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en lien avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière figurant dans les états financiers, et les conseils sur le risque; • les services d'évaluation, d'émission d'opinions sur la fidélité des informations ou de rapports sur les apports en nature; • les services actuariels et juridiques, y compris la résolution de litiges; • la conception et la mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) b) à j) de la directive 2006/43/CE (<i>ndlr: toutes les EIP à l'exception des sociétés cotées</i>); • la participation à l'audit interne du client et la prestation de services liés à la fonction d'audit interne; • les services de courtage ou de négociation, de conseil en investissement ou les services bancaires d'investissement.

en matière d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes.

- introduction d'une période de viduité de deux ans avant qu'une personne ayant été en charge du contrôle des comptes d'une société ne puisse être engagé en tant qu'administrateur, que gérant ou toute autre fonction auprès de cette société ou d'une personne liée à celle-ci au sens de l'article 11 du Code des sociétés;
- introduction d'une règle «one to one» dans les sociétés cotées au sens de l'article 4 du Code des sociétés et dans les sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés. Cette règle «one to one» interdit le dépassement de ce ratio pour les honoraires prestés au niveau du réseau par le cabinet d'audit pour des missions (pour autant qu'elles ne soient pas interdites et qu'elles ne remettent pas en cause l'indépendance du commissaire) par rapport au montant des honoraires perçu par le commissaire dans le cadre du contrôle légal des comptes visé à l'article 134, § 2 du Code des sociétés;
- possibilité de déroger à cette règle «one to one» moyennant l'obtention de certaines garanties: au choix des parties, l'obtention de l'accord du comité d'audit, l'obtention d'un avis favorable du «Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire» ou en cas de contrôle des comptes par un collège de commissaires.

Dans le cadre de cette même loi du 2 août 2002, les règles de base en matière de constitution d'un comité d'audit ont également été introduites dans le Code des sociétés (article 526bis).

En 2008, le Code des sociétés a été modifié en vue d'intégrer un certain nombre d'interactions minimales entre tout comité d'audit et le contrôleur légal des comptes de l'entité concernée, ayant notamment trait à l'exercice en toute indépendance du contrôle légal des comptes.

Le droit belge contient actuellement une liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, applicable à toutes les missions de commissariat aux comptes (et non aux seules missions effectuées dans les EIP). Les missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes ont été introduites dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (article 183bis du Livre III) par le biais d'un arrêté royal du 4 avril 2003¹³:

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

En partant de la proposition de règlement européen, on peut tenter juxtaposer ces deux «*Black lists*» comme suit:

*
* *

¹³ Arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *Moniteur belge* du 19 mai 2003.

« Black list »	
Proposition de règlement européen	Droit belge actuellement applicable
[article 7, § 1 ^{er} – Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d’audit et tout autre détenteur de droits de vote dans un cabinet d’audit sont indépendants de l’entité contrôlée et ne peuvent participer au processus décisionnel de l’entité concernée.]	<ul style="list-style-type: none"> prendre une décision ou intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée
<ul style="list-style-type: none"> les services d’experts qui ne sont pas en relation avec l’audit, le conseil fiscal, les conseils généraux en gestion et les autres services de conseil; 	
<ul style="list-style-type: none"> la comptabilité et la préparation de registres comptables et d’états financiers; 	<ul style="list-style-type: none"> assister ou participer à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l’établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée
<ul style="list-style-type: none"> la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en lien avec la préparation et/ou le contrôle de l’information financière figurant dans les états financiers, et les conseils sur le risque; 	
<ul style="list-style-type: none"> les services d’évaluation, d’émission d’opinions sur la fidélité des informations ou de rapports sur les apports en nature; 	<ul style="list-style-type: none"> réaliser des évaluations d’éléments repris dans les comptes annuels de la société contrôlée, au cas où celles-ci constituent un élément important des comptes annuels
<ul style="list-style-type: none"> les services actuariels et juridiques, y compris la résolution de litiges; 	<ul style="list-style-type: none"> représenter la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres
<ul style="list-style-type: none"> la conception et la mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d’intérêt publics telles que visées à l’article 2, point 13) b) à j) de la directive 2006/43/CE (<i>ndlr: toutes les EIP à l’exception des sociétés cotées</i>); 	<ul style="list-style-type: none"> élaborer, développer, mettre en œuvre ou gérer des systèmes technologiques d’information financière dans la société contrôlée
<ul style="list-style-type: none"> la participation à l’audit interne du client et la prestation de services liés à la fonction d’audit interne; 	<ul style="list-style-type: none"> participer à la fonction d’audit interne
<ul style="list-style-type: none"> les services de courtage ou de négociation, de conseil en investissement ou les services bancaires d’investissement 	N.A. (les réviseurs d’entreprises ne sont pas autorisés à prêter ces services – missions réservées)
	<ul style="list-style-type: none"> intervenir dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée;

Par ailleurs, en ce qui concerne les missions autres que les missions incompatibles, qui pourraient être effectuées par un contrôleur légal des comptes par un professionnel relevant de son orbite, le législateur belge a instauré, pour les missions effectuées dans les sociétés cotées et les sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, depuis 2003, une limitation en introduisant une mesure de «one to one», dont il est possible de déroger moyennant accord, du comité d'audit de la société concernée ou d'une composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, à moins que la société concernée ne soit contrôlée par un collègue de commissaires («*joint audit*»).

4.4.7. Instauration d'une mesure visant à imposer dans certaines circonstances des cabinets d'«audit pur»

L'article 10, § 5 de la proposition de règlement de la Commission européenne prévoit que :

«lorsqu'un cabinet d'audit réalise plus d'un tiers de ses revenus annuels d'audit auprès de grandes entités d'intérêt public et appartient à un réseau dont les membres ont des revenus annuels d'audit combinés qui sont supérieurs à 1,5 milliard d'EUR au sein de l'Union européenne, il respecte les conditions suivantes :

- a) il ne fournit, que ce soit directement ou indirectement, à aucune entité d'intérêt public de services autres que d'audit;
- b) il ne fait pas partie d'un réseau qui fournit des services autres que d'audit au sein de l'Union;
- c) aucune entité qui fournit des services énumérés au paragraphe 3 ne détient, directement ou indirectement, plus de 5 % de son capital ou de ses droits de vote;
- d) les entités qui fournissent les services énumérés au paragraphe 3 ne détiennent pas ensemble, directement ou indirectement, plus de 10 % de son capital ou de ses droits de vote;
- e) il ne détient pas, directement ou indirectement, plus de 5 % du capital ou des droits de vote d'une entité qui fournit les services énumérés au paragraphe 3.»

La proposition formulée par la Commission vise à introduire une sorte de «garde-fou» en cas

de prédominance d'un acteur du marché. Cette prédominance devrait se situer **simultanément** à deux niveaux :

- **au niveau national** : si un cabinet d'audit réalise plus d'un tiers de ses revenus annuels d'audit auprès de grandes entités d'intérêt public;
- **au niveau européen** : si un cabinet d'audit appartient à un réseau dont les membres ont des revenus annuels d'audit combinés qui sont supérieurs à 1,5 milliard d'EUR au sein de l'Union européenne.

Le «garde-fou» proposé par la Commission européenne vise à interdire à ce cabinet d'audit et à sa structure européenne des missions «non-audit». Cinq mesures sont prévues afin d'éviter tous les cas de figure au niveau du cabinet d'audit :

- a) le cabinet d'audit ne pourrait fournir, que ce soit directement ou indirectement, à aucune entité d'intérêt public des services autres que d'audit;
- b) le cabinet d'audit ne pourrait pas faire partie d'un réseau qui fournit des services autres que d'audit au sein de l'Union;
- c) aucune entité qui fournit des services énumérés au paragraphe 3 de l'article 10 ne détient, directement ou indirectement, plus de 5 % du capital ou des droits de vote dudit cabinet d'audit;
- d) les entités qui fournissent les services énumérés au paragraphe 3 de l'article 10 ne détiennent pas ensemble, directement ou indirectement, plus de 10 % du capital ou des droits de vote dudit cabinet d'audit;
- e) le cabinet d'audit ne peut pas détenir, directement ou indirectement, plus de 5 % du capital ou des droits de vote d'une entité qui fournit les services énumérés au paragraphe 3 de l'article 10.

4.4.8. Durée du mandat et règles en matière de rotation

La proposition de règlement européen de la Commission européenne vise à intégrer en droit européen des limitations en termes de durée du(des) mandat(s) (consécutifs) du contrôle légal des comptes effectué dans des entités d'intérêt public (en abrégé, EIP) au sens de la nouvelle définition proposée dans la proposition de directive visant à modifier la directive «audit».

Par contre, la proposition de directive visant à modifier la directive « audit » ne formule aucune interdiction de la sorte pour les missions de contrôle légal des comptes effectuées dans les entreprises non considérées comme des entités d'intérêt public (en abrégé, non-EIP).

L'article 33 de la proposition de règlement de la Commission européenne vise à introduire des mesures nouvelles –spécifiquement applicables aux mandats de contrôle légal des comptes dans les entités d'intérêt public– ayant trait aux mesures suivantes :

- durée minimale du mandat : premier mandat de minimum 2 ans ;
- durée maximale des mandats consécutifs effectués par un même contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit (couramment appelé, « rotation externe ») : au maximum 6 ans si pas de contrôle conjoint / au maximum 9 ans si contrôle conjoint ;
- période de viduité pour pouvoir effectuer un nouveau mandat de contrôle légal des comptes (tant personne physique que personne morale) : au minimum 4 ans ;
- possibilité de dérogation à la durée maximale des mandats consécutifs (prolongation de 2 ans au maximum si pas de contrôle conjoint / prolongation de 3 ans au maximum si contrôle conjoint), moyennant obtention d'une dérogation à l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes ;
- mesure de « rotation interne » : le(s) associé(s) principal(aux) en charge de la réalisation du contrôle légal des comptes doivent être renouvelés au plus tard tous les 7 ans et moyennant un mécanisme de rotation progressive (dont ils doivent être en mesure de démontrer l'effectivité) ;
- en cas de remplacement d'un contrôleur légal des comptes, obligation de fournir un dossier de transmission par le prédécesseur dont les exigences techniques quant au contenu sont fixées par le biais d'une norme technique de réglementation adoptée par la Commission européenne (acte délégué – anciennement comitologie) sur proposition de l'AEMF.

4.4.9. Normes d'audit applicables pour le contrôle légal des comptes

Il ressort de l'article 26 actuel de la directive « audit » que :

« 1. Les Etats membres exigent que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit effectuent le contrôle légal des comptes conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la Commission [conformément à la procédure de réglementation avec contrôle visée à l'article 48, paragraphe 2bis]. Les Etats membres peuvent appliquer des normes d'audit nationales aussi longtemps que la Commission n'a pas adopté de normes d'audit internationales couvrant la même matière. Les normes d'audit internationales adoptées sont publiées intégralement, dans chacune des langues officielles de la Communauté, au Journal officiel de l'Union européenne.

2. La Commission peut décider [...] de l'applicabilité de normes d'audit internationales dans la Communauté. La Commission n'adopte des normes d'audit internationales aux fins de leur application dans la Communauté qu'à la condition que lesdites normes :

a) aient été élaborées suivant des procédures, une supervision publique et une transparence appropriées, et soient généralement admises sur le plan international ;

b) contribuent à un niveau élevé de crédibilité et de qualité des comptes annuels ou des comptes consolidés, conformément aux principes exposés à l'article 2, paragraphe 3, de la directive 78/660/CEE et à l'article 16, paragraphe 3, de la directive 83/349/CEE ; et

c) favorisent l'intérêt général européen.

[Les mesures visées à l'alinéa premier, visant à modifier les éléments non essentiels de la présente directive en la complétant, sont arrêtées en conformité avec la procédure de réglementation avec contrôle visée à l'article 48, paragraphe 2bis.]

3. Les Etats membres ne peuvent imposer des procédures ou des exigences de contrôle en complément des normes d'audit internationales — ou, à titre exceptionnel, retirer des parties de ces normes — que si ces procédures ou exigences découlent de contraintes légales nationales spécifiques liées à l'objet du contrôle légal des comptes. Les Etats membres veillent à ce que ces procédures de contrôle ou exigences complémentaires soient conformes aux dispositions du paragraphe 2, points b) et c), et les communiquent à la Commis-

sion et aux Etats membres avant leur adoption. Dans le cas exceptionnel du retrait de parties de normes d'audit internationales, les Etats membres communiquent leurs contraintes légales nationales spécifiques ainsi que les raisons de leur maintien à la Commission et aux Etats membres, au moins six mois avant l'adoption au niveau national ou, en ce qui concerne les exigences existant déjà au moment de l'adoption d'une norme d'audit internationale, au plus tard dans les trois mois suivant l'adoption de ladite norme internationale.

4. Les Etats membres peuvent imposer des exigences supplémentaires relatives aux contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés jusqu'au 29 juin 2010, au plus tard.»

C'est sur cette base que la décision a été prise en Belgique de passer à terme aux normes d'audit internationales, adoptées par l'IAASB et publiée par l'IFAC, au terme du processus de «Clarity» finalisé en 2009.

Le Conseil supérieur a décidé, dans sa séance du 15 décembre 2009, d'approuver le projet de normes daté du 10 novembre 2009 moyennant l'obtention de l'IRE, à une fréquence adéquate, de l'état d'avancement du programme d'accompagnement de manière à pouvoir s'assurer que les mesures d'accompagnement suivent le programme transmis par l'IRE au Conseil supérieur.

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

On relèvera que l'application de ces normes a été échelonnée en deux phases afin de laisser le temps voulu pour l'adaptation aux cabinets qui n'effectuent pas de missions de contrôle légal des comptes dans les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurances et éviter de la sorte un risque de concentration encore accru du marché de l'audit externe.

Date d'entrée en vigueur :

- exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2012 pour les contrôles des comptes d'EIP;
- exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014 pour les contrôles des

comptes de toutes les autres «entreprises» au sens large (en ce compris, par exemple, les ASBL).

*
* *

Tant la proposition de règlement européen que la proposition de modification de la directive «audit» visent à l'application des normes internationales d'audit pour tout contrôle légal des comptes d'entreprises située dans l'Union européenne.

Extrait de la proposition de règlement

Article 20

Utilisation des normes d'audit internationales

Les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit respectent les normes d'audit internationales visées à l'article 26 de la directive 2006/43/CE lors du contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public dès lors que ces normes sont conformes aux exigences du présent règlement.

Extrait de la directive «audit», en y intégrant les propositions de modifications discutées actuellement

Chapitre V

Normes de contrôle et rapport d'audit

Article 26

Normes de contrôle

1. Les Etats membres veillent à ce que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit effectuent le contrôle légal des comptes conformément aux **normes internationales d'audit**, pour autant que ces dernières répondent aux exigences fixées par la présente directive et par le règlement n°XX/XX.

Les Etats membres ne peuvent imposer des procédures ou des exigences de contrôle en complément des normes internationales d'audit que si ces procédures ou exigences découlent de contraintes légales nationales spécifiques liées à l'objet du contrôle légal des comptes. Les Etats membres veillent à ce que ces procédures ou exigences de contrôle :

a) contribuent à un niveau élevé de crédibilité et de qualité des états financiers annuels ou des états financiers consolidés, conformément aux principes exposés à l'article 4, paragraphe 3, de la directive [xxxx] relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports associés de certaines formes d'entreprises;

b) servent l'intérêt général européen.

Les Etats membres communiquent ces procédures et exigences en matière d'audit à la Commission, à l'AEMF et aux autres Etats membres.

2. Aux fins du paragraphe 1, on entend par «normes internationales d'audit» les normes internationales d'audit ISA et les «*Statements and Standards*» y afférents qui font partie du «*Clarity Project*» élaboré en 2009 par la Fédération internationale d'experts-comptables (IFAC), dans la mesure où elles se rapportent au contrôle légal des comptes.

3. La Commission se voit conférer le pouvoir d'adopter des actes délégués conformément à l'article 48bis en vue de modifier la définition des normes internationales d'audit énoncées au paragraphe 2 du présent article. Lorsqu'elle exerce ce pouvoir, la Commission tient compte des éventuelles modifications apportées aux normes ISA par l'IFAC, de l'avis du Conseil de supervision de l'intérêt public à l'égard de ces modifications, ainsi que toute autre évolution des activités et de la profession d'audit.

L'AEMF dispose du pouvoir d'élaborer des normes techniques dans un quelques matières:

- article 33, § 6 du projet de règlement: contenu du dossier de transmission en cas de remplacement d'un contrôleur légal des comptes (rotation interne – rotation externe en cas de mandat *intuitu personae*) ou d'un cabinet d'audit (rotation externe) par un autre
- article 50, § 2 du projet de règlement: procédure que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public doivent suivre pour obtenir un certificat de qualité européen

sans compter les orientations dans les multiples matières prévues par l'article 46, §3 de la proposition de règlement.

4.4.10. Ouverture du capital des cabinets d'audit

L'article 3, § 4 de la directive «audit» prévoit les mesures suivantes en matière de structure d'actionariat et de gestion des cabinets d'audit:

«Les autorités compétentes des Etats membres ne peuvent agréer comme cabinets d'audit que des entités remplissant les conditions suivantes:

- a) les personnes physiques qui effectuent des contrôles légaux de comptes au nom d'un cabinet d'audit doivent au moins remplir les conditions imposées à l'article 4 et aux articles 6 à 12 et doivent être agréées en tant que contrôleurs légaux des comptes dans ledit Etat membre;
- b) une majorité des droits de vote dans une entité doit être détenue par des cabinets d'audit agréés dans tout Etat membre ou par des personnes physiques remplissant au moins les conditions imposées à l'article 4 et aux articles 6 à 12; les Etats membres peuvent prévoir que ces personnes physiques doivent aussi avoir été agréées dans un autre Etat membre. Aux fins du contrôle légal des comptes des coopératives et des entités similaires au sens de l'article 45 de la directive 86/635/CEE, les Etats membres peuvent prévoir d'autres dispositions spécifiques relatives aux droits de vote;
- c) une majorité – d'un maximum de 75 % – des membres de l'organe d'administration ou de direction de l'entité doit être composée de cabinets d'audit agréés dans tout Etat membre ou de personnes physiques remplissant au moins les conditions imposées à l'article 4 et aux articles 6 à 12; les Etats membres peuvent prévoir que ces personnes physiques doivent aussi avoir été agréées dans un autre Etat membre. Lorsque cet organe ne compte pas plus de deux membres, l'un d'entre eux doit au moins remplir les conditions énoncées dans le présent point;
- d) le cabinet remplit les conditions imposées par l'article 4.

Les Etats membres ne peuvent prévoir des conditions supplémentaires que relativement au point c). Ces conditions doivent être proportionnées aux objectifs poursuivis et doivent se limiter à ce qui est absolument nécessaire.»

La proposition de directive visant à modifier la directive «audit» propose les adaptations suivantes:

- la suppression du point b) et partant d'une exigence minimale en matière d'actionariat des cabinets d'audit;
- la modification du point c) par le remplacement de la mesure actuelle par la mesure suivante: « une majorité des membres de l'organe d'administration ou de direction de l'entité doit être composée de cabinets d'audit agréés dans tout Etat membre ou de personnes physiques remplissant au moins les conditions imposées à l'article 4 et aux articles 6 à 12; lorsque cet organe ne compte pas plus de deux membres, l'un d'entre eux doit au moins remplir les conditions énoncées dans le présent point. »;
- le remplacement de l'alinéa final par la mesure suivante: « Les Etats membres ne peuvent pas prévoir de conditions supplémentaires relativement à ces points. Les Etats membres ne sont pas autorisés à exiger qu'un minimum de capital ou de droits de vote dans un cabinet d'audit soit détenu par des contrôleurs des comptes ou d'autres cabinets d'audit. ».

4.5. Transposition en droit belge de la directive « audit » - Modifications apportées au cadre légal

Comme mentionné dans le rapport annuel¹⁴ 2010 du Conseil supérieur, en tant que composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, force était de constater que la transposition de certaines dispositions de la directive « audit » en droit belge pouvaient faire l'objet d'un affinement complémentaire.

Tel était le cas des mesures d'exécution en droit belge relatives à la coopération avec les autorités compétentes de pays tiers (notamment pour la communication de documents de travail – article 47 de la directive « audit »).

Quant à l'article 36 de la directive « audit », définissant plus amplement le secret professionnel et la coopération au sein de l'Union européenne, il convenait de compléter la réglementation belge en la matière.

En outre, la formulation de 2007 de l'article 5 de la loi du 22 juillet 1953 posait problème à la Commission européenne. Cet article traitait de l'obligation de disposer d'un établissement en Belgique pour l'obtention de la qualité de

réviseur d'entreprises lorsque son domicile ne se situe pas en Belgique. La Commission européenne est d'ailleurs d'avis qu'une telle exigence n'est pas compatible avec les dispositions européennes en matière de libre prestation des services.

Dans le courant de l'année 2011, les représentants du Conseil supérieur ont eu différents contacts avec les représentants du Ministre fédéral en charge de l'Economie à propos de propositions d'adaptations à la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007.

Début 2012, le législateur belge a mis en œuvre une procédure visant à intégrer ces propositions dans le cadre légal belge: les adaptations ont conduit à la loi du 12 mars 2012 modifiant la loi¹⁵ du 22 juillet 1953. Ceci a permis de disposer désormais d'un cadre légal belge totalement conforme à la directive « audit ».

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

- *Article 5*: la suppression de l'obligation d'un établissement en Belgique pour l'obtention de la qualité de réviseur d'entreprises lorsque son domicile ne se situe pas en Belgique;
- *Article 35*: désormais, l'IRE peut transmettre, sur demande, des informations (en ce compris des informations confidentielles) aux entités faisant partie du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises mais également à la l'Autorité des services et marchés financiers (en abrégé, FSMA) et à la Banque nationale de Belgique (en abrégé, BNB);
- *Article 43*: cet article a été modifié afin d'y intégrer des mesures en matière de secret professionnel des entités faisant partie du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises. Un nouveau paragraphe 3 a été inséré afin de clarifier le fait que les personnes représentant les entités du système de supervision publique en charge de missions portant sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes (en l'occurrence, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état et les instances disciplinaires) sont soumises au secret professionnel (article 458 du Code pénal), tout comme les personnes qui travaillent (ou ont

¹⁴ Rapport annuel commun 2010 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, p. 261.

¹⁵ *Moniteur belge* du 22 mars 2012.

travaillé) pour ces entités. En ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques, celui-ci est également soumis à l'article 458 du Code pénal mais uniquement pour ce qui concerne sa mission en matière de coopération, en l'occurrence les déclarations d'interruptions des mandats de commissariat aux comptes (article 135, § 2 du Code des sociétés);

- *Article 77*: l'optimisation de la coopération nationale et internationale. Afin d'améliorer la lisibilité et la clarté, le Chapitre IX traitant de la coopération nationale et internationale est désormais scindé en différentes sections. La section 1^{re} (article 77) précise que le Conseil supérieur des Professions économiques est désigné en qualité d'organe chargé d'une part de la coopération nationale entre les organes de supervision publique et d'autre part de la coopération entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne et avec les pays tiers. La section 2 (article 77bis) traite de la coopération nationale. La section 3 (articles 77ter à 77novies) porte sur la coopération avec les autres Etats membres de l'Union européenne alors que la section 4 (article 77decies) porte sur la coopération avec les pays tiers.
- *Article 79*: une nouvelle exception au secret professionnel des réviseurs d'entreprises a été introduite en droit belge permettant aux entités en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises de requérir des informations (en ce compris des informations confidentielles) directement auprès des réviseurs d'entreprises, dans le cadre de leurs missions.

4.6. Transmission des informations financières par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Il ressort de l'article 26, § 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 que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises doit soumettre, chaque année, à l'approbation de l'assemblée générale de ses membres les quatre documents suivants:

- 1° le rapport sur les activités de l'Institut pendant l'année écoulée;
- 2° les comptes annuels au 31 décembre de l'année écoulée;
- 3° le rapport des commissaires;
- 4° le budget pour le nouvel exercice.

Le § 3 de ce même article de la loi du 22 juillet 1953 impose au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de transmettre, dans le mois de l'assemblée générale à laquelle ils ont été soumis, les trois premiers documents:

- au Ministre fédéral ayant l'économie dans ses attributions;
- au Conseil supérieur des Professions économiques et
- au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis, en avril 2012, le rapport d'activités de l'Institut couvrant les activités de l'année 2011.

A défaut d'autres informations, le Conseil supérieur a pris connaissance des informations relatives à ses comptes annuels publiées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises via son site internet.

5. Coopération nationale

5.1. Principes en matière de coopération nationale

A l'occasion de la transposition de la directive «audit» en droit national, le législateur belge a chargé le Conseil supérieur des Professions économiques :

- de la coopération nationale entre les entités du système belge de supervision publique ;
- de la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne et de pays tiers (article 77 de la loi du 22 juillet 1953).

La loi du 22 juillet 1953, telle que révisée par la loi du 12 mars 2012¹, précise la manière dont il convient de comprendre la coopération nationale (section 2 du chapitre IX).

Les entités du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises coopèrent – autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs missions respectives – et se fournissent mutuellement assistance.

En particulier, et le cas échéant (sous réserve des dispositions du Code d'instruction criminelle), elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes (article 77 bis, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953). Le Roi peut déterminer d'autres modalités de coopération nationale.

5.2. Coopération nationale en 2011

Le système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé² :

- du Ministre fédéral en charge de l'Economie,
- du Procureur général,
- de la Chambre de renvoi et de mise en état (en abrégé, CRME),
- du Conseil supérieur des Professions économiques (en abrégé, CSPE),
- des instances disciplinaires et

1 Loi du 12 mars 2012 modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, *Moniteur belge* du 22 mars 2012.

2 Voir à ce sujet l'article 43, § 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.

- du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

En sa qualité d'entité chargée de la coopération nationale en matière de supervision publique au niveau de la Belgique, le Conseil supérieur a entretenu, en 2011, des contacts réguliers avec les représentants des différentes composantes du système.

Le Conseil supérieur a également organisé une rencontre commune avec les représentants de ces instances (voir *infra a*). Cette rencontre s'est déroulée le 30 mai 2011 au siège du Conseil supérieur, situé dans le bâtiment du SPF Economie.

Par ailleurs, une concertation technique a été organisée à l'initiative du Conseil supérieur, le 9 septembre 2011, traitant des modalités pratiques de l'inscription et du suivi des contrôleurs et des entités d'audit de pays tiers, dans le registre public de l'Institut des Réviseurs d'entreprises (voir *infra b*).

*
* *

a) Réunion de coordination tenue en 2011

La réunion de coordination entre les différents représentants des composantes du système de supervision publique, organisée le 30 mai 2011, a permis un échange d'expériences et de points de vue à propos de divers thèmes ayant trait à la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Cette réunion de coordination a également été mise à profit pour aborder la publication d'un rapport annuel commun, réunissant les différents rapports d'activités et programmes de travail.

Une attention particulière a été accordée à la préparation d'une réaction commune à une étude réalisée par la Business School «ESCP Europe», à la demande de la Commission européenne, au sujet de la transposition de la directive «audit» dans les différents Etats membres de l'Union européenne³. Le Conseil supérieur

3 ESCP - *Study on the effect of the implementation of the revised 8th directive on statutory audits of annual and consolidated accounts (and related recommendations)*.

Les réponses au questionnaire qui ont été communiquées au nom des différentes entités du système belge de supervision publique, sont commentées plus en détail sous le point 4.2 du rapport annuel 2011 du Conseil supérieur des Professions économiques en sa qualité de composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

des Professions économiques a pris l'initiative de proposer aux représentants des différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises de présenter une réaction commune à ce questionnaire.

La réaction commune au questionnaire, qui a été communiquée en juin 2011 aux chercheurs, est disponible sur le portail commun aux différentes entités du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

D'autres thèmes ont été abordés à l'occasion de la rencontre avec les différentes entités du système belge, notamment le point sur l'adaptation de la loi du 22 juillet 1953 sous l'angle de la coopération et du secret professionnel, la participation de la Belgique à l'*International Forum of Independent Audit Regulators* (en abrégé, IFIAR), l'échange d'informations avec les autres autorités européennes compétentes en matière de supervision publique et la transmission d'informations en vertu de l'article 135, § 2 du Code des sociétés.

b) Concertation technique à propos de l'enregistrement des contrôleurs et des entités d'audit de pays tiers

Une concertation technique a été organisée à l'initiative du Conseil supérieur, le 9 septembre 2011, entre les représentants de certaines entités qui composent le système belge de supervision publique, au sujet des modalités pratiques de l'inscription et du suivi des contrôleurs et des entités d'audit de pays tiers, dans le registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Dans le cadre de cette réunion, les représentants de l'Institut des Réviseurs d'entreprises ont été invités à éclairer les participants sur les formulaires d'inscription mis à disposition des contrôleurs et des entités d'audit de pays tiers sur le site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Cette problématique est abordée ci-après sous le point 6.2.5.

5.3. Publication d'un rapport annuel commun

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

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

Le présent rapport est le quatrième rapport annuel commun et porte sur les activités relatives à l'année 2011 des différentes composantes du système belge de supervision publique des auditeurs externes.

Ce rapport commence par une présentation bien structurée du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises et est suivi, respectivement et pour chacune des composantes, un rapport d'activités de l'exercice écoulé et un programme de travail pour l'année à venir.

Outre la version papier, ce rapport annuel commun peut être consulté en version électronique sur le portail commun aux différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises⁴.

Une version actualisée du cadre légal et réglementaire belge applicable aux composantes en charge de la supervision publique peut être consultée sur le portail commun, sous l'onglet «Cadre légal belge et européen».

⁴ Les rapports annuels communs peuvent être consultés à l'adresse suivante: <http://oversight-audit-belgium.eu/publications.php>.

6. Coopération internationale

6.1. Principes en matière de coopération internationale

L'article 33 de la directive «audit» impose à chaque Etat membre de l'Union européenne de désigner une entité spécifiquement chargée de la responsabilité d'assurer la coopération entre les systèmes nationaux de supervision publique au niveau communautaire. Cette obligation doit permettre l'organisation d'une coopération effective à propos des opérations de contrôle des Etats membres.

Le Chapitre XI de la directive «audit» aborde divers aspects internationaux, dont la coopération avec les systèmes de supervision de pays tiers¹.

Dans le cadre de la transposition en droit belge des mesures contenues dans la directive «audit», le législateur a chargé le Conseil supérieur des Professions économiques de la coopération entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne et des pays tiers.

La loi du 22 juillet 1953 précise, dans sa version adaptée par la loi du 12 mars 2012², ce qu'il y a lieu d'entendre par coopération internationale :

- Dans le cadre de la **coopération avec les autres Etats membres de l'Union européenne**, les entités du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises coopèrent avec les autorités compétentes des autres Etats membres de l'Union européenne autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs missions respectives en matière de supervision publique. Le Roi peut déterminer les modalités spécifiques de coopération avec les autres Etats membres de l'Union européenne, conformément à la directive «audit»³ (Section 3 du chapitre IX de la loi de 1953, articles 77ter à 77novies).
- Dans le cadre de la **coopération avec les pays tiers**, toute entité de supervision publique compétente désignée par le Roi peut, moyennant le respect de certaines conditions et sur requête d'une autorité compétente d'un pays tiers, communiquer des documents d'audit ou d'autres do-

1 Par «pays tiers», il faut entendre les pays non membres de l'Union européenne.

2 Loi du 12 mars 2012 modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, *Moniteur belge* du 22 mars 2012.

3 Au moment de la rédaction du présent rapport, ce type d'arrêté royal n'avait pas (encore) été pris.

cuments détenus par des réviseurs d'entreprises. Le Roi détermine les modalités spécifiques de coopération avec les pays tiers⁴ (Section 4 du chapitre IX de la loi de 1953, article 77decies).

6.2. Coopération du système belge avec les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne et des pays tiers

En sa qualité d'entité chargée de la coopération entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne et des pays tiers, le Conseil supérieur des Professions économiques a eu, dans le courant de l'année 2011, plusieurs contacts avec des autorités au sein de l'Union européenne comme en dehors de celle-ci.

Le Conseil supérieur entretient plus particulièrement des contacts utiles avec les représentants de la Commission européenne (DG Marché intérieur et Services) et des autorités de contrôle des comptes.

Quant aux réunions de l'*European Group of Auditors' Oversight Bodies* (en abrégé, EGAOB) (*cf. infra*), celles-ci constituent une plateforme unique permettant de commenter le régime belge applicable en matière de supervision publique des réviseurs d'entreprises et d'échanger des informations sur la pratique de la supervision publique des contrôleurs en Belgique et dans les autres Etats membres européens.

Le Conseil supérieur a également suivi les travaux de la conférence organisée les 9 et 10 février 2011 par la Commission européenne, sous le thème «*Financial reporting and Auditing – A time for change ?*», ainsi que la conférence organisée le 30 juin 2011 par la Fédération of des Experts comptables Européens (en abrégé, FEE) en matière d'«*Audit Policy*».

*

*

*

Sur le plan de la coopération européenne et internationale, les thèmes suivants sont à relever pour ce qui concerne l'année 2011 au titre de points d'attention spécifiques :

6.2.1. Les contacts au sein de l'Union européenne

4 Au moment de la rédaction du présent rapport, ce type d'arrêté royal n'avait pas (encore) été pris.

- 6.2.2. La problématique de la législation relative à la vie privée, dans le cadre de l'examen des accords de coopération avec des pays tiers
- 6.2.3. Les contacts en dehors de l'Union européenne (PCAOB)
- 6.2.4. L'adhésion de la Belgique à l'IFIAR
- 6.2.5. L'enregistrement de contrôleurs et d'entités d'audit de pays tiers.

6.2.1. Les contacts au sein de l'Union européenne

Au cours de l'année 2011, le Conseil supérieur des Professions économiques a reçu une demande d'informations de la part de l'*Autoriteit Financiële Markten* (en abrégé, AFM) des Pays-Bas, concernant deux réviseurs d'entreprises inscrits au registre public belge des réviseurs d'entreprises.

Ces deux réviseurs d'entreprises étaient appelés à siéger au sein de l'organe d'administration d'une organisation néerlandaise d'expertise comptable et la loi néerlandaise impose dans ce cas la vérification de l'honorabilité de ces personnes.

Dans sa réponse à l'AFM, le Conseil supérieur a commencé par rappeler la répartition des tâches au sein du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises. Dans la mesure où tant le Procureur général (chargé de la responsabilité finale de l'agrément et de l'inscription au registre public) et la Chambre de renvoi et de mise en état (chargée de la responsabilité finale de la formation continue, du contrôle de qualité et des mesures de surveillance), le Conseil supérieur s'est adressé à ces deux instances. Cette initiative a permis à ces deux instances de vérifier l'existence d'informations concernant les réviseurs d'entreprises visés pouvant être qualifiées de significatives dans le cadre de la supervision publique.

L'autorité néerlandaise concernée (AFM) a été informée par le Conseil supérieur de la procédure suivie.

6.2.2. La problématique de la législation relative à la vie privée, dans le cadre de l'examen des accords de coopération avec des pays tiers

L'article 47 de la directive « audit » prévoit les modalités d'une coopération avec les autorités compétentes de pays tiers et notamment les

conditions dans lesquelles l'échange de documents de travail détenus par des contrôleurs légaux ou des entités d'audit peut être effectué.

L'organisation concrète d'une coopération et l'échange effectif de documents de travail exigent au préalable la mise au point –sur une base de réciprocité– d'un accord avec le pays tiers concerné sur les modalités de travail.

Un des points d'attention à observer à l'occasion de la négociation de ces accords de coopération est la protection des données personnelles.

Dans le but de fournir une assistance aux Etats membres dans leurs négociations bilatérales avec les autorités compétentes de pays tiers en vue d'organiser une coopération et un échange de documents de travail, la Commission européenne a établi un «*Memorandum of Understanding on the cooperation on the exchange of information*». En outre, un «*Draft Agreement on the transfer of personal data to third countries*» a été établi en collaboration avec les services européens compétents en matière de protection des données et mis à disposition.

Au cours de l'année 2011, divers contacts sur le sujet ont eu lieu avec la Commission belge de la protection de la vie privée.

6.2.3. Les contacts en dehors de l'Union européenne (PCAOB)

Dans le courant de l'année 2011, divers contacts ont eu lieu entre les autorités compétentes des systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne et le *Public Company Accounting Oversight Board* (en abrégé, PCAOB) américain au sujet de son programme d'inspections et l'échange d'informations qu'il prévoit.

Entretemps, les Etats membres suivants ont conclu un accord de coopération avec le PCAOB⁵ :

- en 2011 : le Royaume Uni et les Pays-Bas ;
- en 2012 : l'Allemagne et l'Espagne.

Au moment de la rédaction du présent rapport, aucun accord sur les modalités de travail n'avait pu être conclu entre les autorités compétentes belges et américaines en vue de la transmission par les cabinets d'audit belges de documents de travail au PCAOB.

Les contacts seront poursuivis au cours de l'année 2012.

5 Disponible sur le site web du PCAOB : <http://pcaobus.org/International/Pages/RegulatoryCooperation.aspx>.

6.2.4. L'adhésion de la Belgique à l'IFIAR

Dans le cadre de la coordination du système belge de supervision publique, la participation de la Belgique à l'*International Forum of Independent Audit Regulators* (en abrégé, IFIAR⁶) a été examinée.

Cette plateforme internationale, créée en 2006, réunit les autorités de contrôle indépendantes de 41 pays à travers le monde. L'IFIAR se concentre principalement sur l'échange d'informations relatives au marché de l'audit.

La demande d'adhésion de la Belgique à l'IFIAR, introduite en 2011, a reçu un accueil favorable au début de l'année 2012.

Eu égard à l'attention particulière accordée au sein de l'IFIAR aux inspections et compte tenu de la répartition des tâches au sein du système belge de supervision publique, c'est la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) qui participera aux réunions de l'IFIAR au nom de la Belgique. En raison de sa responsabilité dans le domaine de la coopération internationale, le Conseil supérieur pourra également déléguer un représentant pour participer, aux côtés de la CRME, aux réunions d'IFIAR.

6.2.5. L'enregistrement de contrôleurs et d'entités d'audit de pays tiers

Les contrôleurs et les entités d'audit de pays tiers, qui présentent un rapport d'audit concernant les comptes annuels ou les comptes consolidés d'une société constituée en dehors de la Communauté européenne dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé en Belgique, peuvent être inscrits au registre public, moyennant le respect de certaines conditions.

Cette inscription individuelle de contrôleurs et d'entités d'audit est réglée par les articles 45 et 46 de la directive «audit». Pour la Belgique, ces dispositions ont été transposées dans l'article 7, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 et mises en exécution par l'arrêté royal du 3 septembre 2010 (*Moniteur belge* du 15 septembre 2010).

En conformité avec le dispositif de la directive «audit», l'arrêté royal précité prévoit la faculté d'un assouplissement des conditions d'inscription, au cas où la Commission européenne prend une décision au sujet de l'équivalence du système de supervision publique de certains pays tiers.

6 www.ifiar.org.

Dans le courant de l'année 2011, la Commission européenne a pris une décision à propos de certains pays tiers⁷, visant à reconnaître comme équivalents les systèmes de supervision publique de 10 pays tiers⁸.

Cette même décision prévoit également une période transitoire pour les contrôleurs de 20 autres pays tiers. Ceux-ci seront autorisés à poursuivre provisoirement (jusqu'au 20 juillet 2012) leurs activités d'audit, période pendant laquelle les autorités européennes effectueront une évaluation plus approfondie de leur système de supervision publique⁹.

Il importe de relever que, dans le chef des contrôleurs ou entités d'audit des pays tiers visés ci-avant, la décision de la Commission européenne n'ouvre en aucune manière, que ce soit automatiquement ou directement, un droit quelconque de présenter des rapports d'audit dans les Etats membres européens. Il faut, en effet, qu'un accord de coopération précisant notamment les conditions mises à l'inscription individuelle et le suivi de ces contrôleurs soit conclu entre les autorités compétentes de l'Etat membre européen et les autorités compétentes du pays tiers. C'est donc à chaque Etat membre individuel de décider dans quelle mesure il pourra se référer au système de supervision du pays tiers.

Le Conseil supérieur a pris l'initiative d'organiser, le 9 septembre 2011, une concertation

7 Décision de la Commission du 19 janvier 2011 relative à l'équivalence des systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions auxquels sont soumis les contrôleurs et les entités d'audit de certains pays tiers, et à une période transitoire pour les activités d'audit exercées par les contrôleurs et les entités d'audit de certains pays tiers dans l'Union européenne (*JOUE* L 15 du 20 janvier 2011).

8 Il s'agit des pays tiers suivants: l'Afrique du Sud, l'Australie, le Canada, la Chine, la Corée du Sud, la Croatie, les Etats-Unis d'Amérique, le Japon, Singapour, et la Suisse.

9 A la suite de la décision de la Commission européenne relative à la **période transitoire**, les contrôleurs et entités d'audit peuvent poursuivre leurs activités d'audit et ce sans surveillance européenne ni inscription auprès d'une autorité européenne compétente. Il s'agit plus particulièrement des contrôleurs/entités d'audit qui présentent des rapports d'audit concernant les comptes annuels ou les comptes consolidés de sociétés constituées dans les pays tiers suivants: Abou Dhabi, les Bermudes, le Brésil, le Centre financier international de Dubaï, l'Egypte, Guernesey, Hong Kong, les Îles Cayman, l'Île de Man, l'Inde, l'Indonésie, Israël, Jersey, la Malaisie, Maurice, la Nouvelle-Zélande, la Russie, Taïwan, la Thaïlande et la Turquie. Les rapports d'audit doivent porter sur des exercices qui débutent au cours de la période du 2 juillet 2010 au 31 juillet 2012 et le contrôleur/l'entité d'audit doit fournir certaines informations aux autorités européennes compétentes.

technique entre les représentants de certaines composantes du système belge de supervision publique, au sujet des modalités pratiques de l'inscription et du suivi de contrôleurs et d'entités d'audit de pays tiers dans le registre public.

Dans le cadre de cette réunion, les représentants de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ont été invités à éclairer les participants à propos des formulaires d'inscription mis à disposition des contrôleurs et entités d'audit de pays tiers sur le site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. En application de l'article 10, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, c'est, en effet, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises qui est chargé de la tenue du registre public.

Dans la mesure où il a été constaté à l'occasion de cette réunion que la Belgique n'a pas (encore) conclu d'accords de coopération avec certains pays tiers, les conditions d'inscription imposées par l'arrêté royal demeurent pleinement d'application et dans l'intervalle aucun assouplissement de celles-ci ne peut être envisagé pour ces pays tiers.

6.3. EGAOB – Suivi des travaux par le Conseil supérieur des Professions économiques

6.3.1. Généralités

Le Groupe européen des organes de supervision de l'audit (ou «*European Group of Auditors' Oversight Bodies*» – en abrégé, EGAOB) a été créé le 14 décembre 2005 par la Commission européenne. Il a pour mission, d'une part, de formuler, à l'attention de la Commission, des avis sur différents aspects dans le domaine de l'audit et, d'autre part, d'assurer la coordination des systèmes de supervision publique des contrôleurs légaux au sein de l'Union européenne¹⁰.

L'EGAOB est composé de représentants des 27 autorités nationales de supervision publique créées dans chaque Etat membre de l'Union européenne et est présidé par la Commission européenne. Seuls des non-professionnels sont habilités à être membres de l'EGAOB, qui a remplacé le «*Committee on Auditing*».

¹⁰ Décision 2005/909/CE de la Commission du 14 décembre 2005 instituant un groupe d'experts chargé de conseiller la Commission et de faciliter la coopération entre les systèmes publics de supervision des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, *JOUE* L 329 du 16 décembre 2005, pp. 38-39.

Pour la Belgique, c'est le Conseil supérieur des Professions économiques qui, en sa qualité d'entité chargée de la coopération au niveau national et international du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, participe aux réunions de l'EGAOB. La Chambre de renvoi et de mise en état et le SPF Economie, agissant au nom du Ministre compétent pour l'Economie, sont également régulièrement représentés à ces réunions.

Le groupe d'experts EGAOB a principalement pour tâche¹¹:

- de faciliter la coopération entre les systèmes de supervision publique des Etats membres et de susciter un échange de bonnes pratiques concernant la mise en place de telles structures et leur coopération constante;
- de contribuer à l'évaluation technique des systèmes de supervision publique de pays tiers ainsi qu'à la coopération internationale entre les Etats membres et les pays tiers dans ce domaine;
- de contribuer à l'examen technique des normes d'audit internationales, y compris de leurs modes d'élaboration, en vue de leur adoption au niveau communautaire.

6.3.2. Réunions l'EGAOB en 2011

Dans le courant de l'année 2011, deux réunions plénières de l'EGAOB ont été organisées, en l'occurrence, les 24 janvier 2011 et 26 mai 2011.

Ces réunions ont eu lieu à Bruxelles, chaque fois en présence d'un représentant du Conseil supérieur des Professions économiques. Des représentants du SPF Economie (au nom du Ministre compétent pour l'Economie) et de la Chambre de renvoi et de mise en état ont également régulièrement participé à ces réunions.

A l'occasion de ces réunions plénières de l'EGAOB, différents sujets ont été abordés:

- Dans le cadre de la **coopération avec les pays tiers**, l'attention s'est largement portée sur le processus décisionnel en matière d'adéquation et d'équivalence des systèmes étrangers (non européens) de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions pour les contrôleurs/entités d'audit de pays tiers.

En ce qui concerne le processus décisionnel en matière d'équivalence, la Commission eu-

¹¹ Article 2 de la Décision 2005/909/CE susvisée du 14 décembre 2005.

ropéenne a souligné la nécessité de ces décisions, tout en rappelant qu'elles ne suffisent pas pour que les Etats membres puissent se référer totalement au système de supervision de ce pays tiers. C'est, en effet, aux Etats membres qu'il appartient de décider à leur tour – par la conduite de négociations bilatérales – de la mesure dans laquelle ils sont disposés à se référer au système de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions du pays tiers en question.

La Commission européenne a notamment informé l'EGA OB de ses contacts avec les Etats-Unis d'Amérique dans le domaine de la coopération, plus particulièrement avec le *Public Company Accounting Oversight Board* (en abrégé, PCAOB) et la *Securities and Exchange Commission* (en abrégé, SEC).

En ce qui concerne les négociations bilatérales avec les autorités compétentes de pays tiers relatives à la coopération et l'échange de documents de travail, de nombreux Etats membres se sont déclarés préoccupés par le caractère confidentiel des informations sensibles et la protection des données. De l'avis de la Commission européenne, une approche européenne commune, notamment à l'égard des Etats-Unis, s'avèrerait fastidieuse, dans la mesure où, d'une part, tant la directive « audit » que la directive relative à la protection des données¹² sont des directives visant une harmonisation minimale et, d'autre part, eu égard aux divergences entre les différents régimes légaux et administratifs nationaux dans le domaine de la protection des données.

- En ce qui concerne la **coopération au sein de l'Union européenne**, la question de savoir comment faire évoluer à l'avenir la coopération entre les autorités de supervision européennes a été abordée à plusieurs reprises.
- Les réunions de l'EGA OB ont été mises à profit par la Commission européenne pour informer les Etats membres du suivi du **Livre vert** sur le rôle du contrôle légal des états financiers et l'amélioration du marché de l'audit.

6.3.3. *Sous-groupes de travail*

Dans le souci d'optimiser l'efficacité des réunions plénières de l'EGA OB et dans l'attente de

¹² Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 24 octobre 1995, relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, *JOCE* L 281, 23 novembre 1995, pp.31-50.

l'adoption d'une nouvelle structure européenne de supervision publique, il a été décidé de confier les travaux préparatoires à un seul sous-groupe de travail. Ce dernier se substitue aux divers sous-groupes de travail existants (dont le sous-groupe « pays tiers », le sous-groupe « coopération intra-Union européenne » et le sous-groupe « ISA ») et sera chargé de préparer les divers points à mettre à l'ordre du jour des réunions plénières de l'EGA OB.

En ce qui concerne le sous-groupe « inspections », il a été décidé, au vu de son utilité et de son importance, qu'il conviendrait de maintenir les réunions mais que celles-ci se tiendraient désormais en dehors du cadre de l'EGA OB. Les participants pourront y siéger en leur qualité de superviseurs nationaux et la Commission européenne y assistera au titre d'observateur. La Chambre de renvoi et de mise en état, chargée en Belgique de la responsabilité finale du contrôle de qualité et de la surveillance, est invitée aux réunions du groupe de travail « inspections » (*European Audit Inspection Group* – en abrégé, EAIG).

6.4. *Demande de la Commission européenne d'organiser un système efficace de supervision publique*

Conformément aux mesures contenues dans la directive « audit », les dispositions de ladite directive devraient être transposées par les Etats membres dans leur droit national au plus tard le 29 juin 2008.

Depuis lors, la Commission a régulièrement publié des tableaux de bord, en anglais le « *scoreboard* », relatif à la transposition de la directive « audit » dans les différents Etats membres de l'Union européenne.

Il en ressort que tous les Etats membres ont déclaré à la Commission avoir finalisé la transposition de la directive dans leur législation nationale.

La Chypre semble être le seul pays où la mise en place d'un système de supervision publique n'a pas encore été finalisée. Bien que le dispositif légal nécessaire ait été mis en place, la Commission européenne estime que l'on ne peut conclure que l'organe indépendant de supervision publique est en mesure de fonctionner effectivement. Chypre a par conséquent été formellement mise en demeure par la Commission européenne en date du 6 avril 2011. Les autorités chypriotes se sont vu accorder un délai de deux mois pour remédier à cette situation.

Annexe 1

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme spécifique en matière de collaboration au contrôle prudentiel

Monsieur Vincent VAN QUICKENBORNE
Ministre pour l'Entreprise et la Simplification
Rue de Brédérode, 9
1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 25 octobre 2010

Monsieur le Ministre,

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis au Conseil supérieur des Professions économiques un projet de norme, approuvé par le Conseil de l'IRE le 11 juin 2010, en vue de son approbation par le Conseil supérieur.

Cette norme portant sur la mission de collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel décrit, d'une part, les travaux d'audit spécifiques à effectuer par les réviseurs agréés dans les entités soumises au contrôle prudentiel et, d'autre part, les modalités de « reporting » à la CBFA en termes de contrôle prudentiel débouchant sur un rapport n'ayant pas de caractère public. En effet, seule l'attestation relative aux comptes annuels (statutaires et, s'il échet, consolidés) fait l'objet d'une publicité conformément aux dispositions générales contenues dans le cadre légal belge.

Cette norme vise à remplacer deux normes de l'IRE: l'une, datée du 5 novembre 1993, portant sur le contrôle des établissements de crédit et l'autre, datée du 29 juin 1979, portant sur le contrôle des entreprises d'assurances. Les autres entités soumises au contrôle prudentiel visées par le projet de normes soumis pour approbation ne disposent, à ce jour, d'aucun cadre normatif spécifique en la matière.

Cette norme professionnelle, applicable aux réviseurs d'entreprises effectuant des missions dans des sociétés soumises au contrôle prudentiel de la Commission bancaire, financière et des assurances, est la norme « miroir » de la circulaire du 8 mai 2009 relative à la mission de collaboration des réviseurs agréés adoptée par la CBFA (circulaire 2009/19).

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

On relèvera utilement que le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises nous a informé, dans son courrier du 21 juin 2010, du fait qu'aucune réaction quant au fond n'a été formulée dans le cadre de cette consultation publique. En outre, il transmettait au Conseil supérieur une version de la norme permettant d'identifier les adaptations (de nature formelle) qui ont été apportées à la norme du 11 juin 2010 approuvée par le Conseil de l'IRE.

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

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

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

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

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

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

Le Conseil supérieur a décidé, en date du 25 octobre 2010, d'approuver le projet de normes daté du 8 octobre 2010.

Vous voudrez bien trouver, annexés au présent courrier, différents documents dans le cadre de l'article 30, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953:

- la circulaire 2009/19 adoptée par la CBFA en date du 8 mai 2009 relative à la mission de collaboration des réviseurs agréés (annexe 1);

- le courrier du 11 juin 2010 adressé par le Président de l'IRE au Conseil supérieur (sans les documents annexés audit courrier) (annexe 2);
- le courrier adressé le 14 juin 2010 par le Conseil supérieur à l'IRE (annexe 3);
- le courrier du 21 juin 2010 adressé par le Président de l'IRE au Conseil supérieur (sans les documents annexés audit courrier) (annexe 4);
- les normes adoptées le 11 juin 2010 par le Conseil de l'IRE, telles que soumises au Conseil supérieur pour approbation (annexe 5) (révisions apportées au texte entre la consultation publique et le 11 juin visibles);
- le courrier transmis par le Conseil supérieur à la CBFA le 25 juin 2010 et l'avis rendu le 28 septembre 2010 par la CBFA (annexe 6);
- le courrier adressé le 7 octobre 2010 par le Conseil supérieur à l'IRE (annexe 7);
- le courrier du 12 octobre 2010 adressé par le Président de l'IRE au Conseil supérieur (sans les documents annexés audit courrier) (annexe 8);
- les normes adoptées le 8 octobre 2010 par le Conseil de l'IRE, telles que soumises au Conseil supérieur pour approbation (annexe 9) (révisions apportées au texte entre le 11 juin et le 8 octobre 2010 visibles).
- Normes de l'IRE du 5 novembre 1993 portant sur le contrôle des établissements de crédit (annexe 10)
- Normes de l'IRE du 29 juin 1979 portant sur le contrôle des entreprises d'assurances (annexe 11).

De l'avis du Conseil supérieur, cette norme est fondamentale, tant pour les réviseurs d'entreprises que pour la Commission bancaire, financière et des assurances, dans la mesure où celle-ci fixe le cadre des diligences à respecter par les professionnels en charge de missions de contrôle dans les entreprises soumises au contrôle prudentiel de la CBFA. Dès que ces normes auront été approuvées, le respect des dispositions contenues dans ce texte normatif sera vérifié dans le cadre du contrôle de qualité périodique auquel sont soumis les réviseurs d'entreprises.

Je reste à votre disposition pour toute information complémentaire que vous souhaiteriez obtenir à propos de ce dossier et vous prie de croire, Monsieur le Ministre, à l'assurance de ma haute considération.

Jean-Paul SERVAIS
Président

Annexe 2

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux

Monsieur Vincent VAN QUICKENBORNE
Ministre pour l'Entreprise et la Simplification
Rue de Brédérode, 9
1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 16 février 2011

Monsieur le Ministre,

La Belgique a adopté une loi, intitulée «Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme» afin de transposer, en droit belge, une directive européenne de 1991. Cette loi a été modifiée en profondeur, début 2010, afin de transposer, en droit belge, la directive européenne de 1995 ayant remplacé celle de 1991.

Dans la mesure où ces modifications sont vraiment significatives, tant pour les professions dites «financières» que pour les professions «non financières», le Conseil supérieur des Professions économiques, en tant qu'organe couplé des trois instituts regroupant les professions économiques (Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF)), a pris l'initiative d'envoyer au Président de chacun des trois Instituts un courrier, en date du 16 novembre 2009, visant à les sensibiliser à l'urgence qu'il conviendrait d'accorder aux nouvelles modalités d'application à adopter dès que la modification de la loi du 11 janvier 2003 serait définitivement adoptée.

Cette initiative prise par le Conseil supérieur fin 2009 se justifiait tout particulièrement en raison de l'importance des changements introduits dans la nouvelle loi pour les professions «non-financières» mais aussi du fait que le projet de loi en discussion à l'époque ne prévoyait aucune mesure transitoire et que, dès lors, les nouvelles dispositions entreraient en vigueur dix jours après la publication de la loi modifiant la loi du 11 janvier 1993 au *Moniteur belge*.

Afin que les Instituts puissent entamer au plus vite une réflexion en profondeur quant aux modalités d'application qu'il conviendrait d'adopter et que les initiatives prises soient les plus efficaces possibles, le Conseil supérieur attirait dans ce courrier du 16 novembre 2009 l'attention des représentants des trois Instituts sur deux éléments :

- Le champ d'application des modalités d'application à prendre par chaque Institut serait à l'avenir étendu de manière considérable dans la mesure où l'article 37 (nouveau) de la loi du 11 janvier 1993 (après adoption du projet de loi) étendrait les obligations de chaque Institut en matière d'adoption de modalités d'application à l'ensemble du Chapitre II et non aux trois seuls articles visés initialement.
- Il ressort de l'exposé des motifs que les modalités d'application doivent avoir un caractère contraignant. Cela signifie qu'il conviendra d'adopter une norme professionnelle en la matière, soumise à l'approbation du Conseil supérieur des Professions économiques et du Ministre fédéral en charge de l'Economie (pour ce qui concerne l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) ou soumises pour avis au Conseil supérieur (pour ce qui concerne l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés).

Enfin, dans le cadre du rôle de coordination confié par le législateur au Conseil supérieur des Professions économiques en vertu de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999, le Conseil supérieur a émis le souhait, dans son courrier du 19 novembre 2009, que les trois Instituts regroupant des composantes des « professions économiques » (IRE/IEC/IPCF) se concertent de manière à harmoniser l'approche retenue en vue de répondre aux nouvelles exigences de la loi du 11 janvier 1993.

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

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

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

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

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

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

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

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

Vous voudrez bien trouver, annexés au présent courrier, différents documents :

- une version coordonnée de la loi du 11 janvier 1993 relative la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, telle que reprise sur le site internet de la CTIF (annexe 1) ;
- une copie du courrier du 16 novembre 2009 adressé par le Conseil supérieur des Professions économiques au Président de chacun des trois Instituts concernés (IRE/IEC/IPCF) (annexe 2) ;
- Arrêté royal du 16 mars 2010 portant approbation du règlement de la Commission bancaire, financière et des Assurances relatif à la prévention du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme, publié au *Moniteur belge* du 24 mars 2010 (annexe 3) ;
- le projet de norme adopté par le Conseil de l'IRE qui a fait l'objet d'une consultation publique entre le 9 novembre 2010 et le 20 janvier 2011 (annexe 4) ;
- le courrier adressé le 23 novembre 2010 par le Conseil supérieur au Président de la CTIF afin de connaître leur position à propos du projet de norme adopté par le Conseil de l'IRE qui a fait l'objet d'une consultation publique (annexe 5) ;
- le courrier du 1^{er} décembre 2010 adressé par le Président de la CTIF au Conseil supérieur reprenant leurs réactions au projet de norme soumis à la consultation publique par le Conseil de l'IRE (annexe 6) ;
- les réactions à la consultation publique adressées au Conseil de l'IRE communiquées au Conseil supérieur (annexe 7) ;
- courrier du 9 février 2011 adressé par le Président de l'IRE au Président du Conseil supérieur demandant l'approbation du projet de norme adopté le 4 février 2011 par le Conseil de l'IRE (annexe 8) ;
- courrier transmis par le Conseil supérieur à l'IRE le 17 février 2011 (annexe 9).

Par ailleurs, à titre informatif et eu égard au travail en commun effectué par les représentants des trois Instituts concernés, je vous transmets également, la demande d'avis relatif au projet de règlement adopté par le Conseil de l'IEC, d'une part, et par le Conseil national de l'IPCF, d'autre part ainsi que le courrier qui leur a été adressé en date du 17 février 2011. Vous voudrez

bien également trouver une table de correspondance permettant de comparer plus aisément le projet de norme IRE, le projet de règlement IEC et le projet de règlement IPCF.

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

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

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

Comme mentionné en début de courrier, le Conseil supérieur estimait qu'il se devait, afin d'assurer la sécurité juridique voulue en la matière, de traiter en priorité ce dossier dans la mesure où la loi publiée au *Moniteur belge* en janvier 2010 ne prévoit aucune période transitoire.

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

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

Je reste à votre disposition pour toute information complémentaire que vous souhaiteriez obtenir à propos de ce dossier et vous prie de croire, Monsieur le Ministre, à l'expression de ma haute considération.

Jean-Paul SERVAIS
Président

Annexe 3

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme en matière de passage aux normes ISA

Monsieur Vincent VAN QUICKENBORNE
Ministre pour l'Entreprise et la Simplification
Rue de Brédérode, 9
1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 23 décembre 2009

Monsieur le Ministre,

Le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis un projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique, approuvé par le Conseil de l'IRE le 2 octobre 2009 au Conseil supérieur des Professions économiques.

Le Conseil de l'IRE avait déjà transmis un premier projet de norme en 2008. Au vu de certaines réactions de réviseurs d'entreprises relevant de plus petites structures, le Conseil supérieur a communiqué, en décembre 2008, à l'IRE la décision de geler le dossier aussi longtemps que deux conditions n'étaient pas rencontrées :

- 1°) organisation d'un forum permettant aux réviseurs d'entreprises de mieux percevoir les enjeux et les conséquences d'un passage aux normes internationales d'audit ;
- 2°) organisation d'une consultation publique de ses membres avant de communiquer tout projet de normes pour approbation.

Ce projet de normes a fait l'objet, conformément aux dispositions contenues dans l'article 30, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, d'une consultation publique avant d'être transmise au Conseil supérieur.

Avant de procéder à l'approbation du projet de normes soumis, les membres du Conseil supérieur ont procédé à différentes démarches (obligations prévues par l'article 30 de la loi précitée) :

- consultation de la Commission bancaire, financière et des assurances sur le projet de normes soumis pour approbation ;
- audition des représentants de l'IRE dans le cadre de la réunion du Conseil supérieur du 23 novembre 2009.

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

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

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

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

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

Vous voudrez bien trouver, annexés au présent courrier, différents documents dans le cadre de l'article 30, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 :

- le projet de normes adoptées par le Conseil de l'IRE soumis à la consultation publique de juillet à septembre 2009 (annexe 1) ;
- les résultats de la consultation publique (annexe 2) ;
- les normes adoptées le 2 octobre 2009 par le Conseil de l'IRE, telles que soumises au Conseil supérieur pour approbation (annexe 3) ;
- la fiche technique, établie par l'IRE à la demande du Conseil supérieur, démontrant la suite donnée aux différentes remarques formulées dans le cadre de la consultation publique (annexe 4) ;
- les normes adoptées le 10 novembre 2009 par le Conseil de l'IRE soumises au Conseil supérieur pour approbation (annexe 5) ;
- les courriers transmis par le Conseil supérieur à la CBFA le 21 octobre 2009 et le 17 novembre 2009 et avis rendu le 9 décembre 2009 par la CBFA (annexe 6) ;

- le courrier transmis par le Président de l'IRE lors de l'audition du 23 novembre 2009 (annexe 7);
- le plan d'accompagnement adopté le 14 décembre 2009 par le Conseil de l'IRE à la demande du Conseil supérieur dans le cadre de l'audition du 23 novembre 2009 (annexe 8);
- le courrier envoyé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (annexe 9).

Vous voudrez bien trouver, également annexés au présent courrier, trois autres documents :

- Présentation faite lors du forum du révisorat des principales différences entre les normes et recommandations applicables actuellement en Belgique et les normes internationales d'audit « clarifiées » (annexe 10);
- Le document de consultation publique par la Commission européenne (DG marché intérieur) relatif à la même problématique (annexe 11). Les résultats de cette consultation publique n'ont pas encore fait l'objet d'une diffusion;
- Un exemplaire de la version anglaise des normes internationales d'audit (*IFAC Handbook*).

Je reste à votre disposition pour toute information complémentaire que vous souhaiteriez obtenir à propos de ce dossier et vous prie de croire, Monsieur le Ministre, à l'assurance de ma haute considération.

Jean-Paul SERVAIS
Président

Table des matières

Rapport d'activités relatif à l'année 2011 (pour ce qui concerne le Conseil supérieur)	17
<i>Préambule</i>	17
1. <i>Mission d'approbation des normes et des recommandations professionnelles</i>	<i>19</i>
1.1. Nature des normes et recommandations destinées à être approuvées.....	19
1.2. Processus d'adoption des normes et des recommandations	19
1.3. Force contraignante des normes et des recommandations	21
1.4. Mise à disposition des normes et des recommandations	22
1.5. Normes et recommandations soumises pour approbation en 2011.....	22
1.5.1. Approbation d'une norme spécifique relative à la collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel.....	22
Norme spécifique du 8 octobre 2010 relative à la mission de collaboration au contrôle prudentiel....	27
Avis du 24 décembre 2010 concernant l'approbation de la norme spécifique relative à la collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle prudentiel.....	71
1.5.2. Approbation de la norme en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux	72
Norme du 4 février 2011 relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme	77
Avis du 22 avril 2011 concernant l'approbation de la norme relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme	87
1.5.3. Suivi du plan d'accompagnement lié à l'approbation, en 2009, d'une norme visant à passer à terme, en Belgique, aux normes ISA clarifiées	88
Norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique.....	95
Avis du 1 ^{er} avril 2010 relatif à l'approbation de la norme relative à l'application des normes ISA en Belgique.....	99
Erratum de l'avis du 1 ^{er} avril 2010	101
2. <i>Mission d'examen a posteriori des éléments de doctrine développés par l'IRE</i>	<i>102</i>
2.1. Développement de la doctrine par l'IRE	102
2.2. Vérification <i>a posteriori</i> par le Conseil supérieur	102
2.3. Délai de transmission des éléments de doctrine.....	102
2.4. Circulaires, avis et communications transmis par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en 2011	102
2.5. Examen <i>a posteriori</i> effectué par le Conseil supérieur durant l'année 2011	104
3. <i>Etudes et analyses de l'environnement national</i>	<i>113</i>
3.1. Structure du secteur de l'audit externe en Belgique.....	113
3.1.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude.....	113
3.1.2. La problématique de la concentration du secteur de l'audit externe au niveau européen	113
3.1.3. La problématique de la structuration du secteur du révisorat d'entreprises en Belgique.....	114
Annexe: Etude relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique en date du 30 avril 2012 .	139
3.2. Rapports de transparence et moyens de communication des réviseurs d'entreprises.....	169
3.2.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude.....	169

3.2.2. Objet de l'étude	170
3.2.3. Cadre légal en matière de rapports de transparence	171
3.2.4. Méthodologie retenue	181
3.2.5. Analyse des résultats de l'étude du Conseil supérieur.....	182
3.3. Reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers	191
3.3.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude	191
3.3.2. Objet de l'étude	191
3.3.3. Méthodologie retenue	191
3.3.4. Corroboration des informations collectées et partant de la qualité des résultats de l'étude	191
3.3.5. Synthèse des résultats de cette étude en ce qui concerne la reconnaissance des réviseurs d'entreprises dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ou dans des pays tiers	191
Annexe: Etude relative aux réviseurs ayant un autre agrément à l'étranger	197
3.4. Analyse des interruptions en cours de mandat (démission / révocation).....	201
3.4.1. Eléments clés identifiés grâce à cette étude	201
3.4.2. Contexte légal	202
3.4.3. Champ d'application.....	202
3.4.4. Modalités de l'obligation de déclaration	205
3.4.5. Mission du Conseil supérieur des Professions économiques	205
3.4.6. Données statistiques relatives à 2011	207
4. <i>Le système de supervision publique mis en place en Belgique dans une perspective européenne</i>	217
4.1. Livre vert.....	217
4.1.1. Réaction transmise à la Commission européenne au nom du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.....	217
4.1.2. Publication des résultats de la consultation publique de la Commission européenne	218
4.1.3. Rencontre avec les représentants de l'IRE à la suite de la publication par la Commission européenne des résultats de la consultation publique.....	219
4.2. Etude ESCP Europe	219
4.3. Question posée par la Commission européenne en matière d'approbation préalable des contrôleurs légaux des comptes dans les établissements financiers	220
4.4. Proposition de réforme du cadre réglementaire européen applicable aux contrôles légaux des comptes des entreprises à la suite de la consultation publique lancée par le biais du Livre vert	221
4.4.1. Articulation de la directive «audit» et du règlement européen	221
4.4.2. Concept d'«entités d'intérêt public»	222
4.4.3. Lien avec la réforme des directives comptables	223
4.4.4. Réforme de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes.....	225
4.4.5. Organisation de la coopération de la supervision publique.....	227
4.4.6. Interdiction d'effectuer certaines missions non-audit dans les EIP.....	229
4.4.7. Instauration d'une mesure visant à imposer dans certaines circonstances des cabinets d'«audit pur»	234
4.4.8. Durée du mandat et règles en matière de rotation.....	234
4.4.9. Normes d'audit applicables pour le contrôle légal des comptes	235
4.4.10. Ouverture du capital des cabinets d'audit	237

4.5.	Transposition en droit belge de la directive « audit » - Modifications apportées au cadre légal.....	238
4.6.	Transmission des informations financières par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.....	239
5.	<i>Coopération nationale</i>	240
5.1.	Principes en matière de coopération nationale	240
5.2.	Coopération nationale en 2011	240
5.3.	Publication d'un rapport annuel commun	241
6.	<i>Coopération internationale</i>	242
6.1.	Principes en matière de coopération internationale	242
6.2.	Coopération du système belge avec les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne et des pays tiers	242
6.2.1.	Les contacts au sein de l'Union européenne	243
6.2.2.	La problématique de la législation relative à la vie privée, dans le cadre de l'examen des accords de coopération avec des pays tiers	243
6.2.3.	Les contacts en dehors de l'Union européenne (PCAOB)	243
6.2.4.	L'adhésion de la Belgique à l'IFIAR.....	243
6.2.5.	L'enregistrement de contrôleurs et d'entités d'audit de pays tiers.....	243
6.3.	EGAOB – Suivi des travaux par le Conseil supérieur des Professions économiques	245
6.3.1.	Généralités	245
6.3.2.	Réunions l'EGAOB en 2011	245
6.3.3.	Sous-groupes de travail	246
6.4.	Demande de la Commission européenne d'organiser un système efficace de supervision publique ...	246

Annexes

Annexe 1

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme spécifique en matière collaboration au contrôle prudentiel	247
---	-----

Annexe 2

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux.....	251
---	-----

Annexe 3

Courrier adressé au Ministre (sans les annexes) – Approbation de la norme en matière de passage aux normes ISA	255
---	-----

Rapport annuel 2011 du procureur général près la cour d'appel de Bruxelles

Le rôle spécifique du procureur général dans la coopération et l'échange d'informations entre les organes de supervision.

La loi du 12 mars 2012 (*M.B.*, 22 mars 2012), modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, organise désormais la collaboration et l'échange d'informations entre les organes de supervision publique au niveau national et international.

Conformément à l'énumération de l'article 43, §1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 (ci-après, la loi), le procureur général est un des organes du système de la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et il appartient à ce titre aux autorités compétentes, à savoir: « (...) les autorités ou organismes désignés par une loi ayant pour mission la régulation et/ou la supervision des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit ou de certains aspects de celle-ci » (article 2, 25^o nouveau de la loi).

Dans ce cadre, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises « (...) communique aux organes de supervision publique, les informations, y compris confidentielles que ces organes demandent dans le cadre de leurs missions telles que prévues par ou en vertu de la présente loi » (article 35, §2 nouveau de la loi).

Ces informations doivent permettre au procureur général de contrôler le respect des conditions légales par toute personne qui désire acquérir la qualité de réviseur d'entreprises avant sa prestation de serment devant la cour d'appel de Bruxelles (ou de Liège si la prestation de serment s'opère en langue allemande), et son inscription au registre public de l'Institut des réviseurs d'entreprises (article 5, 6^o de la loi).

Ainsi, il appartient au procureur général près la cour d'appel de Bruxelles (ou de Liège) de

requérir la cour d'appel de recevoir la prestation de serment pour autant que les conditions énumérées à l'article 5, 3^o de la loi sont remplies. Cet article précise que l'intéressé doit:

« ne pas avoir été privé de ses droits civils et politiques, ne pas avoir été déclaré en faillite sans avoir obtenu la réhabilitation et ne pas avoir encouru une peine d'emprisonnement, même conditionnelle, de trois mois au moins pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1^{er} de l'arrêté royal n°22 du 22 octobre 1934 relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamnés et faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités, pour une infraction à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, pour une infraction au Code des sociétés, à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, à leurs arrêtés d'exécution, à la législation fiscale ou aux dispositions étrangères ayant les mêmes objets » (article 5, 3^o de la loi).

Le procureur général est soumis à l'article 458 du Code pénal en sa qualité d'un des organes chargé « (...) des décisions individuelles en matière de supervision publique » (article 43, §3 nouveau de la loi).

Pour rappel, l'article 458 du Code pénal dispose que:

« Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice (ou devant une commission d'enquête parlementaire) et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent euros à cinq cents euros ».

Il est encore précisé que: « (...) les informations couvertes par le secret professionnel, ne peuvent être divulguées par les organes de supervision pu-

blique à aucune autre personne ou autorité sauf si cette divulgation est prévue par une loi.

Les organes de supervision publique échangent par dérogation au §3 et à l'article 458 du Code pénal des informations confidentielles entre eux ainsi qu'avec les autorités compétentes d'autres Etats membres de l'Union européenne ou de pays tiers conformément aux conditions fixées au chapitre IX et aux mesures prises en exécution de celui-ci» (article 43, §4 nouveau de la loi).

Dans cette perspective de coopération nationale et internationale de nature administrative, l'échange d'informations connaît une dérogation importante en ce qu'elle « (...) ne concerne pas les dossiers judiciaires répressifs en information ou en instruction» (article 77, §2 nouveau de la loi).

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

En particulier et le cas échéant, sous réserve des dispositions du Code d'instruction criminelle, ils s'échangent des informations et coopèrent aux instructions relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes» (article 77bis, §1^{er} nouveau de la loi).

Ainsi, la loi reconnaît les exceptions légales tirées du Code d'instruction criminelle qui règle l'accès aux dossiers pénaux en information ou en instruction et ce, sous l'autorité du procureur général dans le cadre de ses fonctions pénales.

L'information est en principe secrète, conformément à l'article 28quinquies du Code d'instruction criminelle:

«§1^{er}. Sauf les exceptions prévues par la loi, l'information est secrète. Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal»

§ 2. Sans préjudice des dispositions des lois particulières, le procureur du Roi et tout service de police qui interrogent une personne l'informent qu'elle peut demander une copie du texte de son audition, qui lui est délivrée gratuitement.(...)».

La raison en est que: «Le fondement du secret de l'information réside, d'une part, dans la nécessité d'une enquête efficace et, d'autre part, dans la protection indispensable des droits des personnes concernées, dans la mesure où une information

peut évidemment aboutir à un classement sans suite»¹.

Néanmoins, le procureur général (ou, par délégation, le procureur du Roi, l'auditeur du travail ou le procureur fédéral) peut à titre d'exception accorder l'accès au dossier sur la base de l'article 125 du tarif criminel, en «tenant compte des nécessités de l'action publique comme du fonctionnement des institutions répressives»².

Plus précisément, il s'agit de l'article 125 de l'arrêt royal du 28 décembre 1950 portant règlement général sur les frais de justice en matière répressive qui prévoit:

«En matière criminelle, correctionnelle et de police et en matière disciplinaire, aucune expédition ou copie des actes d'instruction et de procédure ne peut être délivrée sans une autorisation expresse du procureur général près la cour d'appel ou de l'auditeur général.(...)»³.

Il en va ainsi de la délivrance d'une copie de jugement ou d'un arrêt par le procureur général à la demande d'un organe de supervision publique, sollicitée par exemple dans le cadre de poursuites disciplinaires à l'égard d'un réviseur d'entreprises.

Pareillement, l'instruction est en principe secrète, sauf les exceptions prévues par la loi, conformément à l'article 57 du Code d'instruction criminelle qui prévoit:

«§1^{er}. Sauf les exceptions prévues par la loi, l'instruction est secrète. Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'instruction est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal.

§ 2. Sans préjudice des dispositions des lois particulières, le juge d'instruction et tout service de police qui interrogent une personne, l'informent qu'elle peut demander une copie du texte de son audition, qui lui est délivrée gratuitement (...)».

A l'instar de l'information, le procureur général (ou, par délégation, le procureur du Roi, l'auditeur du travail ou le procureur fédéral) peut, avec l'accord du juge d'instruction, donner l'au-

1 M. Franchimont, A. Jacobs, A. Masset, *Manuel de procédure pénale*, 4ème édition, Larcier, 2012, p.273

2 B. Dejemeppe, «Le secret professionnel des autorités judiciaires et administratives à l'égard de l'assureur», *Rev. dr. U.L.B.*, n°21, 2000, p. 134

3 Arrêté royal du 28 déc. 1950 (abrogé par l'arrêt royal du 27 avril 2007 mais annulé par l'arrêt du Conseil d'Etat du 17 déc. 2008).

torisation de prendre copie de pièces du dossier de la procédure sur la base de l'article 125 du tarif criminel.

Autrement, la demande de l'accès au dossier pénal à l'instruction est prévue par une procédure précise et détaillée dans l'article 61ter du Code d'instruction criminelle.

En conclusion, la raison du secret de l'information et de l'instruction réside dans la protection de la présomption d'innocence qui est considérée comme un principe général de droit d'ordre public dont le procureur général est le gardien dès lors que sa violation peut entraîner l'illégalité des poursuites.

Enfin, au niveau de l'échange d'informations et de la collaboration internationale, il est utile de rappeler le principe du «*non bis in idem*» (nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement à raison des mêmes faits) qui est compris dans le droit à un procès équitable et qui impose au procureur général et aux autres organes de supervision publique de refuser de donner suite à

une demande d'informations ou de coopération dans le cadre d'une instruction, émanant d'une autorité compétente d'un autre Etat membre de l'Union européenne ou d'un pays tiers, lorsque: «*une procédure judiciaire, y compris pénale, ayant trait aux mêmes faits et à l'encontre des mêmes personnes que celles visées par la requête, a déjà été engagée en Belgique*» (articles 77sexies, 2° et 77decies, §2, 2°, nouveaux).

Au demeurant, le procureur général est également compétent pour connaître de la problématique de l'échange d'informations et de la coopération internationale relative aux dossiers pénaux, conformément aux dispositions légales de la loi du 9 décembre 2004 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale.

Il appartiendra dès lors au procureur général compétent *ratione loci* de décider au cas par cas s'il y a lieu, pour les besoins de la cause, d'accorder une éventuelle autorisation de prendre connaissance des éléments d'un dossier répressif et si cette autorisation n'est pas de nature à porter préjudice à l'enquête pénale.

Rapport annuel 2011 de la Chambre de renvoi et de mise en état

Le présent rapport a été approuvé par la Chambre de renvoi et de mise en état, à l'unanimité de ses membres, le 21 mai 2012.

I. Introduction – Présentation

Le présent rapport annuel est le quatrième de la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME), et couvre la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2011, soit la quatrième année d'activités de la CRME¹.

Conformément à la structure adoptée pour le premier rapport annuel, le présent rapport contient sous son titre II les informations relatives au fonctionnement et aux activités de la CRME, dans lequel sont reprises les statistiques et les informations sur le nombre de dossiers traités, et complétées cette année d'éléments permettant de cerner d'un peu plus près la te-
neur des dossiers.

Le titre III concerne quant à lui les relations de la CRME avec les organes nationaux et internationaux de supervision publique, et autres contacts externes.

Le titre IV contient enfin les conclusions, et est suivi des comptes de l'exercice écoulé.

Pour ce qui est du cadre légal et réglementaire, il est renvoyé aux exposés détaillés repris dans le rapport annuel 2007-2008 de la CRME ainsi que dans le Rapport annuel commun 2008 au Système belge de supervision publique des révi-
seurs d'entreprises.

II. Fonctionnement et activités de la CRME

1. Composition

La CRME compte trois directeurs portant le nom de rapporteurs dont son Président: Il s'agit de Madame Anne Spiritus – Dassel, Président, Monsieur Piet Van Baeveghem et Monsieur Laurent Guinotte, rapporteurs.

2. Mode de fonctionnement

Aux termes de l'article 44 § 2² de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée en 2007³, les membres de la CRME forment une sorte de directoire chargé de prendre les décisions utiles. Ils exercent leurs compétences de manière collégiale, pratiquement en restant en contacts étroits et quotidiens à cet effet, et en se réunissant de manière informelle chaque fois que cela s'avère nécessaire. A côté de ces réunions informelles, il y a aussi des réunions formelles (24 pour l'exercice écoulé). Ces dernières portent sur des questions de principe d'ordre juridique, sur des questions d'organisation et sur des dossiers individuels traités par la CRME et plus généralement, sur des questions relatives à l'exécution de ses missions.

1 Le premier rapport annuel couvrait quant à lui une période supérieure à un an, soit du 27 avril 2007 au 31 décembre 2008.

2 « La Chambre de renvoi et de mise en état est dirigée par un organe composé de trois directeurs dont le président. (...) Cet organe est chargé de la gestion opérationnelle de la Chambre de renvoi et de mise en état et pose tous les actes nécessaires à l'exécution des missions de la Chambre de renvoi et de mise en état. Il s'agit d'un collège qui délibère conformément aux règles habituelles des organes collégiaux, sauf exceptions déterminées par la loi ou par le Roi ».

3 Ci-après dans le texte: loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

3. Les activités pendant l'exercice écoulé – statistiques⁴

A. En ce qui concerne le contrôle de qualité⁵

Les missions de la CRME en matière de contrôle de qualité sont de trois ordres :

- Approuver la liste annuelle des contrôles de qualité à effectuer par le Conseil de l'IRE⁶.
- Approuver la liste des inspecteurs⁷.
- Apprécier les conclusions des contrôles de qualité⁸.

Le lecteur trouvera ci-dessous les informations utiles relatives à la manière dont ces missions ont été exécutées au cours de l'année 2011.

A.1. Approbation de la liste annuelle des contrôles de qualité à réaliser par le Conseil de l'IRE en 2011

Le Conseil de l'IRE a soumis le 18 mai 2011 à la CRME la liste des contrôles de qualité à réaliser en 2011. La CRME l'a approuvée le 16 juin 2011.

A.1.1. Nombre et nature des contrôles de qualité à réaliser en 2011

Il était prévu de réaliser un total de 145 contrôles de qualité en 2011, dont 46 concernant des réviseurs d'entreprises *personnes physiques* et 99 des *cabinets de révision*⁹.

Parmi les réviseurs contrôlés (cabinets ou personnes physiques), 12 exercent une mission permanente de contrôle au sein d'entités d'intérêt public (EIP).

4 Il y a lieu de constater ici que tant le nombre de dossiers traités par catégorie que la catégorisation elle-même des dossiers divergent parfois de ce qui est présenté par l'IRE dans son rapport annuel. Ces divergences ne sont pas significatives et elles résultent naturellement de la différence existant dans la classification des dossiers établie respectivement par la CRME et l'IRE, et des procédures distinctes à mener par ces organismes dans le cadre général de la supervision publique.

5 Selon les § 3 et 4 de l'article 10 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, le contrôle de qualité est « une procédure d'examen de l'activité professionnelle d'un réviseur d'entreprises. Il a notamment pour but de vérifier que le réviseur d'entreprises contrôlé est doté d'une organisation appropriée par rapport à la nature et à l'étendue de ses activités. Ce contrôle vise également à garantir au public et aux autorités de contrôle que les réviseurs d'entreprises effectuent leurs travaux conformément aux normes de contrôle et aux règles déontologiques en vigueur.

§ 4. Le champ de l'examen du contrôle de qualité, reposant sur une vérification appropriée de dossiers de contrôle sélectionnés, comprend entre autre une évaluation de la conformité aux normes d'audit et aux règles d'indépendance applicables, de la quantité et de la qualité des moyens investis, des honoraires d'audit perçus et du système interne de contrôle de qualité du cabinet de révision. »

6 Article 46 § 2 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

7 § 5 des normes relatives au contrôle de qualité : « Lorsque l'activité du réviseur d'entreprises à contrôler comprend des missions permanentes de contrôle auprès d'une ou plusieurs entité(s) d'intérêt public, le Conseil présentera à l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état un ou plusieurs inspecteur(s) externe(s) à la profession pour le contrôle de ce(s) dossier(s).

Pour chaque inspecteur à désigner ayant la qualité de réviseur d'entreprises, le Conseil proposera une liste de deux candidats en indiquant celui qui exercera le contrôle à défaut de réaction du réviseur d'entreprises à contrôler dans le délai fixé par le Conseil. Cette proposition est soumise à l'approbation préalable de la Chambre de renvoi et de mise en état.

Le Conseil veillera à ce que les inspecteurs disposent d'une indépendance suffisante par rapport au réviseur d'entreprises à contrôler. Les contrôles réciproques ne sont pas autorisés, pas plus que les contrôles entre (anciens) associés ou (anciens) collaborateurs. Cette dernière interdiction prend fin dix ans après que, selon le cas, le contrôle a eu lieu ou que l'association ou la collaboration a pris fin.

La Chambre de renvoi et de mise en état approuvera le nombre d'inspecteurs en même temps qu'elle se prononce sur la liste annuelle des contrôles de qualité à effectuer. Si plusieurs inspecteurs sont nécessaires pour le contrôle de qualité auprès d'un réviseur d'entreprises, ils formeront un collège. En cas de collège, celui-ci sera composé d'un ou plusieurs inspecteur(s) externe(s) et/ou d'un ou plusieurs autre(s) inspecteur(s) dans une proportion adaptée aux circonstances. Le président sera désigné parmi les membres de ce collège par la Commission Contrôle de qualité.

Lorsque l'activité du réviseur d'entreprises à contrôler comprend des missions permanentes de contrôle auprès d'une ou de plusieurs entité(s) d'intérêt public, le président du collège sera un inspecteur externe à la profession. ». Les normes sont accessibles sur le site de l'IRE (www.ire-ibre.be), menu « Documentation », onglet « Normes ».

8 Articles 46 § 1^{er} f) et 50 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

9 Selon l'article 2, 2^o, de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, un cabinet de révision est « une personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, inscrite au registre public de l'Institut, autre qu'une personne physique ».

Si l'on distingue les contrôles de qualité en fonction de leur périodicité (normale ou contrôle de qualité rapproché), on obtient la répartition suivante :

Contrôles de qualité selon périodicité normale ¹⁰	123
Contrôles de qualité rapprochés ¹¹	22

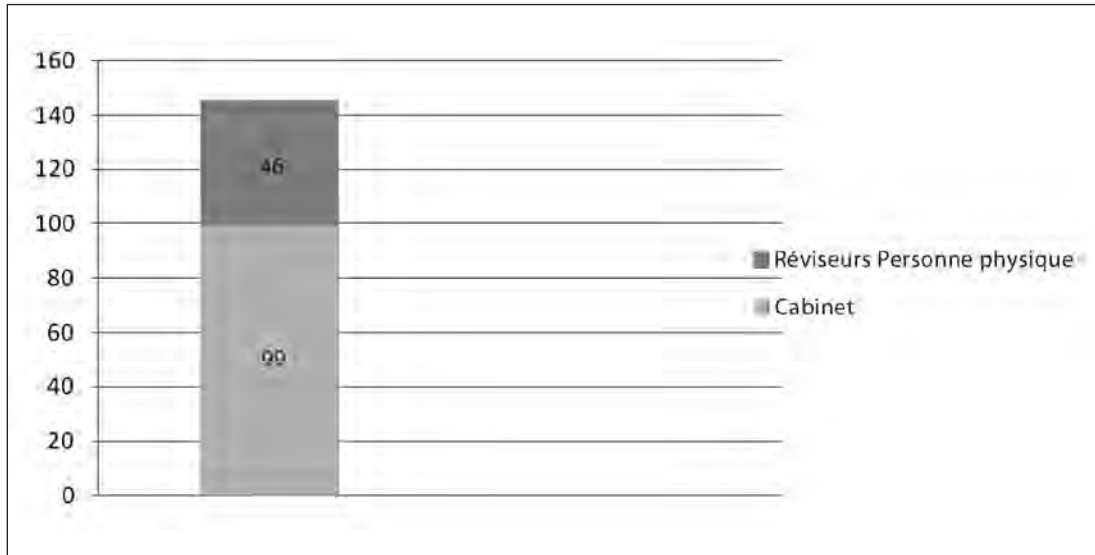


Fig. 1. Répartition des CQ selon qu'ils concernent des réviseurs d'entreprises personnes physiques ou des cabinets de révision.

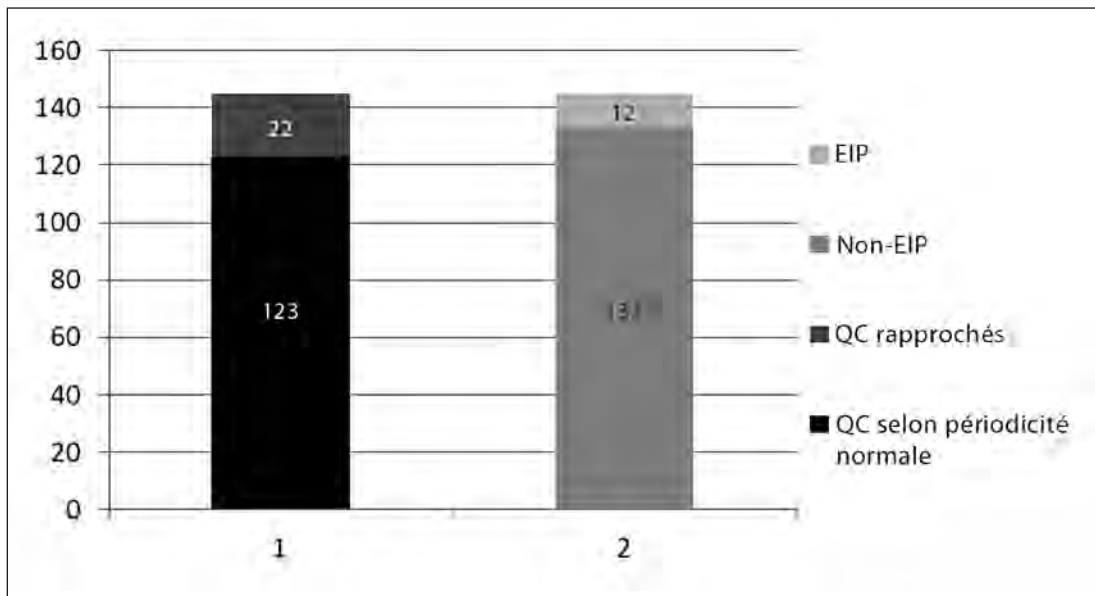


Fig. 2. Répartition des contrôles de qualité prévus selon la périodicité normale ou dans le cadre d'un contrôle de qualité rapproché, et selon l'exercice ou non par le réviseur ou le cabinet de révision contrôlé d'une mission de contrôle permanente au sein d'une EIP.

10 3 ou 6 ans selon que le réviseur exerce ou non une mission permanente de contrôle au sein d'une ou plusieurs entités d'intérêt public, conformément à l'article 33 § 1er et 3 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et au point 3 des normes relatives au contrôle de qualité.

11 L'organisation d'un contrôle de qualité rapproché est décidée lorsque la CRME estime qu'en raison du nombre et/ou de l'importance des lacunes constatées, il est opportun ou nécessaire de soumettre le réviseur contrôlé à un nouveau contrôle de qualité sans attendre l'échéance du délai de 3 ou 6 ans. Une attention particulière est alors accordée aux lacunes et manquements constatés lors du premier contrôle de qualité.

Parmi l'ensemble des contrôles de qualité, il faut relever les cas particuliers suivants, pour lesquels les opérations de contrôle sont en principe limitées :

contrôles de qualité relatifs à des sociétés unipersonnelles dont il est présumé qu'ils seront sans objet en raison de l'absence d'activité révisoriale de ces sociétés dans les 5 dernières années ¹²	23
réviseurs empêchés ¹³ - contrôle du seul respect des obligations relatives à la formation permanente	7

A.1.2. Classification des contrôles de qualité à réaliser en 2011 en fonction de la date du dernier contrôle de qualité

Parmi les contrôles de qualité à réaliser en 2011 selon la périodicité normale, on observe que le dernier contrôle de qualité réalisé a eu lieu essentiellement lors des années 2010, 2009, 2008, 2007, 2006, et 2005^{14 15}. Les contrôles de qualité rapprochés (CQR) à effectuer en 2011 trouvent quant à eux leur origine dans des contrôles de qualité initialement prévus en 2010, 2009, 2008

et 2007. Enfin, pour certains réviseurs personnes physiques et cabinets de révision, il s'agit du premier contrôle de qualité. Ils se répartissent comme suit :

Date du dernier CQ	CQ 2011	Dont CQ rapproché 2011 suite au dernier CQ
CQ 2010	5	2
CQ 2009	11	4
CQ 2008	25	14
CQ 2007	2	2
CQ 2006	58	0
CQ 2005	3	0
Premier contrôle de qualité	41	0
Total	145	22

12 Pour ces contrôles, le Conseil de l'IRE se limite dans un premier temps à demander par simple lettre au réviseur de confirmer que sa société unipersonnelle n'exerce aucune mission révisoriale en nom propre. En cas de confirmation, le contrôle de qualité de la société unipersonnelle sera déclaré sans objet, et le réviseur d'entreprises personne physique sera quant à lui soumis à un contrôle de qualité, soit dans le cadre du contrôle de qualité visant le cabinet de révision au sein duquel il exerce sa profession de réviseur d'entreprises, soit en tant que réviseur personne physique. Par contre, si le réviseur d'entreprises indique que sa société unipersonnelle exerce bel et bien des missions révisoriales en nom propre à côté d'autres missions révisoriales qu'il effectue en son nom propre ou pour compte du cabinet de révision dont il fait partie, un inspecteur sera désigné pour effectuer un contrôle de qualité de la société unipersonnelle.

13 Il s'agit des réviseurs d'entreprises qui ne peuvent temporairement exercer de mission de révision en vertu de l'article 13, § 2, de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette disposition vise les hypothèses suivantes :

- a) exercer la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision;
- b) exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale;

c) exercer la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat. Ces réviseurs restent néanmoins tenus de respecter les obligations qui s'imposent aux réviseurs personnes physiques en matière de formation permanente en application de l'article 14 § 4 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

14 Pour rappel, la CRME a été créée le 27 avril 2007, et elle exerce ses compétences depuis le 31 août 2007 (art. 105 de l'arrêté royal portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, et article 38 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises).

15 Il peut paraître à premier vue surprenant que des contrôles de qualité à réaliser en 2011, et qui ne sont pas des contrôles de qualité rapprochés, fassent suite à un contrôle de qualité 2010 ou 2009, dès lors que la périodicité normale est de 3 ou 6 ans. Cela peut cependant s'expliquer par exemple par le fait qu'un réviseur d'entreprises qui a été soumis à un contrôle de qualité en 2009 ou en 2010 a changé de structure et intègre un cabinet de révision qui doit, quant à lui, être soumis à un contrôle de qualité en 2011.

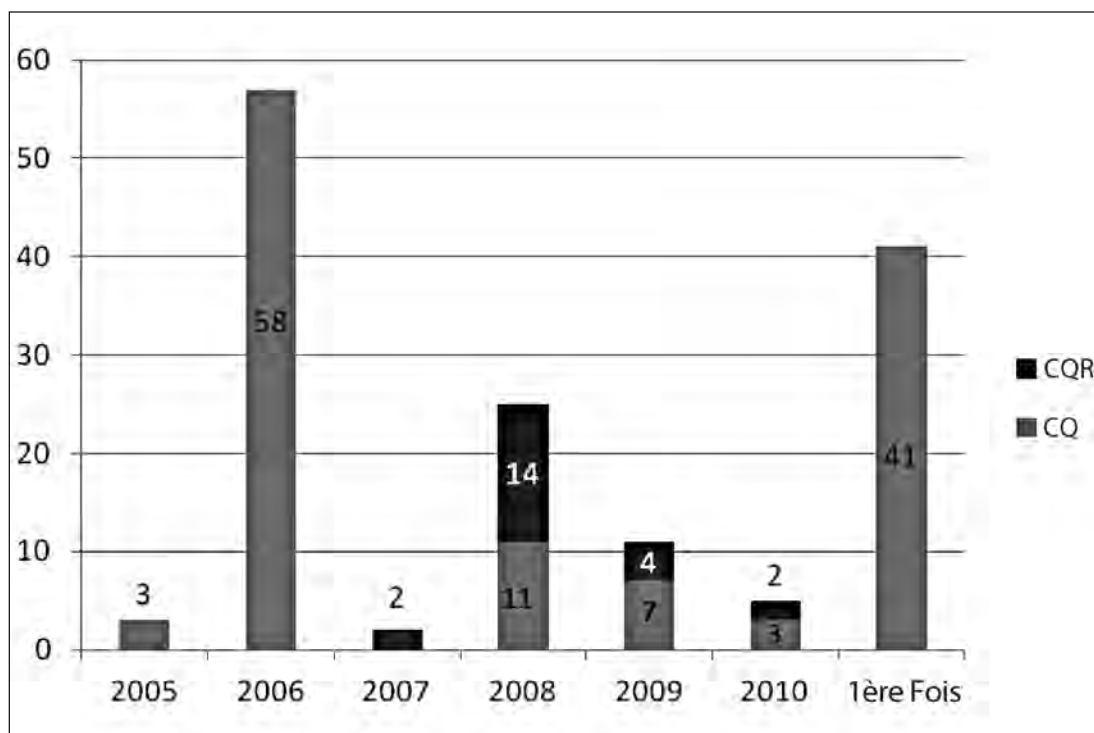


Fig. 3. Répartition des contrôles de qualité et des contrôles de qualité rapprochés à réaliser en 2011 en fonction de l'année du dernier contrôle de qualité.

Il y a lieu de constater ainsi que la majeure partie des contrôles de qualité *rapprochés* à réaliser en 2011 trouvent leur origine dans un contrôle de qualité 2008, et pour 4 contrôles de qualité rapprochés, dans un contrôle de qualité 2009. Deux contrôles de qualité rapprochés trouvent encore leur origine dans un contrôle de qualité 2007 et 2 autres dans un contrôle de qualité 2010. Cette constatation interpelle eu égard au fait qu'il s'agit de situations par définition problématiques. Ce point sera abordé dans les conclusions du présent rapport annuel en page 19.

En ce qui concerne les contrôles de qualité à réaliser selon la périodicité normale, les deux années de référence les plus significatives sont 2006 et 2008.

A.2. Approbation de la liste des inspecteurs

En même temps que la liste des contrôles de qualité à réaliser en 2011, le Conseil de l'IRE a soumis à l'approbation de la CRME une liste de 72 inspecteurs proposés pour réaliser ceux-ci, dont:

Inspecteurs internes (réviseurs d'entreprises)	67
Inspecteurs externes à la profession ¹⁶	5

16 En vertu du § 4 des normes relatives au contrôle de qualité « Le contrôle de qualité est effectué par un « inspecteur » qui sera soit un réviseur d'entreprises personne physique, soit **une personne externe à la profession ayant une expérience suffisante de celle-ci.**

Les inspecteurs doivent pouvoir justifier d'une expérience de la profession de réviseur d'entreprises d'au moins cinq ans. **Les inspecteurs externes à la profession ne peuvent plus avoir de liens, en qualité d'administrateur, d'associé ou autre, avec quelque cabinet de révision que ce soit.**

Les inspecteurs ayant la qualité de réviseur d'entreprises sont choisis par le Conseil sur la base d'une liste de candidats proposés par la Commission Contrôle de qualité, sans préjudice de l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état. **Les inspecteurs externes à la profession sont sélectionnés par le Conseil soit d'initiative, soit sur la base d'une liste de candidats proposés par la Commission Contrôle de qualité, sans préjudice de l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état. Ils sont désignés pour une période de cinq ans.** » (la CRME souligne).



Fig. 4. Répartition des inspecteurs (inspecteurs réviseurs d'entreprises et inspecteurs externes).

A.3. Examen et appréciation des conclusions des contrôles de qualité soumises par le Conseil de l'IRE à la CRME

Les chiffres qui suivent sont basés sur les dossiers de contrôle de qualité dans lesquels la CRME a pris une décision en 2011. Ils incluent les dossiers transmis à la CRME en 2010 mais non traités cette année-là (9 dossiers) et tous les dossiers de contrôle de qualité transmis à la CRME en 2011 à l'exception de 2 propositions de renvoi en discipline, à propos desquelles la CRME a pris une décision début 2012.

Nombre total de dossiers traités en 2011	255
Dont :	
Contrôles de qualité sans objet	108
Réviseurs empêchés ¹⁷	7

La répartition de ces contrôles de qualité en fonction de l'année au cours de laquelle ils auraient normalement dû être réalisés¹⁸ est la suivante :

Contrôle de qualité prévu pour l'année 2008	17
Contrôle de qualité prévu pour l'année 2009	156
Contrôle de qualité prévu pour l'année 2010	80
Contrôle de qualité prévu pour l'année 2011	2

cette étape franchie, le dossier peut être soumis à la Commission de contrôle de qualité de l'IRE, qui propose ses conclusions au Conseil de l'IRE (avant de déposer ses conclusions, ladite Commission de contrôle de qualité peut également solliciter des informations complémentaires de la part de l'inspecteur et/ ou du réviseur contrôlé, organiser un entretien avec le réviseur contrôlé,...). Le Conseil de l'IRE rend à son tour ses propres conclusions (approbation totale ou partielle des conclusions de la Commission de contrôle de qualité ou conclusions divergentes) qu'il soumet à l'appréciation de la CRME.

Ainsi, un contrôle de qualité prévu initialement lors de l'année dite X peut ne donner lieu à une visite sur place qu'en fin d'année dite X. Le rapport d'inspection peut quant à lui être rédigé avec plus ou moins de diligence, tout comme il arrive que le réviseur contrôlé mette un certain temps avant de contresigner le rapport d'inspection ou de le compléter par ses observations. Enfin, les mesures complémentaires ordonnées le cas échéant par la Commission de contrôle de qualité, aussi utiles et pertinentes soient-elles, prennent également un certain temps. L'ensemble de ces facteurs, ajoutés au temps nécessaire au Conseil de l'IRE et la CRME pour respectivement proposer et apprécier les conclusions définitives du contrôle de qualité, expliquent le délai parfois relativement long entre l'approbation de la liste annuelle des contrôles de qualité et la clôture effective d'un dossier. Ce point fait l'objet d'une attention particulière dans les conclusions du présent rapport annuel (*cf.* II.3. A.5 *infra*).

¹⁷ Contrôle de qualité limité au seul respect de la norme relative à la formation permanente, *cf.* note 13 *supra*.

¹⁸ Une fois la liste des contrôles de qualité à effectuer par le Conseil de l'IRE approuvée par la CRME, ceux-ci sont réalisés par les inspecteurs désignés à cet effet, après s'être assurés qu'il n'y a dans leur chef ni incompatibilité, ni conflit d'intérêt. Le contrôle est effectué sur place dans le cadre d'une entrevue avec le réviseur contrôlé. Un rapport d'inspection est rédigé par l'inspecteur et soumis à la contradiction du réviseur contrôlé qui est invité à contresigner le rapport et à faire part de ses observations éventuelles. Une fois

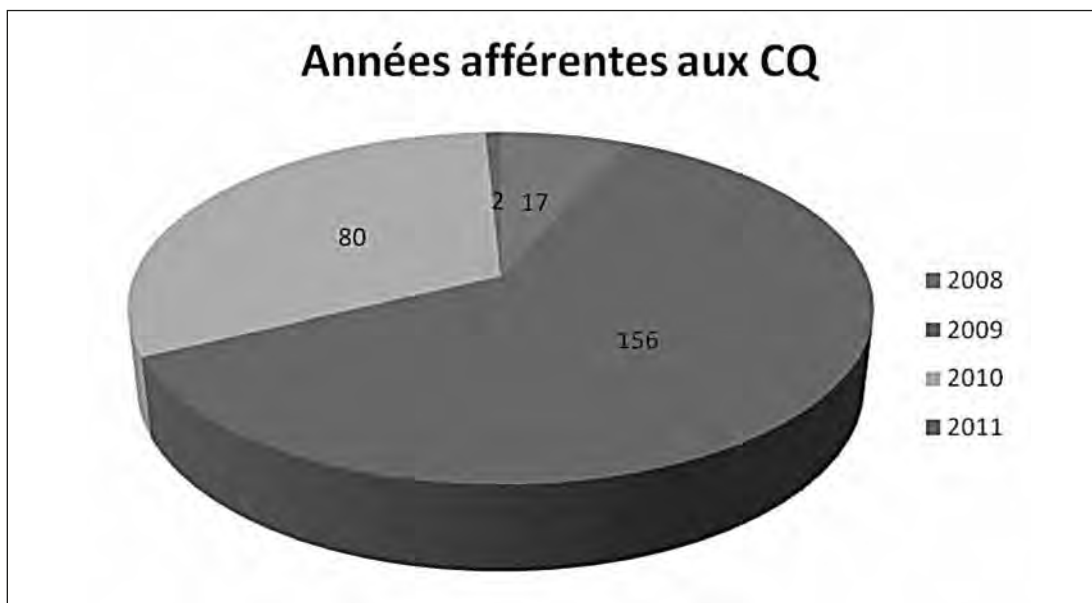


Fig. 5. Années lors desquelles les contrôles de qualité dont les conclusions ont été examinées en 2011 par la CRME, étaient initialement prévus.

On constate ainsi que la grande majorité des contrôles de qualité traités par la CRME en 2011 portent sur des contrôles de qualité initialement prévus pour être réalisés en 2009 (156).

Un tiers d'entre eux (80) seulement se rapporte à des contrôles de qualité dont la réalisation était prévue en 2010.

Pour ce qui concerne cette fois la répartition des conclusions des contrôles de qualité sur lesquelles s'est prononcée la CRME, celle-ci se présente comme suit:

Satisfaisant	33
Satisfaisant en attirant l'attention du réviseur sur certaines lacunes spécifiques constatées lors du contrôle ¹⁹	65
Recommandation ²⁰	20
Contrôle de qualité rapproché	18
Contrôle de qualité sans objet ²¹	108
Satisfaisant et recommandation	11

En 2011, la répartition des décisions prises par la CRME, sur base des propositions du Conseil de l'IRE s'est fait comme suit:

19 La CRME estime dans ces dossiers qu'il est opportun ou nécessaire d'attirer l'attention du réviseur sur certaines lacunes constatées lors du contrôle, sans que celles-ci ne remettent toutefois en cause le caractère satisfaisant du contrôle de qualité. Dans ces dossiers, la CRME part du principe que le réviseur devrait adopter les mesures nécessaires en vue de remédier à ces lacunes ou faiblesses. Ces points devront en outre faire l'objet d'une attention particulière lors du prochain contrôle de qualité. S'il devait s'avérer que les manquements subsistent, cela pourrait donner lieu, le cas échéant, à l'adoption par la CRME d'une conclusion plus contraignante, voire d'un renvoi devant les instances disciplinaires.

20 Une *recommandation* fait suite à la constatation d'une lacune significative, et implique qu'une vérification soit effectuée à bref délai auprès du réviseur concerné afin de s'assurer que les mesures correctrices ont été adoptées. En l'absence de celles-ci, un contrôle de qualité rapproché peut toujours être ordonné, de même qu'un renvoi en discipline ou tout autre mesure adéquate (Voy. sur ce point l'article 33 § 5, de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'article 14 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant discipline des réviseurs d'entreprises).

21 Cfr. note 12 supra.

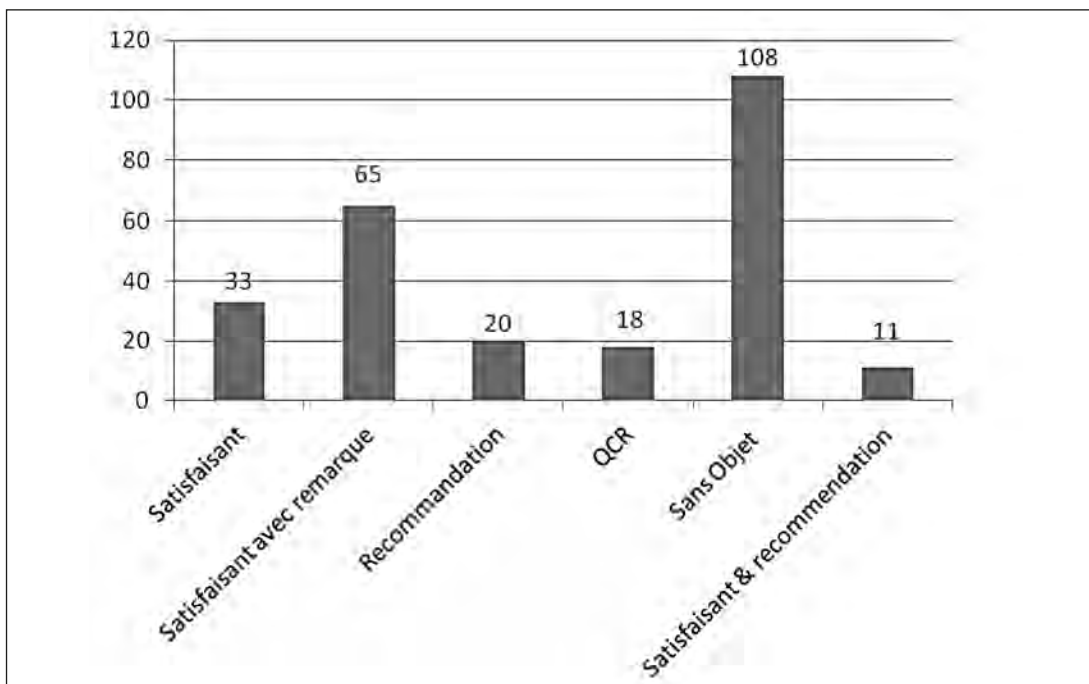


Fig. 6 Conclusions des contrôles de qualité traités en 2011 par la CRME.

A.4. Lacunes les plus fréquemment constatées dans les contrôles de qualité traités en 2011 par la CRME ²²

Les principales lacunes constatées dans les dossiers de contrôles de qualité soumis à l'appréciation de la CRME dans le courant de l'année 2011 sont les suivantes, par ordre décroissant, avec indication du nombre d'occurrences²³ :

1. Lettre d'affirmation²⁴ (33)
2. Rapport conforme aux normes²⁵ (18)
3. Analyse du système de contrôle interne²⁶ (14)
4. PV de l'AG contenant la nomination et le montant des émoluments du commissaire²⁷ (13)

22 Voy. aussi le 1^{er} Rapport annuel 2007-2008 de la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME), repris in extenso dans le rapport annuel commun 2008 du Système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises (p. 138).

23 Eu égard au décalage dans le temps entre le traitement des dossiers successivement par la Commission de contrôle de qualité de l'IRE, par le Conseil de l'IRE et par la CRME, les constatations auxquelles aboutit l'IRE dans son rapport annuel 2011 (voy. le rapport page 36) ne correspondent pas nécessairement exactement avec celles de la CRME (Cfr. également note 18 supra).

24 § 2.5.5 des normes générales de révision.

25 § 4.1.2. des normes générales de révision.

26 § 2.4. des normes générales de révision.

27 Recommandation du 5 janvier 1987 relative aux documents de travail du réviseur d'entreprises.

L'article 134 § 2 du Code des sociétés prévoit: «*Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des réviseurs d'Entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels.*» (La CRME souligne).

La pratique a démontré à deux reprises en 2011 que cette règle n'avait pas été respectée par le commissaire: dans ces deux cas, le réviseur a agi et presté en qualité de commissaire avant que ses émoluments n'aient été établis par l'assemblée générale et ce, en violation du code des sociétés et qui plus est, en pleine connaissance de cause.

En effet, dans les deux cas, le commissaire réviseur s'est défendu de cette infraction au code des sociétés en invoquant le fait que les émoluments seraient établis lors de l'assemblée générale de l'année suivante, au motif que les honoraires à promettre par le commissaire réviseur et à proposer à l'approbation de l'assemblée générale de la société à contrôler, devraient être établis par la société mère du groupe dont la société contrôlée dépendait. Cela faisait suite à la décision récente de la société mère de changer de commissaire pour l'ensemble du groupe.

De tels manquements ne sont pas susceptibles de trouver une justification sérieuse au regard du prescrit de la loi, et des principes qui y président.

Ils sont en effet de nature à jeter la suspicion sur l'objectivité et l'indépendance du réviseur et à alimenter le débat sur les dangers d'un lien pouvant exister entre la hauteur des honoraires du réviseur et la fiabilité de son rapport, débat d'actualité dans les lieux de discussion au niveau européen.

5. Anti blanchiment²⁸ (11)
6. Programme de travail (11)
7. Formation permanente et documentation professionnelle²⁹ (10)
8. Contrôle de chaque rubrique significative des comptes annuels (10)
9. Mentions et informations complémentaires³⁰ (10)
10. Revue du rapport de gestion (9)

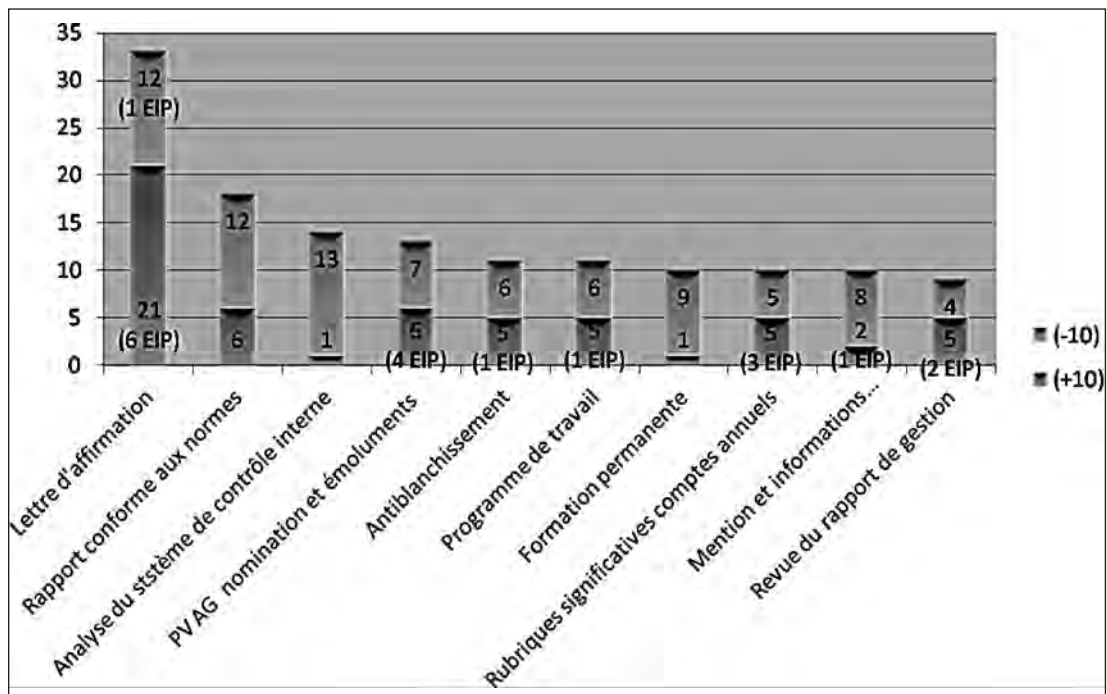


Fig. 7. Principales lacunes constatées dans les dossiers soumis à l'appréciation de la CRME dans le courant de l'année 2011, par ordre décroissant, avec indication du nombre d'occurrences, d'un contrôle de qualité concernant un cabinet comptant plus ou moins de 10 réviseurs d'entreprises (+10/-10), indiquant le nombre de contrôles de qualité portant sur une entreprise d'intérêt public (EIP).

A.5. Conclusions

Les développements qui précèdent permettent d'attirer l'attention sur les éléments suivants :

- Le nombre relativement peu élevé d'inspecteurs externes, qui représente, comme l'an dernier, moins de 10% du nombre total d'inspecteurs désignés par l'IRE pour diligenter les contrôles de qualité. Sans remettre en cause la qualité du travail effectué par les inspecteurs ayant la qualité de réviseur d'entreprises, la CRME examinera cependant avec l'IRE si ce nombre ne doit pas être augmenté dans les années à venir, afin de mieux s'inscrire dans l'esprit de la Directive 2006/43 du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et

83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, dont un des objectifs est de veiller à ce que la supervision publique soit effectuée par des personnes externes à la profession.

- Dans la majorité des dossiers soumis à la CRME en 2011, le délai de traitement des dossiers a été de 2 ans à compter de la décision qui est prise de soumettre un réviseur d'entreprises à un contrôle de qualité jusqu'au moment où les conclusions du contrôle sont adoptées définitivement par le Conseil de l'IRE pour être soumises à l'appréciation de la CRME. Sans remettre en cause la nécessité d'effectuer dans plusieurs dossiers des investigations complémentaires, au premier rang desquelles figure l'audit du réviseur contrôlé par la Commission de contrôle de qualité, il sera certainement utile d'examiner, avec le Conseil de l'IRE, comment ce délai pourrait être réduit, afin d'arriver à un délai de 12 à 18 mois maximum. On relève par ail-

²⁸ Loi du 11 janvier 1993.

²⁹ Norme du 30 août 2007

³⁰ Article 144, 8° du Code des Sociétés.

leurs que parmi les contrôles de qualité *rap-prochés* à effectuer en 2011, 16 concernent des contrôles de qualité initiaux de 2008 ou 2007. Dès lors qu'il s'agit de contrôler une situation par définition problématique, un tel délai apparaît inapproprié.

- Eu égard au nombre élevé de lacunes à nouveau constatées relativement à l'absence d'analyse du système de contrôle interne et à l'absence, l'insuffisance ou au caractère inadéquat des demandes de confirmation, la CRME continuera à renforcer son attention et son action sur ces points, et traitera avec l'IRE des moyens supplémentaires à mettre en œuvre afin que ces règles soient mieux observées par les réviseurs d'entreprises. A ce sujet la Communication de l'IRE 2011/16 disponible sur le site internet IRE-actualités: «*Le Conseil de l'IRE a pris connaissance avec attention du rapport annuel 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état. Conformément aux dispositions légales ce rapport annuel reprend les informations relatives au fonctionnement et aux activités de la CRME, dans lequel sont reprises les statistiques et les informations sur le nombre de dossiers traités, et complétées d'éléments permettant de cerner d'un peu plus près la teneur des dossiers.*

En ce qui concerne le contrôle de qualité l'IRE souhaite attirer votre attention sur le fait que la Chambre de renvoi et de mise en état renforcera son attention sur les lacunes à caractère répétitif et examinera avec le Conseil de l'IRE les moyens à mettre en œuvre afin que dorénavant ces règles soient respectées par les réviseurs d'entreprises.

Les lacunes suivantes sont particulièrement visées:

- *L'absence d'analyse du système de contrôle interne conformément au paragraphe 2.4 des normes générales de révision de la recommandation du 5 janvier 1993 concernant les effets du contrôle interne sur les travaux de révision;*
- *L'absence, l'insuffisance ou le caractère inadéquat des demandes de confirmations conformément au paragraphe 2.5.4 des normes générales de révision et la recommandation du 7 juillet 1995 concernant les éléments probants externes.*

Le Conseil souhaite par la présente également attirer votre attention sur le fait que les lacunes susvisées, qui font déjà l'objet d'une attention particulière de la Commission Contrôle de qualité, feront l'objet d'un contrôle renforcé.»

B. En ce qui concerne le volet disciplinaire³¹

B.1. 39 dossiers ouverts et traités en 2011 par la CRME³²

B.1.1. Dossiers introduits auprès de la CRME par le Conseil de l'IRE³³

38 dossiers ont été introduits par le Conseil de l'IRE auprès de la CRME pendant l'exercice écoulé

- Dans 8 dossiers, le Conseil de l'IRE a formulé une proposition de classement³⁴.

31 Tout dossier non qualifié par l'IRE de «Contrôle de Qualité», est qualifié au niveau de la CRME, pour des raisons purement administratives, de dossier «disciplinaire» (avec référence CRME concordante), et ce, quelle que soit la décision finale de la CRME (renvoi en discipline ou non).

32 La comparaison des chiffres 2011 avec ceux repris dans le rapport annuel 2010 de la CRME – soit 79 dossiers en 2010 (voyez le rapport 2010, p.20 sq.) indique une forte diminution du nombre de dossiers disciplinaires entrant en 2011 à la CRME.

33 Généralement, toute plainte déposée directement auprès du Conseil de l'IRE fait l'objet d'une communication officielle (un courrier) de la part du Conseil de l'IRE à la CRME et ce, même si son instruction au niveau de l'IRE n'est pas encore clôturée (la plainte est par conséquent dans un tel cas, toujours en traitement à l'IRE). Ce n'est qu'à l'issue de l'instruction que le Conseil de l'IRE saisit véritablement la CRME du dossier conformément à l'article 48 §2 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Ne sont pas repris dans ce chapitre B les *communications* faites par le Conseil de l'IRE à la CRME des 19 plaintes déposées auprès du Conseil de l'IRE en 2011 et dont 17 d'entre elles sont encore en traitement à l'IRE au 31.12.2011. Il y a lieu d'observer ici que l'instruction d'une plainte par le Conseil de l'IRE, qu'il s'agisse d'une plainte déposée auprès du Conseil de l'IRE ou auprès de la CRME (articles 48 §2 et 49 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises), et son traitement par la CRME qui en est saisie après clôture de l'instruction au niveau de l'IRE, s'étalent généralement sur plus d'un an.

A noter que sur ces 19 plaintes communiquées à la CRME, 2 d'entre elles ont cependant déjà fait l'objet d'une proposition de classement de la part du Conseil de l'IRE en 2011. Ces 2 dossiers sont repris dans les dossiers de la section B.1.1. pour avoir été traités par la CRME en 2011.

34 Cfr. le Rapport au Roi avant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés modifiant les Directives 78/660/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, et plus précisément le commentaire sous l'article 67 qui introduit notamment le nouvel article 48: « (...) Il s'agit du Procureur général et d'une plainte de tout tiers intéressé» - (Voyez aussi le texte néerlandais: « (...) Het gaat om de Procureur generaal, en een klacht van elke derde belanghebbende»).

La CRME a décidé de classer ces 8 dossiers qui avaient été ouverts sur base d'une *plainte* d'un tiers intéressé auprès du Conseil de l'IRE.

- 10 dossiers ont été introduits par le Conseil de l'IRE auprès de la CRME *en vue d'obtenir le renvoi du réviseur devant les instances disciplinaires*.

Parmi ceux-ci,

- 8 dossiers ouverts à la suite d'un contrôle de qualité ou contrôle de qualité rapproché non satisfaisant.
- 1 dossier instruit sur base d'une *plainte* d'un tiers intéressé auprès du Conseil de l'IRE.
- 1 dossier ouvert à la suite d'une faillite de société dont le réviseur était commissaire.

La CRME a décidé le renvoi en discipline dans ces 10 dossiers.

- 20 dossiers de surveillance ouverts à son initiative ont débouché sur une *décision* de classement³⁵ de la part du Conseil de l'IRE.

La CRME a traité les informations communiquées par le Conseil de l'IRE dans ces 20 dossiers.

B.1.2. Dossiers ouverts à la demande de la CRME

1 dossier de surveillance a été ouvert à la demande de la CRME et traité en 2011.

Dans ce dossier, la CRME a marqué son accord quant à la proposition de classement formulée au terme de l'instruction par le Conseil de l'IRE.

³⁵ L'article 47 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises stipule que : « *lorsqu'il s'est saisi d'initiative d'un dossier, le Conseil saisit la Chambre de renvoi et de mise en état s'il estime que les faits doivent donner lieu à des poursuites disciplinaires.* »

Il se déduit de l'article 47 que lorsque le Conseil de l'IRE envisage de classer un dossier dont il s'est saisi d'initiative, il ne doit pas recueillir l'approbation de la CRME, et par conséquent, qu'il prend en l'occurrence une véritable *décision de classement* - contrairement aux autres cas (visés par les articles 47 (renvoi disciplinaire) et 48 (plainte) de la loi susdite) dans lesquels il ne fait que formuler une *proposition* à soumettre à l'appréciation de la CRME.

Ces « *décisions* » de classement prises par le Conseil de l'IRE dans des dossiers dont il s'est saisi d'initiative, sont transmises à la CRME pour information, et par souci de transparence.

Chacun de ces dossiers de classement est considéré par la CRME comme constitutif d'une information(s) non négligeable(s) et qu'elle juge dès lors utile de *traiter* pour, s'il échet, prendre les mesures appropriées (par ex. : requérir le conseil de l'IRE d'ouvrir un dossier de surveillance, d'envoyer un rappel à l'ordre...).

B.2. 25 dossiers ouverts fin 2011 et traités en 2012 par la CRME³⁶

B.2.1. Dossiers introduits auprès de la CRME par le Conseil de l'IRE

22 dossiers ont été introduits par le Conseil de l'IRE auprès de la CRME fin 2011.

- Dans 3 dossiers ouverts sur base d'une *plainte* d'un tiers intéressé auprès du Conseil de l'IRE, le Conseil de l'IRE a formulé une proposition de classement.
- 14 dossiers ont été introduits par le Conseil de l'IRE auprès de la CRME *en vue d'obtenir le renvoi du réviseur devant les instances disciplinaires*.
- 5 dossiers de surveillance ouverts à l'initiative du Conseil de l'IRE ont débouché sur une *décision* de classement de sa part.

B.2.2. Dossiers ouverts à la demande de la CRME

- 3 dossiers ont été ouverts à la demande de la CRME pendant cette période.

B.3. 21 dossiers ouverts en 2010 ou avant³⁷

B.3.1. Dossiers ouverts en 2010 et clôturés en 2011

- 4 dossiers de surveillance ouverts fin 2010 à l'initiative du Conseil de l'IRE et ayant fait l'objet d'une *décision* de classement de sa part : la CRME, après avoir traité l'information ainsi reçue de l'IRE, a requis du Conseil qu'il procède à des contrôles approfondis dans ces dossiers. Ceux-ci ont été finalement classés au niveau de la CRME.

B.3.2. Dossiers ouverts en 2010 ou avant et toujours en cours

- 4 dossiers de surveillance ouverts en 2010 à l'initiative du Conseil de l'IRE et ayant fait l'objet d'une *décision* de classement de sa part :

³⁶ L'examen de ces dossiers traités en 2012 par la CRME, sera abordé dans le rapport annuel 2012 de la CRME.

³⁷ Voyez à cet égard le rapport annuel 2010 de la CRME, p. 24 et 25 (tableau récapitulatif des dossiers en son dernier point).

Suite à des contrôles approfondis requis par la CRME qui a traité l'information (décision de classement IRE), ces dossiers sont toujours en cours au niveau de la CRME.

- 13 dossiers de surveillance ouverts à l'initiative de la CRME, et qui ont fait l'objet, cha-

cun, d'une *proposition* de classement par le Conseil de l'IRE en 2009 (7) et en 2010 (6):

Dans ces 13 dossiers, la décision de la CRME a été reportée en raison de nouveaux contrôles approfondis requis par elle en 2011. Ils sont toujours à l'instruction.

Tableau récapitulatif des dossiers (volet disciplinaire)

- 39 dossiers OUVERTS ET TRAITÉS EN 2011
 - 38 ← IRE
 - Propositions IRE / décisions CRME:
 - 10 propositions de renvois en discipline / CRME: 10 renvois en discipline.
 - 8 propositions de classement de plaintes auprès de l'IRE/ CRME: Classement 8.
 - 20 décisions de classement IRE / CRME: classement 20.
 - 1 ← CRME / KVI
 - 1 surveillance / classement
- 46 dossiers – 2009/ 2010/ 2011/ 2012
 - 42 encore à l'instruction fin 2011
 - 4 traités et clôturés en 2011

B.4. Informations à destination de la CRME – articles 37, 61 et 66 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises ³⁸

La CRME a été informée par le Conseil de l'IRE de 52 décisions de rappels à l'ordre prises par

le Conseil de l'IRE en 2011 sur base de l'article 37 § 1^{er} in fine de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

De même, la CRME s'est vu notifier les décisions prises en 2011 par les instances disciplinaires et ce en exécution des articles, respectivement 61 § 1^{er} (en ce qui concerne la Commission de

38 *Art. 37. § 1^{er}.* Lorsque les faits reprochés au réviseur d'entreprises, tout en étant avérés, ne justifient aucune des sanctions prévues à l'article 73, le Conseil peut, soit d'initiative, soit à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état, rappeler ce réviseur d'entreprises à l'ordre. Le Conseil informe la Chambre de renvoi et de mise en état de la décision de rappel à l'ordre. Ce rappel à l'ordre peut être décidé sans préjudice d'un renvoi éventuel de ce réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires pour les mêmes faits que ceux à la base du rappel à l'ordre.
Art. 61. § 1^{er}. Les décisions de la Commission de discipline sont motivées. Elles sont notifiées sous pli recommandé à la poste, au réviseur d'entreprises intéressé, au Conseil, le cas échéant à l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2, à la Chambre de renvoi et de mise en état et au Procureur général près la Cour d'appel. Cette notification est

accompagnée de tous les renseignements utiles concernant les délais d'opposition et d'appel et les modalités selon lesquelles l'opposition ou l'appel peuvent être formés. A défaut de ces mentions, la notification est nulle.

Art. 66. § 1^{er}. Les décisions de la Commission d'appel sont motivées. Elles sont notifiées sans retard sous pli recommandé à la poste au réviseur d'entreprises intéressé, au Conseil, le cas échéant à l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2 de la loi, à la Chambre de renvoi et de mise en état et au Procureur général près la Cour d'appel. Cette notification est accompagnée de tous les renseignements utiles concernant les délais d'opposition et de pourvoi en cassation ainsi que les modalités selon lesquelles l'opposition et le pourvoi en cassation peuvent être formés. A défaut de ces mentions, la notification est nulle.

discipline) et 66 § 1^{er} (en ce qui concerne la Commission d'appel) de la même loi. Ces notifications sont constitutives d'informations utiles pour la CRME à un double titre, d'une part quant à l'appréciation faite par l'instance disciplinaire du cas d'espèce³⁹ et d'autre part quant à l'évolution du réviseur concerné⁴⁰.

B.5. Application de l'article 135 du Code des Sociétés pendant l'exercice écoulé

L'article 135 du Code des Sociétés stipule :

« §1 Les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable. Sous peine de dommages-intérêts, ils ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste motif, par l'assemblée générale. En particulier, une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation.

Les commissaires ne peuvent, sauf motifs personnels graves, démissionner en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de leur démission.

§2 La société contrôlée et le commissaire informent le Conseil supérieur des Professions économiques visé à l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, de la révocation ou de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposent les motifs de manière appropriée.

Le Conseil supérieur des Professions économiques transmet, dans le mois, cette information aux différentes composantes du système de supervision publique belge, énumérées à l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs

39 Voyez le § 2 des articles 61 et 66 ci-dessus, reproduits ci-après :

Art. 61 § 2. Le Procureur général près la Cour d'appel, le Conseil et la Chambre de renvoi et de mise en état peuvent demander communication du dossier complet de la procédure devant la Commission de discipline.

Art. 66 § 2. Le Procureur général près la Cour d'appel, le Conseil et la Chambre de renvoi et de mise en état peuvent demander communication du dossier complet de la procédure devant la Commission d'appel.

40 Décisions de la Commission de discipline (au nombre de 10) ou de la Commission d'appel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (au nombre de 2) (articles 58 et 63 de la Loi de 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises) ou encore de la Cour de cassation statuant en 2011 sur une décision de la Commission d'appel (au nombre d'un seul arrêt).

d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.»

Conformément à cette disposition, le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) a transmis à la CRME des informations concernant la révocation ou la démission de « *commissaire en cours de mandat* » relativement à 424 mandats de commissaires. Le CSPE adresse également ces informations à l'IRE.

Dans le traitement de cette information, l'objectif est de s'assurer que la révocation/démission du réviseur ne cache pas un éventuel désaccord quant à un traitement comptable ou une procédure de contrôle, et qu'il ne s'agit pas d'une révocation/démission intervenue dans une situation conflictuelle, d'une révocation/démission de convenance ou purement artificielle ne correspondant pas à la condition de « *juste motif* » ou de « *motifs personnels graves* » de l'article 135 du Code des sociétés.

Une attention particulière est ainsi accordée aux démissions qui interviendraient entre la date de la clôture de l'exercice social de la société et la date de l'assemblée générale ordinaire appelée à approuver les comptes annuels, ce qui a pour conséquence que le commissaire ne peut alors délivrer son rapport.

Enfin, le respect des formalités prévues à l'article 135 est également examiné (rapport écrit à l'assemblée générale, mesures à prendre vis-à-vis du Conseil d'entreprises).

Sur base de l'analyse des informations communiquées par le CSPE dans le courant de l'exercice écoulé, analyse qui n'a cependant pas pu être achevée avant la fin de l'exercice, il ressort qu'aucun dossier de surveillance n'a été ouvert par le Conseil de l'IRE en 2011.

III. Relation avec les organes nationaux et internationaux de supervision publique et autres contacts

Depuis sa création, la CRME a eu différents contacts avec le Président du Conseil supérieur des Professions économiques et notamment au cours de l'exercice écoulé.

La CRME était représentée et a participé à différents séminaires ou réunions internationales durant l'année 2011 ayant pour objet les compétences et moyens d'actions des différents or-

ganes de supervision publique au sein de l'Union Européenne (en matière de contrôle de qualité, disciplinaire, et de mise en place d'une banque d'échange d'expériences à ce sujet entre superviseurs). Ces journées d'études se sont tenues dans divers Etats membres de l'Union Européenne et sous l'égide de plusieurs organismes tels le «Groupe Européen des Organes de Supervision de l'Audit» (EGAOB), l'«European Audit Inspection Group» (EAIG).

La CRME a par ailleurs assisté au séminaire organisé par l'«International Auditor Regulatory Institute» à Washington DC (USA), du 31 octobre au 2 novembre 2011. Ces journées d'étude se tenaient au PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*). Elles portaient sur les compétences et moyens d'action de cet organisme américain de supervision publique, et sur un examen comparé des missions des organismes correspondants de supervision publique à travers le monde.

La CRME entretient les contacts utiles avec la Commission Européenne (DG Marché Intérieur et Services/Libre circulation des capitaux, sociétés commerciales, *corporate governance* - audit) et dans le cadre de réunions au niveau européen.

La CRME entretient aussi des contacts réguliers avec l'IRE sur des points d'ordre technique et aux fins d'information à l'effet d'assurer adéquatement sa mission. C'est avec ce même objectif que la CRME s'est jointe à la réunion annuelle de nature scientifique organisée par l'IRE en 2011 avec les Instances disciplinaires, et qui portait sur la jurisprudence de celles-ci. Le Président de la CRME y a présenté son rapport annuel 2010.

Il en va de même avec le *Service Public Fédéral Economie (SPF Economie)*, en ce qui concerne les aspects d'ordre normatif tant au niveau fédéral belge qu'international.

La CRME entretient enfin les contacts bilatéraux utiles avec ses homologues de l'Union Européenne et dans le monde, que ce soit sur des problématiques d'ordre général ou dans des dossiers particuliers.

La CRME a introduit en 2011 sa candidature auprès de l'*International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)*, laquelle a été retenue et acceptée début 2012. La CRME siège désormais en tant qu'autorité belge de supervision publique dans le champ de compétence de l'IFIAR, à côté de ses homologues au niveau mondial au sein de l'IFIAR.

IV. Conclusions / programme de travail 2012

- A l'occasion d'un dossier individuel traité par la CRME en 2011 en relation avec une absence de publication d'un rapport de transparence de la part d'un cabinet de révision, la CRME a pris la décision de mener une enquête systématique sur le respect par les réviseurs d'entreprises qui y sont soumis de l'obligation de publier un rapport de transparence. Cette enquête était toujours en cours à la fin de l'année 2011, et sera clôturée en 2012.
- Tout comme en 2011, la CRME restera particulièrement attentive au respect des normes générales de révisions relatives à l'analyse du système de contrôle interne, de même qu'aux infractions relatives aux demandes de confirmations.
- La CRME mettra également l'accent sur le contrôle strict du respect des conditions prévues par l'article 134 du Code des sociétés, qui forme une des garanties essentielles de l'indépendance du commissaire.
- La coopération internationale et la poursuite des échanges bilatéraux et multilatéraux avec les autorités de supervision étrangères sera intensifiée.

V. Comptes de la Chambre de renvoi et de mise en état pour la période 01.01.2011 – 31.12.2011

Dépenses :	Euros
Rémunérations et cotisations sociales (des rapporteurs et du secrétariat)	252.317,83
Frais de secrétariat (télécommunication – poste et matériel bureautique)	12.460,67
Frais IT	9.471,17
Frais de représentation	946,15
Frais de déplacements (réunions internationales...)	11.539,98
Frais d'assurances	19.566,76
Avis juridiques et frais de traduction	3.641,23
Frais de fonctionnement divers	1.426,35
TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT	311.370,14

Recettes	Euros
Solde reporté de l'exercice précédent	23.477,03
Contributions IRE	400.000,00
Frais de dossier réclamés aux tiers	89,25
Autres recettes (intérêts)	161,97
TOTAL DES RECETTES	423.728,25

SOLDE AU 01.01.2012	112.358,11
----------------------------	-------------------

L'état tient compte de tous les revenus et dépenses facturées et payées jusqu'à la date du 31.12.2011. Un solde positif de 112.358,11 euros a été constaté à la fin de l'année 2011, qui sera reporté à l'année suivante.

VI. Approbation du rapport annuel

Le présent rapport a été approuvé par la Chambre de renvoi et de mise en état, à l'unanimité de ses membres, le 21 mai 2012.

Anne SPIRITUS – DASSESSE

Président de la CRME

VII. TABLE DES MATIÈRES

I. Introduction – Présentation.....	265
II. Fonctionnement et activités de la CRME	265
1. Composition.....	265
2. Mode de fonctionnement.....	265
3. Les activités pendant l'exercice écoulé – statistiques	266
A. En ce qui concerne le contrôle de qualité	266
A.1. Approbation de la liste annuelle des contrôles de qualité à réaliser par le Conseil de l'IRE en 2011	266
A.1.1. Nombre et nature des contrôles de qualité à réaliser en 2011	266
A.1.2. Classification des contrôles de qualité à réaliser en 2011 en fonction de la date du dernier contrôle de qualité.....	268
A.2. Approbation de la liste des inspecteurs.....	269
A.3. Examen et appréciation des conclusions des contrôles de qualité soumises par le Conseil de l'IRE à la CRME.....	270
A.4. Lacunes les plus fréquemment constatées dans les contrôles de qualité traités en 2011 par la CRME	272
A.5. Conclusions	273
B. En ce qui concerne le volet disciplinaire	274
B.1. 39 dossiers ouverts et traités en 2011 par la CRME.....	274
B.1.1. Dossiers introduits auprès de la CRME par le Conseil de l'IRE	274
B.1.2. Dossiers ouverts à la demande de la CRME	275
B.2. 25 dossiers ouverts fin 2011 et traités en 2012 par la CRME	275
B.2.1. Dossiers introduits auprès de la CRME par le Conseil de l'IRE	275
B.2.2. Dossiers ouverts à la demande de la CRME	275
B.3. 21 dossiers ouverts en 2010 ou avant	275
B.3.1. Dossiers ouverts en 2010 et clôturés en 2011.....	275
B.3.2. Dossiers ouverts en 2010 ou avant et toujours en cours.....	275
B.4. Informations à destination de la CRME –articles 37, 61 et 66 de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.....	276
B.5. Application de l'article 135 du Code des Sociétés pendant l'exercice écoulé.....	277
III. Relation avec les organes nationaux et internationaux de supervision publique et autres contacts	277
IV. Conclusions/programme de travail 2012	278
V. Comptes de la Chambre de renvoi et de mise en état pour la période 01.01.2011 – 31.12.2011	279
VI. Approbation du rapport annuel	279

Rapport annuel 2011 de la Commission de discipline francophone de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Composition

La commission de discipline est composée de trois personnes, un président qui est un magistrat nommé par le Roi, un membre indépendant de la profession de réviseur d'entreprises également désigné par le Roi et un autre membre qui est un réviseur d'entreprises désigné par le Conseil de l'Institut.

Audiences

Une audience est fixée mensuellement pour l'introduction de nouveaux dossiers.

Les autres audiences sont fixées selon les besoins.

La commission a siégé à 7 reprises en 2011.

Aux audiences, cinq réviseurs ont comparu avec l'assistance d'un avocat, un réviseur et un cabinet de réviseurs ont comparu par avocat interposé et un réviseur n'a pas comparu. L'IRE a comparu assisté par un avocat dans 4 dossiers. Dans quatre autres dossiers l'IRE a comparu sans être assisté ou représenté par un avocat.

Activités

Au cours de l'année 2011, 3 dossiers ont été introduits suite à un renvoi par la CRME (417/11/F, 415/11/F, 425/11/F)

8 décisions ont été prononcées.

La plupart des décisions ont été prononcées dans un délai de 1 à 2 mois après la clôture des débats.

Décisions

4 décisions (397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 400/10/F) ont fait l'objet d'un appel et 4 décisions sont définitives.

La commission a sanctionné 6 réviseurs (397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 406/10/F, 415/11/F, 417/11/F) et un cabinet de révision (400/10/F).

Dans un dossier, aucune sanction n'a été infligée (405/10/F).

Les sanctions prononcées sont:

- la réprimande (415/11, 417/11/F, 398/10/F)

- la radiation (406/10/F)

- la suspension de 6 mois (397/2010/F-399/2010/F-400/2012/F)

Les sanctions dans les 4 décisions qui ont fait l'objet d'un appel étaient trois suspensions de six mois (397/2010/F-399/2010/F-400/2012/F) et une réprimande (398/10/F).

Ces sanctions concernent essentiellement des fautes techniques dans l'exercice de la mission de contrôle des comptes, mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais aussi des tiers (406/10/F, 415/11/F, 417/11/F).

La commission a en outre sanctionné le non respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée (397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 400/10/F).

Un dossier concerne le contrôle par un réviseur des comptes d'un gestionnaire de réseaux de distribution (415/11/F)

Renée RUBINSTEIN

*Présidente de la chambre francophone
de la Commission de discipline*

Rapport annuel 2011 de la Commission d'appel néerlandophone de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Commentaire général

1. La Commission d'appel s'est réunie à dix reprises en 2011 et a pris quatre décisions.

Le nombre d'appels introduits est resté limité, principalement en raison du fait que la Commission de discipline n'a pas pu siéger plus souvent. En effet, la nomination des nouveaux membres de la Commission de discipline n'est intervenue qu'en 2012.

2. Le suivi de la procédure, qui prévoit le traitement d'un dossier à la date même de son introduction devant la Commission d'appel, connaît une pression croissante, et ce pour diverses raisons.

Dans la quasi-totalité des dossiers à traiter, le Conseil de l'Institut comme le réviseur d'entreprises font appel à un avocat, qui présente des conclusions aussi fouillées que techniquement compliquées.

Il s'ensuit que le régime de la mise en état des dossiers consacré par le Code judiciaire est transposé au niveau de la Commission d'appel. Chaque cas d'espèce requiert l'établissement d'un calendrier pour le dépôt des conclusions et des pièces du dossier, la conséquence étant que plusieurs mois s'écoulent entre l'introduction du dossier et son traitement quant au fond.

Une autre conséquence est que l'on voit de plus en plus se développer des arguments de nature procédurale quant à la validité des instructions disciplinaires effectuées et l'incidence du Traité européen des droits de l'homme en matière disciplinaire. Ce n'est qu'en ordre subsidiaire que l'argumentation porte sur le fondement de la poursuite disciplinaire.

3. Il est évident que l'un et l'autre affectent sérieusement le traitement d'un appel. La charge de travail liée à une fonction au sein de la Commission d'appel s'est alourdie de façon exponentielle à chaque étape de la procédure: au niveau administratif dans la phase préparatoire, au cours de la séance de la Commission et dans la phase de la prise de décision.

A ce titre, l'on pourrait songer à des solutions possibles qui permettraient également de consolider l'indépendance des instances disciplinaires par des mesures assurant davantage leur bon fonctionnement.

4. Sous un angle plus général, il y a lieu d'observer qu'au cours de l'exercice 2011, la Commission d'appel n'a pas eu à connaître de l'introduction d'un pourvoi en cassation.

Commentaire complémentaire relatif aux dossiers individuels

5. Dans un premier dossier, la Commission d'appel s'est une nouvelle fois prononcée sur les aspects formels des procédures à respecter au cas où le Conseil de l'Institut ou le Comité exécutif prend, à l'égard d'un réviseur d'entreprises, une des mesures qui leur sont réservées.

Il s'agit du rappel à l'ordre (article 37 de la loi créant l'IRE) et de la mesure d'ordre provisoire (article 38 de la loi créant l'IRE), mesures qui en tant que telles et d'après les dispositions légales précitées, n'ont pas de caractère «disciplinaire» et peuvent être contestées directement devant la Commission d'appel.

La Commission a confirmé la position qu'elle a déjà adoptée dans le passé, selon laquelle tout réviseur d'entreprises qui fait l'objet d'un rappel

à l'ordre, doit être entendu au préalable et que l'audition par la Commission d'appel ne se substitue pas à cette obligation.

Elle a plus particulièrement souligné que si le rappel à l'ordre est fondé sur une plainte déposée par un tiers, et que le réviseur d'entreprises n'a pas eu recours à une procédure judiciaire permettant le débat contradictoire, ce tiers doit en être informé. De même, le fait de rester en défaut de donner suite à un rappel à l'ordre peut même entraîner le retrait du titre de réviseur d'entreprises.

En considération de ce qui précède, le rappel à l'ordre est censé constituer effectivement une sanction, justifiant l'audition préalable de l'intéressé.

6. Lorsque le rappel à l'ordre prononcé par le Conseil de l'Institut est annulé en raison de la violation de cette formalité substantielle, la Commission examinera le dossier quant au fond et décidera lui-même l'imposition ou non d'un rappel à l'ordre.

Dans un dossier, où le réviseur d'entreprises s'était vu reprocher l'antériorité de son rapport révisoral à la lettre d'affirmation de la direction, alors que ce rapport ne contenait ni réserve ni abstention, la Commission a conclu à l'absence de motif justifiant un rappel à l'ordre.

Cette conclusion s'explique par le fait que si la lettre d'affirmation à recevoir n'avait, en raison de circonstances exceptionnelles, pas pu être obtenue, dans sa forme usuelle, à savoir un document signé, à la date de l'assemblée générale, son contenu avait reçu l'accord d'un membre de la direction, transmis par voie électronique. L'accord a été formalisé en bonne et due forme le lendemain de l'assemblée générale (dossier 0408/10/N).

Dans un autre dossier de rappel à l'ordre (0419/11/N), la Commission a conclu à l'existence d'un motif valable pour prononcer la mesure qu'elle a imposée d'initiative à la suite de l'annulation de la décision par le Conseil.

A défaut pour le réviseur d'entreprises de donner suite à l'obligation imposée par l'article 33, § 1^{er} de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de communiquer à l'Institut, dans les délais prévus, des renseignements ou documents qu'il est tenu de lui communiquer, celui-ci fera l'objet d'un rappel à l'ordre.

7. Dans un autre dossier (0404/10/N), la Commission était appelée à se prononcer sur un grief formulé par le Conseil de l'Institut, dans le cadre de deux procédures disciplinaires initiées devant la Commission de discipline à charge d'un même réviseur d'entreprises, à propos desquelles ladite Commission s'était prononcée le même jour, avec pour conséquence que la sanction la plus lourde absorberait la plus légère au moment de leur mise en exécution. La sanction la plus légère en serait dès lors rendue caduque.

La circonstance visée perdait sa pertinence dans la mesure où les deux dossiers qui avaient fait l'objet d'une procédure d'appel, initiée dans le premier par le Conseil et dans le second tant par le Conseil que par le réviseur d'entreprises, n'avaient pas pu être traités en même temps par la Commission.

Toujours dans le même dossier, la Commission d'appel a souligné que sa compétence ne s'étend qu'aux seuls faits ayant motivé le renvoi du réviseur d'entreprises par la Chambre de renvoi et de mise en état devant les instances disciplinaires.

Ce dossier a également soulevé la problématique relative à l'application de l'article 6, § 3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises.

Le réviseur d'entreprises s'était vu reprocher une collaboration déficiente au cours de l'instruction et lors de la mise en état du dossier.

A ce titre, la Commission d'appel a jugé que l'obligation de loyauté à l'égard du Conseil de l'Institut est tempérée par le risque potentiel d'une procédure disciplinaire et que le réviseur peut pleinement s'appuyer sur le principe de l'interdiction d'auto-incrimination aussitôt qu'il peut raisonnablement considérer qu'une procédure disciplinaire est initiée.

Le réviseur d'entreprises est en droit de chercher un équilibre raisonnable entre ces deux principes.

8. Dans un quatrième dossier (0403/10/N), la Commission d'appel a confirmé sa position que l'obligation de loyauté à l'égard du Conseil de l'Institut ne peut prétendre à une validité illimitée, lorsque dans le chef d'un réviseur d'entreprises confronté au risque potentiel d'une procédure disciplinaire, elle se heurte au principe de l'interdiction d'auto-incrimination.

Il était reproché à l'intéressé d'avoir trahi la vérité par une fausse présentation des choses, ce qui au moins avait retardé sinon entravé l'instruction.

Lorsqu'une instruction s'avère avoir été initiée à la suite d'une plainte déposée par un cabinet d'avocats, le réviseur d'entreprises pourra présumer que celle-ci est de nature disciplinaire et il sera en droit de se protéger contre des poursuites. On ne peut dès lors lui opposer le reproche de ne pas avoir voulu répondre directement à toutes les questions.

Un autre aspect de l'action disciplinaire tenait aux faits reprochés au réviseur d'entreprises, plus particulièrement l'omission de mentionner les sûretés réelles dans l'annexe aux comptes annuels et l'absence de toute observation à ce sujet dans le rapport du commissaire.

Les circonstances étaient assez particulières: la version des comptes annuels communiquée au mois de mai au commissaire, sur laquelle il avait basé son rapport, était différente de celle soumise pour approbation à l'assemblée générale au mois de juin.

Les comptes annuels présentés à l'assemblée générale ne faisaient pas mention des sûretés visées, mais correspondaient, en ce qui concerne les données chiffrées, parfaitement avec la ver-

sion communiquée au commissaire. La première version, contresignée par les administrateurs, mentionnait les sûretés réelles en bonne et due forme et ne n'appelait dès lors pas d'observation de la part du commissaire.

La modification était attribuable à un changement au niveau de l'administration de la société intervenu dans l'intervalle et dont les administrateurs n'avaient pas informé le commissaire.

Le réviseur d'entreprises faisait valoir qu'à la date de l'assemblée générale, la correspondance des chiffres pouvait effectivement être constatée, mais que le temps faisait défaut pour un examen plus fouillé, ce qui avait empêché de relever l'omission des sûretés réelles.

Dans ces conditions, la Commission a admis qu'il s'agit d'une supposition d'écritures –constitutive d'une infraction– qui avait trompé le réviseur d'entreprises et qu'il ne pouvait lui être reproché de ne pas avoir retiré son rapport en séance de l'assemblée générale.

Paul BLONDEEL

*Président de la chambre néerlandophone
de la Commission d'appel*

Décisions disciplinaires prononcées par les instances disciplinaires durant l'année 2011

Classement chronologique par Chambre

Commission de discipline – Chambre francophone

8 décisions prises durant l'année 2011 :

Date	N° de dossier	Sujet	Sanction disciplinaire	Statut
20/01/2011	397/10/F 398/10/F 399/10/F 400/10/F	<ul style="list-style-type: none"> • Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée. • Non-respect de l'article 14, § 1er de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. 	Monsieur [A]: suspension de 6 mois. Monsieur [B]: réprimande. Madame [C]: suspension de 6 mois. ScPRL [D]: suspension de 6 mois.	Décision frappée d'appel
08/03/2011	0405/10/F	<ul style="list-style-type: none"> • Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. • Non respect de l'article 14, § 3, 1° de la loi du 22 juillet 1953. • Non-respect de l'article 6, §3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 et de l'article 72, § 1er, 3° de la loi du 22 juillet 1953. 	N'inflige pas de sanction à Monsieur [X].	Décision définitive
05/04/2011	0417/11/F	<ul style="list-style-type: none"> • Non-respect des paragraphes 1.1.4, 2.1, 3.16 et 3.17 des normes générales de révision. • Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision ainsi que de l'article 17 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. • Non-respect des paragraphes 1.2.1 et 2.1.1, 2.3.1 et 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports. 	Réprimande	Décision définitive

06/09/2011	0415/11/F	<ul style="list-style-type: none"> • Non-respect de la norme relative à la formation permanente. • Non-respect du paragraphe.2.1, 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision. • Non-respect du paragraphe 2.4. et 2.4.5 des normes générales de révision. • Non-respect du paragraphe 1.1. des normes générales de révision. • Non-respect du paragraphe 3.6 des normes générales de révision. • Infraction à l'article 144.6° du code des sociétés et au paragraphe 3.10 des normes générales de révision. • Non-respect de l'article 618, alinéa 4 du Code des sociétés. 	Réprimande	Décision coulée en force de chose jugée
12/10/2011	406/10/F	<p>Infractions :</p> <ul style="list-style-type: none"> • au Code des sociétés: articles 134, §4, 144, alinéa 2 et 144, 4° ; • à l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises: article 17 ; • aux normes générales de révision : paragraphes 1.1.4.a, 2.1, 2.2, 2.4, 2.5, 2.5.3, 3.6.1, 3.10 ; • aux normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés: paragraphes 2.1, 2.2, 2.5, 2.6.1, 2.6.2. 	Radiation	décision coulée en force de chose jugée

397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 400/10/F Commission de discipline du 20 janvier 2011 (décision frappée d'appel)

Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée.

Non-respect de l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

« (...)

dossier n° 397/10/(...)/F en cause de: [A] ayant comparu assisté de Me (...) et de Me (...)

dossier n° 398/10/(...)/F en cause de: [B] ayant comparu assisté de Me (...) et de Me (...)

dossier n° 399/10/(...)/F en cause de: [C] ayant comparu assisté de Me (...) et de Me (...)

dossier n° 400/10/(...)/F en cause de: [D] ayant comparu assisté de Me (...) et de Me (...)

Référence CRME: 10/TS-09001/002/003-TS-09072/073/CRME/3

Vu le rapport du Conseil de l'IRE à la CMRE du 15 mars 2010;

Vu la décision du 30 juin 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation à l'audience de la Commission de discipline le 6 octobre 2010;

Vu la remise contradictoire à l'audience du 1^{er} décembre 2010;

Vu le mémoire en réponse du 5 novembre 2010;

Vu le mémoire additionnel et de synthèse du 24 novembre 2010;

Entendu à l'audience du 1^{er} décembre 2010:

- Me (...) ainsi que Monsieur (...), représentant le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;
- Me (...), représentant les réviseurs d'entreprises [A], [B], [C] et le cabinet de révision ScPRL [D], ainsi que Madame [C] et Monsieur [A].

1. Décision de la CRME

Par décision du 30 juin 2010, la CRME a renvoyé les réviseurs d'entreprises [A], [B], [C] et le cabinet de révision ScPRL [D], devant la Commission de discipline sur base des motifs suivants:

- la matérialité des griefs mis à leur charge dans le rapport de l'IRE n'est pas contestée et les faits sont constitutifs de charges suffisantes pour renvoyer les réviseurs poursuivis devant la Commission de discipline;
- le litige entre les parties quant à la bonne exécution à donner à la décision de la Commission d'appel du 1^{er} juillet 2008, voire à son interprétation, doit être réglé au niveau de l'instance disciplinaire.

2. Demande de l'IRE

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises demande à la Commission de discipline d'infliger une peine disciplinaire aux réviseurs d'entreprises [A], [B], [C], et au cabinet de révision ScPRL [D], inscrit sur le registre public sous le numéro B (...) reprenant les droits et obligations du cabinet de révision [1], afin de sanctionner de manière appropriée les infractions soulevées conformément à l'article 72, § 1^{er}, 1^o et 2^o de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

Le Conseil estime, en effet, que les réviseurs d'entreprises [A], [B] et [C] et le cabinet de révision [D], ont commis une infraction disciplinaire en ne respectant pas la décision de la Commission d'appel, du 1^{er} juillet 2008.

3. Faits donnant lieu aux poursuites

3.1 Historique des procédures disciplinaires liées à l'indépendance du cabinet de révision [1]

Le 27 janvier 2006, le Conseil établit un rapport disciplinaire adressé à la Commission de discipline. Ce rapport fait grief aux réviseurs d'entreprises [X], [A], [F] et [C] d'avoir manqué d'indépendance en acceptant l'exécution de mandats de commissaire en raison des activités publiques exercées par le réviseur d'entreprises [X] et son père Monsieur [Y].

Il était reproché aux réviseurs d'entreprises concernés d'avoir accepté et/ou exécuté des missions révisorales auprès d'intercommunales dont la Ville de (...) est associée ou auprès d'entités tombant sous le contrôle politique des Gouvernements ou Parlements dont Monsieur [Y] et le réviseur d'entreprises [X] faisaient partie.

Par sa décision du 20 mars 2007, la Commission de discipline a dit largement fondées les préventions imputées dans le rapport disciplinaire et a fait interdiction aux réviseurs d'entreprises concernés de poursuivre l'exécution des mandats visés.

Par sa décision du 1^{er} juillet 2008, la Commission d'appel a confirmé la décision rendue par la Commission de discipline le 20 mars 2007.

3.1.1 Décision du 1^{er} juillet 2008 de la Commission d'appel

Par sa décision du 1^{er} juillet 2008, la Commission d'appel inflige à [A] la peine de l'interdiction de poursuivre en sa qualité de représentant de la société coopérative à responsabilité limitée [2], réviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes:

- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);

Elle inflige à [F] la peine de l'interdiction de poursuivre en sa qualité de représentant de la société coo-

pérative à responsabilité limitée [2], réviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes:

- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);
- (...);

Elle inflige à [C] la peine de l'interdiction de poursuivre en sa qualité de représentante de la société coopérative à responsabilité limitée [2], réviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes:

- (...);
- (...);

3.1.2 Arrêt du 11 septembre 2009 de la Cour de cassation

Les réviseurs d'entreprises [A], [F] et [C] ont introduit un pourvoi en cassation contre la décision précitée de la Commission d'appel du 1^{er} juillet 2008; le réviseur d'entreprises [X] y a par contre acquiescé.

Par son arrêt du 11 septembre 2009, la Cour de cassation a rejeté le pourvoi introduit pas les réviseurs d'entreprises [A], [F] et [C] à l'encontre de la décision de la Commission d'appel.

Le dispositif de l'arrêt est le suivant:

(...)

Sur le quatrième moyen:

Contrairement à ce que soutient le moyen, la décision attaquée ne laisse pas incertaine la motivation de la sanction disciplinaire qu'elle prononce. Elle fonde celle-ci non sur l'intérêt conservé par [X] à l'exercice

de la profession de réviseur d'entreprises mais sur le caractère illicite des mandats dès leur origine en raison, notamment, d'un manquement à l'obligation d'indépendance du réviseur d'entreprises, qui a rendu leur exécution concrète par les demandeurs également illicite.

Le moyen, qui procède d'une lecture inexacte de la décision attaquée, manque en fait.

La question préjudicielle proposée par les demandeurs à l'appui du grief qui y est développé ne doit dès lors pas être posée à la Cour de justice des Communautés européennes.

Sur le cinquième moyen:

Quant à la première branche:

Contrairement à ce que soutient le moyen, en cette branche, la commission d'appel a interdit aux demandeurs, en leur qualité de représentants de la société [2], de continuer les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés et associations énumérées dans le dispositif de la décision attaquée et non d'accepter à l'avenir de nouvelles missions pour les mêmes sociétés ou associations.

Le moyen, qui, en cette branche, procède d'une lecture inexacte de la décision attaquée, manque en fait.

Quant à la seconde branche:

La commission d'appel n'était pas tenue de répondre à la considération par laquelle les demandeurs exposaient que certains mandats avaient pris fin, dont ils ne déduisaient aucune conséquence juridique.

Le moyen, en cette branche, ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi;

Condamne les demandeurs aux dépens.

3.1.3 Mesures provisoires

Par courrier du 22 septembre 2009, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a confirmé aux réviseurs d'entreprises [A], [F] et [C] le dispositif de l'arrêt de la Cour de cas-

sation et leur a demandé de bien vouloir se conformer à la décision de la Commission d'appel du 1^{er} juillet 2008.

Les réviseurs concernés par la présente procédure n'ont cependant pas mis fin, le 1^{er} octobre 2009, à l'exécution des mandats énumérés dans la décision du 1^{er} juillet 2008 de la Commission d'appel.

Par décision du 30 octobre 2009, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a dès lors saisi le Comité exécutif en vue d'ordonner des mesures provisoires visant à mettre un terme à l'exercice de certains mandats énumérés.

Le Comité exécutif a rendu, le 29 janvier 2010, une décision adoptant *la mesure provisoire consistant à interdire à la SCRL [1], Réviseurs d'entreprises, ainsi qu'aux sociétés issues de la scission de celle-ci, à Monsieur [A], à Monsieur [F], à Madame [C], à Monsieur (...) et à Monsieur [B], agissant soit en leur nom et pour leur compte soit en qualité de représentant permanent d'un cabinet de révision, de poursuivre l'exécution des mandats de commissaire dans les sociétés suivantes:*

- a) (...);
- b) (...);
- c) (...);
- d) (...);
- e) (...);
- f) (...);

3.2 Mesures prises par les réviseurs

En 2007, la société coopérative à responsabilité limitée [2] a modifié sa dénomination en [1] et la structure de son actionnariat.

Le 30 septembre 2009, [1] a changé de représentant permanent au sein des sociétés (...), (...), (...), (...) en désignant Monsieur [B].

Lors d'un entretien du 10 novembre 2009, ce dernier a déclaré à la Commission de surveillance avoir répondu favorablement à la de-

mande qui lui avait été faite mais à la condition d'avoir l'assurance que son intervention ne serait pas contraire à l'interprétation de la décision disciplinaire faite par l'Institut.

[1] a déposé le 16 novembre 2009 un projet de scission absorption approuvé par une assemblée générale extraordinaire du 29 décembre 2009.

Cette opération de scission a été réalisée afin de transférer à un cabinet tiers les mandats des intercommunales dans lesquelles la Ville de (...) a des participations.

L'intégralité du patrimoine actif et passif de [1] a été transféré aux sociétés SPRL [B], SCPRL [C] et SCRL [3].

La SPRL [B] a repris l'essentiel des activités du cabinet de révision [1] à l'exception des dossiers visés par les instances disciplinaires.

Ces dossiers qualifiés de «toxiques» ont été logés dans les cabinets de révision scprl [C] (...) et SCRL [3] (...) et (...).

Le cabinet de révision SCPRL [C] a été cédé le 29 décembre 2009 à un cabinet ne faisant pas partie du réseau (...).

Le réviseur [C] est restée, jusqu'aux opérations de fusion scission du 29 décembre 2009, le représentant permanent du cabinet de révision SPRL [C], Réviseur d'entreprises dans le cadre du mandat exercé auprès de (...). Ce mandat est exercé par (...) depuis 2010.

[A], qui avait désigné en qualité de commissaire de (...), (...) et de (...) pour une durée de 3 ans par décisions de leur assemblée générale du 29 juin 2007, ainsi que de l'intercommunale Intradel par décision de l'assemblée générale du 8 juin 2007, a poursuivi ces mandats qu'il exerce via la SPRL [4].

La sprl [4] a quitté le réseau auquel appartient [1] en février 2010.

Le mandat de commissaire (...) a été attribué à (...) en 2010.

4 Défense

Les réviseurs soutiennent que le dispositif de la décision de la Commission d'appel, qui interdit au réviseur [F] ou [C] ou [A] en leur qualité de représentant de [2] de poursuivre la mission de commissaire auprès de différentes entités nommément visées, appelle une lecture restrictive eu égard à son caractère disciplinaire.

Le réviseur [A] allègue qu'il n'a pas poursuivi les mandats litigieux en sa qualité de représentant de la société coopérative à responsabilité limitée [2] mais en exécution d'un marché attribué en 2007 à la SPRL [4], dont il est l'unique associé.

Le réviseur [C] allègue également qu'elle a exercé son mandat auprès de (...) en exécution d'un marché attribué à la société SPRL [C] en 2007.

Ils estiment dès lors que la reprise des dossiers (...), (...) et (...) en 2007, suite à des procédures de marchés publics avalisées par les autorités de tutelle, n'a pas pour objectif de contourner la décision de la Commission d'appel, puisque celle-ci leur était encore inconnue et que cette reprise a par ailleurs été confortée par la suite compte tenu de l'arrêt rendu par la Cour de cassation qui a indiqué que, si la Commission d'appel a «interdit aux demandeurs, en leur qualité de représentants de la société [2], de continuer les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés et associations énumérées dans le dispositif de la décision attaquée», elle ne leur a certainement pas interdit «d'accepter à l'avenir de nouvelles missions pour les mêmes sociétés ou associations».

Les réviseurs et la société expliquent n'avoir pas mis fin immédiatement aux autres mandats litigieux parce que des mesures transitoires étaient nécessaires dans l'intérêt des sociétés contrôlées pour permettre le contrôle des comptes 2009 et leur approbation dans de bonnes conditions aux AGO de 2010. Ils soutiennent que la poursuite des mandats jusqu'à

ces assemblées générales était nécessaire afin d'assurer la continuité du service public.

Ils soutiennent également n'avoir pas poursuivi, en leur qualité de représentants de la SCRL [2] un certain nombre de mandats dès lors que la SCRL [2] est devenue la SC [1] dont les structures de gestion sont radicalement différentes de celles de la SCRL [2].

5 Existence des infractions

5.1 L'exécution de la décision de la Commission d'appel du 1^{er} juillet 2008

Pour rappel, la décision de la Commission d'appel a fait interdiction aux réviseurs [A], [F] et [C], de poursuivre leur mandat de commissaire dans certaines sociétés visées par la décision. Cette sanction entraine en vigueur le 1^{er} octobre 2009 suite à l'arrêt de la Cour de Cassation du 11 septembre 2009.

5.1.1 Le courrier du 6 octobre 2009

Par son courrier du 6 octobre 2009, Maître (...), en sa qualité de conseil des réviseurs d'entreprises [A], [F], [C] écrit que la dénomination du cabinet de révision [2] a été modifiée en [1] et que la composition de l'organe de gestion est également différente par rapport à l'époque où l'action disciplinaire a été engagée et que le cabinet de révision [1] a désigné le réviseur d'entreprises M.[B] en qualité de représentant permanent du cabinet dans les dossiers (...), (...), (...) (ex (...)), (...).

La première réaction des réviseurs concernés, explicitée par le courrier du 6 octobre 2009, de leur conseil, suite à la confirmation le 22 septembre 2009 par l'IRE de la décision de la Commission d'appel, semblait être la seule que les réviseurs allaient mettre en œuvre pour se conformer aux décisions disciplinaires.

En effet, ce courrier du 6 octobre 2009 n'indiquait nullement que les

mesures indiquées dans ce courrier auraient un caractère transitoire en attendant une réorganisation plus profonde qui interviendra finalement à la fin du mois de décembre 2009.

5.1.2 Les mandats visés par l'interdiction

Dans son courrier du 6 octobre 2009, Maître (...) affirme également que les nouvelles désignations (sans autre précision) effectuées dans le cadre d'un marché public ne sont pas concernées par les interdictions détaillées dans le dispositif de la décision du 1^{er} juillet 2008.

Le Conseil a pris connaissance, via les publications officielles, que la SPRL [A], représentée par le réviseur d'entreprises [A], avait été nommée dans 4 mandats (sociétés du Holding (...) et l'intercommunale (...)) ayant fait l'objet de l'action disciplinaire et dans lesquels il intervenait en qualité de représentant permanent du cabinet de révision [1].

Le Conseil a également pris connaissance, via le formulaire relatif à l'enquête annuelle du cabinet de révision SPRL [C], adressé à l'Institut le 26 novembre 2009, que le réviseur d'entreprises [C] était le représentant permanent de ce cabinet de révision dans le cadre du mandat exercé auprès de (...).

Ainsi que le relèvent les réviseurs, la décision de la Commission d'appel du 1^{er} juillet 2008 ne leur a pas interdit d'accepter de nouveaux mandats dans les sociétés ou associations visées.

Elle n'aurait, en effet, pas pu interdire l'acceptation de mandats pour le futur, alors même que la situation d'indépendance des réviseurs concernés aurait pu évoluer.

Les mandats litigieux ne sont cependant pas des mandats ayant été régulièrement renouvelés postérieurement au 1^{er} juillet 2008.

En effet, les mandats litigieux ont été renouvelés pour un terme de 3 ans à l'occasion des assemblées générales tenues en 2007. Ces

mandats portant sur les comptes annuels clôturés au 31/12/2007, 31/12/2008 et 31/12/2009 ont été considérés par les instances disciplinaires comme étant illégaux dès leur origine, ce qui a été confirmé par la Cour de cassation (cf. supra 3.1.2 dispositif de son arrêt sur le quatrième moyen), et ce jusqu'à ce qu'un renouvellement intervienne. En 2009, les réviseurs concernés ont cependant poursuivi l'exécution de ces mandats 2007-2009 frappés d'illégalité.

La continuité du service public n'imposait pas la poursuite des mandats illicites jusqu'aux assemblées générales de 2010. Un autre réviseur (indépendant de [1]) pouvait en effet reprendre le contrôle des comptes 2009 jusqu'à ces assemblées générales.

En résumé, les mesures prises par les réviseurs parties à la présente procédure sont les suivantes :

- 1) changement de dénomination sociale du cabinet [2],
- 2) changement des structures de gestion du cabinet [2],
- 3) changement de représentant permanent;
- 4) remplacement de Monsieur [A] par la SPRL [A],
- 5) remplacement de Messieurs [A] et [X] par la SPRL [C].

Les réviseurs ne peuvent soutenir raisonnablement que, par ces mesures, ils auraient exécuté la décision de la Commission d'appel du 1^{er} juillet 2008.

5.1.3.1 Le changement de dénomination sociale

Le seul changement de dénomination du cabinet de révision [2] en [1] n'entraîne aucune modification de la personnalité juridique et n'a dès lors aucune incidence sur le respect des obligations en matière d'indépendance.

Une telle mesure n'est pas de nature à pouvoir régler les problèmes d'indépendance identifiés par les instances disciplinaires.

Les réviseurs ne peuvent dès lors raisonnablement prétendre qu'ils pensaient que cette mesure constituait l'exécution de la décision de la Commission d'appel.

5.1.3.2 Le changement des structures de gestion du cabinet [2]

Les réviseurs font également état du changement des structures de gestion du cabinet [2].

Pour rappel, les instances disciplinaires et la Cour de cassation estiment:

Sur le quatrième moyen:

Contrairement à ce que soutient le moyen, la décision attaquée ne laisse pas incertaine la motivation de la sanction disciplinaire qu'elle prononce. Elle fonde celle-ci non sur l'intérêt conservé par [X] à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises mais sur le caractère illicite des mandats dès leur origine en raison, notamment, d'un manquement à l'obligation d'indépendance du réviseur d'entreprises, qui a rendu leur exécution concrète par les demandeurs également illicite.

La sanction est donc fondée sur le caractère illicite des mandats dès leur origine.

Les associés du cabinet de révision [1] visés par la procédure disciplinaire ne pouvaient dès lors poursuivre les mandats en cours lorsque l'effet suspensif de leur recours a pris fin suite à l'arrêt de la Cour de cassation.

Les modifications de structure des organes de gestion du cabinet [2] ne permettaient pas de solutionner le problème d'indépendance soulevé par les instances disciplinaires.

Les réviseurs visés en sont, par ailleurs, bien conscients, dès lors qu'ils ont modifié, le 29 décembre 2009, de manière conséquente, les structures du cabinet [1] en 3 entités juridiques distinctes, en vue de la vente, à un cabinet de révision indépendant du réseau, des mandats dont les instances disciplinaires avaient ordonné l'interdiction de poursuivre l'exercice.

Le réviseur d'entreprises [A] a par ailleurs quitté le réseau en date du 8 février 2010.

5.1.3.3 Le changement de représentant permanent

La décision prise par le cabinet de révision [1] de désigner un nouveau représentant permanent, le réviseur d'entreprises [B], auprès des sociétés (...), SA (...), (...), (...), ne respecte pas la décision rendue par la Commission de discipline le 1^{er} juillet 2008 et ne permet pas de satisfaire aux dispositions légales relatives à l'indépendance du réviseur d'entreprises et du commissaire.

Les instances disciplinaires ont interdit aux représentants permanents de l'époque de poursuivre l'exécution de ces mandats en raison d'un manque d'indépendance. Au moment de la saisine des instances disciplinaires, les autres associés du cabinet n'étaient pas impliqués dans les dossiers litigieux si bien que les instances disciplinaires ne disposaient d'aucune compétence légale pour étendre les effets de la sentence aux associés du cabinet qui n'exerçaient pas de mandat de représentant permanent dans les dossiers litigieux. La Commission de discipline ne pouvait prononcer aucune mesure les visant puisqu'elle n'était pas saisie de faits les concernant.

L'articles 14, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit cependant expressément que toute situation où l'indépendance d'un réviseur d'entreprises est compromise, au travers d'une situation de conflit d'intérêts ou autrement met également en cause l'indépendance:

- a) du cabinet de révision dont l'intéressé est associé, membre de l'organe de gestion ou représentant permanent;
- b) de ses associés;
- c) des membres de l'organe de gestion du cabinet de révision visé au point a);
- d) des réviseurs d'entreprises membres du réseau dont le réviseur d'entreprises est membre.

L'article 1.3° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises stipule également que, pour l'application de cet arrêté, le réviseur d'entreprises est toute personne physique ou morale inscrite au tableau des membres de l'Institut et que toute règle qui s'applique à une personne physique s'applique également de plein droit à la société de réviseurs d'entreprises dont elle fait partie ainsi qu'à tous les associés de cette société.

Conformément aux articles 14, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 et 1.3° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le réviseur d'entreprises [B] ne pouvait dès lors exécuter les mandats pour lesquels ses associés se sont vus interdire d'en poursuivre l'exécution en raison d'un manque d'indépendance rendant les mandats illicites depuis leur origine. Il ne pouvait accepter d'être désigné en qualité de représentant permanent du cabinet [1].

En acceptant d'être nommé représentant permanent du cabinet de révision [1] dans les mandats (...), (...), (...) et (...), le réviseur d'entreprises [B] a prêté son concours, sciemment, en vue de maintenir une situation contraire aux règles relatives à l'indépendance. Il s'agit d'un manquement à l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises. Par ce fait, il a mis à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé.

Un tel comportement est par conséquent indigne et gravement préjudiciable à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier. Un tel comportement est dès lors contraire au prescrit de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises.

5.1.3.4 Le remplacement de Monsieur [A] par la SPRL [A]

Le même raisonnement que celui qui précède doit être tenu à l'égard du remplacement de Monsieur [A] par la SPRL [A].

La Commission d'appel a, en effet, fait interdiction au réviseur d'entreprises [A] d'exercer ces mandats en qualité de représentant permanent du cabinet de révision [1] en raison d'un manque d'indépendance.

On voit dès lors mal comment il pourrait avoir remédié à la situation en exerçant le mandat par le biais de sa société unipersonnelle laquelle est associée du cabinet de révision [1].

Dès lors que les instances disciplinaires et la Cour de cassation ont confirmé que les réviseurs d'entreprises impliqués dans la procédure disciplinaire ne pouvaient plus exécuter les mandats identifiés en qualité de représentant permanent du cabinet de révision [1], ceux-ci ne peuvent pas alors exécuter ce même mandat en qualité de représentant permanent de leur société unipersonnelle. Il est évident que cette situation ne respecte pas la sentence disciplinaire du 1^{er} juillet 2008 et ne répond nullement aux manques d'indépendance constatés.

La SPRL [4] était associée au sein du cabinet de révision [1] jusqu'au 8 février 2010. L'article 14, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'article 1.3° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises trouvaient à s'appliquer, au moins jusqu'à cette date, concernant les mandats auprès de la société (...) et de l'intercommunale (...).

Il est par ailleurs étonnant que le cabinet de révision [1], et ses associés, admettent que la SPRL [4] a pu lui faire concurrence, à dater du mois de juin 2007, et exercer le mandat de commissaire auprès des sociétés du groupe (...) et de la société (...), alors que son associé unique, le réviseur d'entreprises [A] est également associé du cabinet de révision [1]. Cette situation est un indice attestant le

fait que le transfert des mandats vers la SPRL [4] visait uniquement à contourner les effets de la décision disciplinaire du 20 mars 2007 confirmée le 1^{er} juillet 2008.

Conformément aux articles 14, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et 1.3° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le réviseur d'entreprises [A] ne pouvait exécuter les mandats pour lesquels lui et ses associés se sont vus interdire d'en poursuivre l'exécution en raison d'un manque d'indépendance rendant le mandat illicite depuis son origine. Il ne pouvait accepter d'être désigné ni en titre personnel ni en qualité de représentant permanent du cabinet SPRL [4].

En exerçant via sa société unipersonnelle le mandat qu'il s'était vu interdire d'exercer en qualité de représentant permanent du cabinet de révision [1], le réviseur d'entreprises [A] a maintenu une situation contraire aux règles relatives à l'indépendance. Il s'agit également d'un manquement à l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Par ce fait, il a mis à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé.

Un tel comportement est par conséquent indigne et gravement préjudiciable à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier. Un tel comportement est dès lors contraire au prescrit de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises.

5.1.3.5 Le remplacement de Messieurs [A] et [X] par la SPRL [C]

En 2006, [2] représentée par [A] et [C] exerçait le mandat de commissaire auprès de (...).

A partir de 2007, le réviseur d'entreprises [C] a exercé ce mandat, via sa SPRL [C], jusqu'aux opérations de fusion scission du 29 décembre 2009.

La Commission d'appel avait fait interdiction au réviseur d'entreprises [A] et [X] de poursuivre l'exécution de ce mandat. Par identité de motifs à ceux développés ci-dessus, l'exécution de ce mandat par le biais de la société unipersonnelle du réviseur d'entreprises [C] ne respecte pas les règles relatives à l'indépendance du commissaire, au vu de sa situation d'actionnaire du cabinet [2].

En outre, Madame [C] était au jour de l'intentement des poursuites disciplinaires, l'unique associé et gérant de la SPRL [C] (devenue aujourd'hui (...)).

Au vu de cette situation, les mêmes conclusions que celles développées à l'encontre de la SPRL [A] et de Monsieur [B] doivent trouver à s'appliquer.

Conformément aux articles 14, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et 1.3° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le réviseur d'entreprises Madame [C] ne pouvait exécuter les mandats pour lesquels elle et ses associés se sont vus interdire d'en poursuivre l'exécution en raison d'un manque d'indépendance les rendant illicites depuis leur origine. Elle ne pouvait accepter d'être désignée ni en titre personnel ni en qualité de représentant permanent du cabinet.

Par son comportement, le réviseur d'entreprise [C] a prêté son concours, sciemment, en vue de maintenir une situation contraire aux règles relatives à l'indépendance, il s'agit par conséquent d'un manquement à l'article 14 § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises. Par ce fait, elle a mis à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé.

Un tel comportement est par conséquent indigne et gravement préjudiciable à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier. Un tel comportement est dès lors contraire au prescrit de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises.

5.2 Non-respect de la décision par les réviseurs

Les mesures prises par les réviseurs concernés ne constituent par conséquent pas une exécution correcte de la décision de la Commission d'appel.

Les réviseurs n'ont pu décemment croire que ces mesures pouvaient être de nature à régler la situation et que c'est donc en pleine connaissance de cause qu'ils n'ont pas respecté la décision de la Commission d'appel du 1^{er} juillet 2008.

Ce comportement constitue une infraction à la déontologie que les réviseurs doivent respecter et, plus particulièrement, «aux principes de dignité, de probité, de prudence ou de délicatesse qui font la base de la profession» ainsi qu'un manque de respect dû aux institutions de l'Institut.

La Cour de cassation a considéré «qu'en refusant en connaissance de cause de se conformer à une première sanction disciplinaire, à savoir une suspension, le demandeur [a] commis un nouveau manquement aux devoirs de sa profession, de nature à entraîner l'application d'une seconde peine disciplinaire, ayant elle aussi pour but d'assurer le respect de l'honneur, de la discrétion et de la dignité des membres de l'Ordre dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leur profession (...)¹».

Le fait que le cabinet de révision [1] s'est finalement réorganisé ne modifie en rien cette constatation ni la matérialité des infractions jusqu'à cette réorganisation. La régularisation de la situation ne fait pas disparaître l'infraction.

5.3 Existence d'une faute distincte du cabinet de révision scprl [d] reprenant les droits et obligations du cabinet de révision [1]

L'exposé des faits démontre l'existence d'une volonté manifeste de contourner les effets de la sanction disciplinaire du 1^{er} juillet 2008 en vue de conserver les mandats litigieux dans le giron du cabinet de révision [1] (actuellement ScPRL [D]) ou d'en tirer un bénéfice financier nonobstant la décision disciplinaire qui a pourtant jugé que ces mandats illicites depuis leur origine, n'auraient jamais dû être confiés au cabinet de révision [1].

Cette volonté est concrétisée par :

- la poursuite de l'exécution des mandats visés par les instances disciplinaires lesquelles avaient fait interdiction aux représentants permanents exerçant le mandat à l'époque de poursuivre la mission ;
- la nomination d'un nouveau représentant permanent du cabinet dans les mandats faisant l'objet de la sanction disciplinaire en vue de contourner les effets de la sanction ;
- la décision de l'organe de gestion du cabinet [1] de scinder le cabinet de révision en vue de placer les mandats visés par les instances disciplinaires dans une société constituant le véhicule permettant la cession à titre onéreux de ces mandats illicites.

Ces décisions et actes ont eu pour conséquence de maintenir des situations jugées contraires aux règles relatives à l'indépendance.

Ces décisions ont été prises par l'organe de gestion du cabinet de révision en parfaite connaissance de cause. Le comportement décrit ci-dessus est contraire à l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 ainsi qu'aux articles 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

1 Cass., 17 janvier 1986, Pas., 1986, p. 605

Un tel comportement est indigne et contraire à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

6 Sanction

6.1 Monsieur [B]

Les infractions à l'article 14 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises sont établies (cf. ci-dessus 5.1.3.3 et 5.2).

Ces infractions sont graves car elles mettent à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver discrédité. Elles portent également atteinte à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier.

Néanmoins, le réviseur d'entreprises [B] a déclaré lors de l'entretien du 10 novembre 2009 avec une délégation de la Commission de surveillance qu'il n'effectuerait aucune prestation dans les dossiers litigieux avant que la situation dénoncée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soit éclaircie. Il l'a à nouveau indiqué lors de l'audience du 6 janvier 2010 devant le Comité exécutif dans le cadre de la procédure visant l'adoption de mesures provisoires.

La sanction sera dès lors limitée à une réprimande.

6.2 Monsieur [A]

Les infractions à l'article 14 §1 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises sont établies (cf. ci-dessus 5.1.3.4 et 5.2).

Ces infractions sont graves car elles mettent à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver discrédité.

Elles portent également atteinte à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier.

Il convient par conséquent d'infliger une suspension de 6 mois à Monsieur [A].

6.3 Madame [C]

Les infractions à l'article 14 §1 de la loi du 22 juillet 1953 et à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises sont établies (cf. ci-dessus 5.1.3.5 et 5.2).

Ces infractions sont graves car elles mettent à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé. Elles portent également atteinte à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier.

Il convient par conséquent d'infliger une suspension de 6 mois à Madame [C].

6.4 Cabinet de révision [D] ayant repris les droits et obligations du cabinet de révision [1]

Les infractions à l'article 14, §1 de la loi du 22 juillet 1953 et aux articles 3, 6, 7, 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises sont établies (cf. ci-dessus 5.3).

Il s'agit d'actes résultant de la volonté délibérée du cabinet de révision. Il s'agit d'une faute distincte pouvant faire l'objet d'une sanction disciplinaire, conformément à l'article 72, § 2 de la loi du 22 juillet 1953.

Ces infractions sont graves car elles mettent à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire. De ce chef, c'est l'ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé. Elles portent également atteinte à l'image de la profession et à la confiance dont la profession doit bénéficier.

Il convient par conséquent d'infliger une suspension de six mois au cabinet de révision ScPRL [D] qui a

repris les droits et obligations du cabinet de révision [1].

PAR CES MOTIFS, LA COMMISSION DE DISCIPLINE,

Statuant contradictoirement

Inflige à Monsieur [A] une suspension de 6 mois.

Inflige à Monsieur [B] une réprimande.

Inflige à Madame [C] une suspension de 6 mois.

Inflige à ScPRL [D] une suspension de 6 mois.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

(...)

Ainsi prononcé en audience publique à Bruxelles, le 20 janvier 2011, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

(...).

0405/10/F

Commission de discipline du 8 mars 2011

(décision définitive)

Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994;

Non respect de l'article 14, § 3, 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953;

Non-respect de l'article 6, §3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 et de l'article 72, § 1^{er}, 3^o de la loi du 22 juillet 1953

«(...)

Dossier n° 0405/10/(...)/F en cause de Monsieur [X] ayant comparu assisté de Me (...);

Référence CRME: (...)

Vu la convocation du 3 novembre 2010 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 7 décembre 2010 à 10H30;

Vu la décision du 21 octobre 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la remise au 20 janvier 2011 à 14H30 à la demande du conseil de Monsieur [X];

Entendu

- Monsieur (...), représentant le Conseil de l'IRE
- Me (...), le conseil de Monsieur [X] ainsi que Monsieur [X]

1. Faits donnant lieu aux poursuites

1.1 Par courrier du 27 octobre 2009, le conseil de la SA [A] a écrit à l'Institut afin qu'il intervienne auprès du réviseur [X] en vue d'obtenir le remboursement d'une provision de 1.210 EUR versée en avril 2007 pour une mission de valorisation des parts qui, n'ayant jamais été exécutée, a été annulée par la SA [A] le 1^{er} juillet 2008.

1.2 Le réviseur [X] n'a pas répondu à la demande d'informations du 27 novembre 2009 de la Commission de surveillance de l'IRE et au rappel du 7 janvier 2010.

1.3 Par lettre du 10 décembre 2009, M. (...) et Mme (...) ont porté plainte à l'encontre du réviseur M. [X] pour non exécution de la mission qui lui avait confiée formellement le 2 mars 2009 dans le cadre d'une médiation visant à régler un différend les opposant concernant la liquidation de leur régime matrimonial. Le réviseur devait établir la consistance des actifs, proposer une ou plusieurs solutions équitables pour les partager et établir un rapport à remettre au médiateur et aux parties.

M. (...) et Mme (...) reprochent au réviseur de n'avoir pas transmis le rapport attendu fin avril 2009 malgré les nombreux rappels, demandes et promesses formulées et ce,

sans aucune explication du réviseur.

1.4 Le réviseur [X] n'a pas répondu à la demande de la Commission de surveillance de l'IRE quant à ses observations relatives à la plainte du 8 janvier 2010.

1.5 Le réviseur [X] n'a pas envoyé les informations et documents demandés par la Commission de surveillance dans sa lettre de convocation du 26 février 2010 et ce, malgré un rappel téléphonique du 15 mars et un email du 16 mars 2010.

1.6 Le réviseur [X] s'est présenté à l'Institut le jour de l'entretien sans ses dossiers de travail et sans les informations et documents requis par la Commission de surveillance.

2. Décision de la CRME

Par décision du 21 octobre 2010, la CRME a renvoyé Monsieur [X] devant les instances disciplinaires aux motifs repris dans le rapport de l'IRE constitutifs de charges suffisantes.

3. Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 2 juillet 2010, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le cumul des faits donnant lieu à poursuites justifie une sanction disciplinaire et que le réviseur a commis les infractions suivantes:

A. Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

B. Non respect de l'article 14, § 3,1^o 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

C. Non-respect de l'article 6, §3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises et de l'article 72, § 1^{er}, 3^o 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

4. Défense du réviseur

Monsieur [X] ne conteste pas les faits.

Il admet avoir été négligent.

Il explique avoir été confronté à des problèmes d'ordre personnel suite au décès de son père.

Il déclare avoir fait un rapport oral à Monsieur (...) et à Madame (...).

Il précise avoir remboursé à la SA [A] le montant total de sa provision et n'avoir pas réclamé d'honoraires pour la mission (...).

5. Existence des infractions

A. Non respect de l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'Entreprises

La négligence de Monsieur [X] dans l'exercice des missions qui lui ont été confiées par [A] et (...) n'établit pas qu'il a manqué au principe de dignité et porté ainsi atteinte à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

B. Non respect de l'article 14, § 3,1^o de la loi du 22 juillet 1953

créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

L'article 14 § 3, 1^o requiert que le réviseur d'entreprises dispose, **avant d'accepter une mission**, des capacités et du temps requis.

Le fait que Monsieur [X] n'a pas mené à bien les deux missions et qu'il ne leur a pas consacré le soin et le temps nécessaire au mépris de sa relation avec ses clients et de l'image négative de la profession qu'il a donnée n'établit pas que, lorsqu'il les a acceptées, le réviseur ne disposait pas du temps et des capacités requises.

Le non respect de l'article 14, § 3,1^o 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 n'est par conséquent pas établi.

C. Non-respect de l'article 6, §3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises et de l'article 72, § 1^{er}, 3^o de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

Le réviseur n'a pas répondu aux lettres de la Commission de surveillance; il ne s'est pas présenté avec les documents requis à l'entretien du 19 mars 2010; il n'a pris aucune initiative en vue de demander un délai pour répondre ou pour expliquer qu'il ne pourrait apporter les documents demandés.

Le réviseur n'a dès lors pas tout mis en œuvre pour répondre aux demandes d'observations de la Commission de surveillance et de l'enquêteur désigné dans les dossiers [A] et (...).

Il n'a par conséquent pas respecté l'article 6, §3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveil-

lance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises.

Par son absence de collaboration avec les organes de l'Institut, le réviseur [X] a en outre manqué aux justes égards dus envers l'Institut tels que visés à l'article 72, § 1^{er}, 3^o 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.

V. Sanction

Monsieur [X] exerce la profession de réviseur depuis 1993 sans avoir eu de problèmes auparavant avec l'IRE.

Il a pris bonne note de la recommandation de la délégation de la Commission de surveillance lors de l'entretien du 19 mars 2010 l'invitant à toujours réagir aux courriers de l'IRE.

Dans son courrier du 9 avril 2010, il a précisé avoir engagé un collaborateur supplémentaire en décembre 2009.

Il a exprimé ses regrets et présenté ses excuses.

Au vu de ces circonstances, il n'y a pas lieu d'appliquer une peine à l'égard de Monsieur [X].

PAR CES MOTIFS

Statuant contradictoirement

N'inflige pas de sanction à Monsieur [X]

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

(...)

Ainsi prononcé en audience publique à Bruxelles, le 8 mars 2011, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

(...).

0417/11/F

Commission de discipline du 5 avril 2011

(décision définitive)

Non-respect des paragraphes 1.1.4, 2.1, 3.16 et 3.17 des normes générales de révision;

Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision ainsi que de l'article 17 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises;

Non-respect des paragraphes 1.2.1 et 2.1.1, 2.3.1 et 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

« (...)

Dossier n° 0417/11/(...)/F en cause de Monsieur [X]

Référence CRME: (...)

Vu la décision du 26 janvier 2011 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 4 février 2011 adressée à Monsieur [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 8 mars 2011;

Vu les observations écrites de Monsieur [X] suite à cette convocation;

Entendu à l'audience du 8 mars 2011 Monsieur (...), représentant le Conseil de l'IRE, ainsi que Monsieur [X].

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. Le réviseur désigné, [A], a effectué le contrôle de qualité 2003 du réviseur [X].

2. Lors de ce contrôle de qualité 2003, le réviseur [A] a, entre autres, recommandé au réviseur [X]:

- d'utiliser formellement un programme de travail pour chaque dossier et de s'assurer que ce programme est suivi et complété;
- d'établir une synthèse générale des contrôles réalisés par rubrique ou une conclusion des travaux réalisés pour chaque rubrique;
- de systématiser l'évidence de la revue du dossier par le réviseur signataire;
- de mettre en place au sein du cabinet une procédure de suivi du dépôt des comptes annuels;
- d'obtenir une lettre de mission dans le dossier de contrôle d'un apport en nature;
- de faire référence aux normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports dans la conclusion de son rapport de contrôle d'un apport en nature;
- de mentionner dans la conclusion de son rapport de contrôle en nature que le rôle du réviseur d'entreprises n'est pas de se prononcer sur le caractère légitime et équitable de l'opération.

3. Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur [B] mentionne

dans son rapport final que les recommandations formulées dans le rapport précédent (sur le contrôle de qualité 2003 du 14 juillet 2004) du cabinet de révision n'ont pas été mises en œuvre.

4. Dans son rapport du 14 janvier 2009, l'inspecteur constate en effet:

- l'absence de formalisation du seuil de matérialité et de l'analyse des risques;
- l'absence de formalisation et d'actualisation de programme de travail spécifique;
- l'absence de documentation de la revue des papiers de travail;
- l'absence de vérification du dépôt effectif des comptes annuels, du rapport de gestion et du rapport de commissaire;
- l'absence de procédures formelles garantissant le respect des règles d'indépendance;
- l'absence de conclusions formalisées par rubrique des comptes annuels;
- l'absence de lettre de mission pour la mission de contrôle d'un quasi-apport;
- l'absence de la mention par le réviseur d'entreprises qu'il ne se prononce pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération en ce qui concerne le quasi-apport.

5. A l'occasion de l'examen du dossier de quasi-apport Ets. (...), la Commission Contrôle de qualité a constaté que:

- la copie du certificat fiscal visé à l'article 442bis du C.I.R n'était pas dans le dossier;
- le rapport du réviseur [X] est daté du 28 juin 2007, tandis que le dossier de travail contient plusieurs documents de contrôle datés postérieurement à la date du rapport.

II. Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 17 septembre 2010 à la Chambre de Renvoi et de Mise en Etat, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient qu'en raison de ces faits, le réviseur a commis les infractions suivantes :

A. Non-respect du paragraphe 2.1 des normes générales de révision

B. Non-respect des paragraphes 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision ainsi que de l'article 17 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

C. Non-respect du paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision

D. Non-respect du paragraphe 3.17 des normes générales de révision

E. Non-respect des paragraphes 1.2.1 et 2.1.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports

F. Non-respect du paragraphe 2.3.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

G. Non-respect du paragraphe 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports

H. Non-respect du paragraphe 3.16. des normes générales de révision

III. Décision de la CMRE

Par décision du 26 janvier 2011, la CMRE a renvoyé Monsieur [X] devant les instances disciplinaires aux motifs repris dans le rapport de l'IRE constitutifs de charges suffisantes.

IV. Défense du réviseur

Le réviseur admet l'absence de formalisation de ses travaux.

Il explique avoir actuellement pris les mesures correctrices nécessaires afin de répondre aux observations de l'IRE.

Il affirme avoir fait le travail de fond adéquat à l'appui de ses opinions.

A l'appui de cette affirmation, il cite des extraits du rapport de l'inspecteur [B] selon lesquels :

- «...les programmes de travail utilisés sont adaptés à la nature et à l'étendue de la mission» et «...les procédures réalisées bien documentées» ;

- «De ma revue des dossiers une analyse de risques a bien été effectuée» ;

- «Le dossier (d'audit) est organisé de manière logique et correctement documenté» ;

- «Le dossier d'audit comporte... une évaluation appropriée du contrôle interne» ;

- «La nature et l'étendue des contrôles sont suffisantes compte tenu des caractéristiques de la société auditée» ;

- «Les conclusions exprimées dans le rapport relatif au quasi-apport sont soutenues de manière appropriée dans le dossier de travail.»

Il affirme apporter une attention personnelle suffisante.

A l'appui de cette affirmation, il renvoie aux passages suivants du rapport de l'inspecteur [B] :

- «Tous les papiers sont revus systématiquement par le réviseur d'entreprises [C] qui fait fonction de «manager», mais pas par le réviseur d'entreprises [X]. En l'occurrence, M. [X] et M.[C] sont en contact étroit et quotidien : tous les dossiers sont discutés ensemble» ;

- «Les procès-verbaux des réunions tenues entre les réviseurs ([X] / [C]) et la direction de l'entreprise sont parfois très sommaires et pourraient être mieux formalisés».

Pour M. [X], l'existence de ces procès-verbaux démontre son implication dans le processus d'audit.

V. Existence des infractions

A. Non-respect du paragraphe 2.1 des normes générales de révision

Le paragraphe 2.1 des normes générales de révision dispose que chaque mission de révision s'exécute conformément à un programme de travail approprié

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur [A] a recommandé au réviseur [X] d'utiliser formellement un programme de travail pour chaque dossier et de s'assurer que ce programme est suivi et complété.

Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur externe [B] a constaté que cette recommandation n'avait pas encore été mise en œuvre par le réviseur d'entreprises.

Lors de l'entretien du 15 janvier 2010, le réviseur [X] a admis qu'il devrait formaliser et actualiser un programme de travail.

Il en résulte que le réviseur [X] n'a pas respecté le paragraphe 2.1 des normes générales de révision.

B. Non-respect des paragraphes 2.2 et 2.2.2 des normes générales de révision ainsi que de l'article 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

Le paragraphe 2.2 des normes générales de révision dispose que le réviseur d'entreprises est obligé de consigner ou de faire consigner par écrit les travaux de contrôle effectués en personne ou par ses collaborateurs de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission.

L'article 17 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 dispose que, dans l'exécution d'une mission révisoriale, le réviseur d'entreprises consigne ou fait consigner par

écrit la nature des travaux accomplis en personne ou par des collaborateurs, de façon à garder de manière fidèle, la trace de l'exécution de la mission.

Le paragraphe 2.2.2 des normes générales de révision précise que les documents de travail seront conçus et tenus de façon à fournir une preuve du travail de contrôle effectué tant sur le plan quantitatif que sur le plan qualitatif ainsi que des conclusions auxquelles les travaux de contrôle ont permis d'aboutir et qui forment la base de l'opinion finale du réviseur.

Lors de l'entretien du 15 janvier 2010 et dans son courrier du 19 février 2010, le réviseur [X] a admis que le calcul du seuil de matérialité n'était pas formalisé dans ses dossiers de travail.

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur [A] a recommandé au réviseur [X] d'établir une synthèse générale des contrôles réalisés par rubrique ou une conclusion des travaux réalisés pour chaque rubrique.

Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur externe [B] a constaté que cette recommandation n'avait pas encore été mise en œuvre par le réviseur [X].

Il en résulte que le réviseur [X] n'a pas respecté les paragraphes 2.2 et 2.2.2 des normes générales de **révision**.

C. Non-respect du paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision

Le paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision dispose que l'exercice consciencieux de la révision implique une attention personnelle suffisante du réviseur qui est responsable du dossier. Le réviseur peut se faire aider par des collaborateurs compétents dont il surveille les travaux.

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur désigné [A] a recommandé au réviseur [X] de systématiser l'évidence de la revue du dossier par le réviseur signataire.

Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur externe [B] a constaté que cette recommandation n'avait pas encore été mise en œuvre par le réviseur [X].

L'absence de documentation de la revue des papiers de travail ne démontre pas que le réviseur [X] ne porte pas une attention personnelle suffisante ou ne surveille pas personnellement les travaux de ses collaborateurs compétents.

Le non-respect du paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision n'est pas établi.

D. Non-respect du paragraphe 3.17 des normes générales de révision

Le paragraphe 3.17 des normes générales de révision dispose que lorsque les états financiers ainsi que le rapport de révision font l'objet d'une publication, il est recommandé au réviseur de surveiller l'accomplissement d'une publication conforme aux comptes qu'il a contrôlés.

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur désigné [A] a recommandé au réviseur [X] de mettre en place une procédure de suivi du dépôt des comptes annuels contrôlés.

Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur externe [B] a constaté que cette recommandation n'avait pas encore été mise en œuvre par le réviseur d'entreprises.

Il en résulte que le réviseur [X] n'a pas respecté le paragraphe 3.17 des normes générales de révision.

E. Non-respect des paragraphes 1.2.1 et 2.1.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports

Le paragraphe 1.2.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports dispose qu'il est recommandé de rédiger une lettre de mission dans laquelle le réviseur d'entreprises rappelle les responsabilités de chaque partie concernée pour l'élaboration des rapports requis par la loi. Il souligne en particulier que

l'évaluation proprement dite de l'apport en nature est effectuée par l'organe de gestion. Il rappelle en outre les exigences en matière d'accès à l'information ainsi que les modalités de calcul des honoraires.

Le paragraphe 2.1.1 des normes susmentionnées prévoit également que le réviseur d'entreprises demandera une confirmation écrite de la mission qui lui est confiée dans laquelle il demandera au client de préciser si un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze derniers mois, d'une mission révisoriale dans la même société.

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur désigné [A] a constaté que le dossier d'apport en nature du réviseur [X] ne contenait pas de lettre de mission.

Lors du contrôle de qualité 2008, l'inspecteur [B] a constaté que le dossier de quasi-apport du réviseur d'entreprises ne contenait pas non plus de lettre de mission.

Lors de l'entretien du 15 janvier 2010, le réviseur [X] a expliqué à la délégation de la Commission Contrôle de qualité que les missions légales effectuées par son cabinet proviennent généralement d'experts-comptables.

Il en résulte que le réviseur [X] n'a pas respecté les paragraphes 1.2.1 et 2.1.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

F. Non-respect du paragraphe 2.3.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports

Le paragraphe 2.3.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports dispose que le réviseur d'entreprises demande aux fondateurs ou à l'organe de gestion de lui faire parvenir, compte tenu de l'importance relative de chaque bien transféré, les éléments nécessaires pour se former une opinion et contrôle leur concordance avec la description des apports en nature ou quasi-ap-

ports notamment sur l'obtention, dans les délais légaux, du certificat fiscal visé à l'article 442bis C.I.R.

Dans son rapport du 28 juin 2007 relatif au quasi-apport Ets. (...), le réviseur [X] a indiqué que « *le cédant (...) et la cessionnaire (...) sont bien conscients des dispositions de l'article 442bis du C.I.R. et de l'article 16ter de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut des travailleurs indépendants. A cet égard, les attestations ad hoc ont été obtenues des administrations concernées* ». Or, ces documents n'ont pas été obtenus par le réviseur d'entreprises. Cet état de fait a été reconnu par le réviseur d'entreprises dans son courrier du 11 février 2010.

Par conséquent, le réviseur [X] n'a pas respecté le paragraphe 2.3.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

G. Non-respect du paragraphe 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports

Le paragraphe 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports dispose que le réviseur d'entreprises mentionnera, aussi bien en cas d'apport en nature que de quasi-apport, explicitement soit dans le corps de son rapport, soit dans les conclusions, qu'il ne se prononce pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération (« *no fairness opinion* »).

Lors du contrôle de qualité 2003, le réviseur désigné [A] a indiqué que le réviseur [X] n'avait pas précisé dans son rapport de contrôle d'un apport en nature que le rôle du réviseur d'entreprises n'est pas

de se prononcer sur le caractère légitime et équitable de l'opération.

A l'occasion de l'examen du dossier de quasi-apport Ets. (...), la Commission Contrôle de qualité a constaté que le réviseur [X] n'a pas non plus mentionné dans son rapport du 28 juin 2007 que le réviseur d'entreprises ne se prononce pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération.

Il en résulte que le réviseur [X] n'a pas respecté le paragraphe 3.5.3 des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports.

H. Non-respect du paragraphe 3.16 des normes générales de révision

Le paragraphe 3.16 des normes générales de révision dispose que le rapport du réviseur d'entreprises sera daté du jour où ses travaux de contrôle ont été achevés.

A l'occasion de l'examen du dossier de quasi-apport Ets. (...), la Commission Contrôle de qualité a constaté que le rapport du réviseur [X] est daté du 28 juin 2007, tandis que le dossier de travail contient plusieurs documents de contrôle datés postérieurement à la date du rapport.

Le rapport du réviseur [X] n'étant pas daté du jour où ses travaux de contrôle ont été achevés, le réviseur d'entreprises n'a pas respecté le paragraphe 3.16 des normes générales de révision.

VI. Sanction

Le non-respect des dispositions susvisées (A, B, D, E, G) est répété dans le temps dans la mesure où il a été constaté aussi bien lors du contrôle de qualité 2003 que lors du contrôle de qualité 2008 du réviseur [X].

L'absence de formalisation (absence de programme spécifique, absence de la détermination préalable des paramètres retenus pour le seuil de matérialité et de traces du contrôle personnel des travaux effectués par les collaborateurs) rend difficile la vérification par les organes de contrôle du respect par le réviseur des normes et de la qualité des avis émis par ce dernier.

En l'absence de formalisation systématique de la revue des dossiers par le réviseur [X], il n'a en outre pas été possible de vérifier si le réviseur a effectivement satisfait aux exigences prévues par le paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision, comme le fait observer la décision de la CMRE.

Compte tenu du fait que le réviseur [X] n'a pas donné suite à la plupart des recommandations formulées lors du contrôle de qualité 2003, les infractions retenues justifient par conséquent une réprimande.

PAR CES MOTIFS

Statuant contradictoirement

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre Monsieur [X];

Inflige à Monsieur [X] la peine de la réprimande.

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

(...)

Ainsi prononcé en audience publique à Bruxelles, le 5 avril 2011, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1er du Code judiciaire;

(...).

Commission de Discipline Audience publique du 6 septembre 2011 (Décision coulée en force de chose jugée)

Dossier n° 0415/11/F en cause de [X], réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous le n°(...), domicilié à (...).

Comparaissant en personne;

Vu la décision du 20 décembre 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 21 janvier 2011 adressée à [X] l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 8 mars 2011;

Vu la remise à l'audience du 22 juin 2011;

Vu le mémoire de synthèse du 9 juin 2011 pour [X] et le mémoire du Conseil du 27 mai 2011;

Entendus à l'audience du 22 juin 2011: [A], représentant le Conseil de l'IRE ainsi que [Y] et [X].

I. Faits donnant lieu aux poursuites

1. Suite à un contrôle de qualité 2006, le Conseil a attiré l'attention du réviseur sur la nécessité de remédier à diverses faiblesses dont: le non-respect de la norme relative à la formation permanente, l'absence de programme de travail approprié, le caractère perfectible du système d'enregistrement des prestations de son cabinet et de la documentation de ses travaux, l'envoi non conforme des confirmations aux banques, aux clients, fournisseurs et avocats.

2. Lors du contrôle de qualité rapproché 2008, l'inspecteur a constaté que:

- le réviseur n'avait suivi que 37,5 heures de formation de 2006 à 2008;
- que le programme de travail établi personnellement par le réviseur est très sommaire dans son descriptif, s'agissant plus d'une check-list que d'un programme écrit et explicite et que ce programme n'est pas établi sur base d'une analyse de risque détaillée préalable;
- qu'il n'y a pas de dossier de contrôle interne et qu'il n'y a pas d'évidences d'une analyse détaillée des cycles.

3. Lors de l'entretien du 4 décembre 2009, la Commission de contrôle et de qualité a constaté que:

- le rapport de gestion (a) ne contient pas de description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, telle que requise par l'article 96, 1° du Code des sociétés et que, pourtant, le réviseur a mentionné dans son rapport de commissaire du 9 mai 2008 que «le rapport de gestion traite des informations requises par la loi...»
- dans la seconde partie du rapport, le commissaire n'a pas fait mention d'un acompte sur le dividende.

4. Lors de cet entretien, la délégation de la Commission a relevé que le paragraphe concernant les actifs immobilisés corporels des sec-

teurs électricité et gaz repris dans le rapport de commissaire consiste en une information complémentaire à reprendre en seconde partie du rapport et qu'un paragraphe explicatif doit faire référence à une incertitude significative, conformément au paragraphe 3.6 des normes générales de révision.

II. Décision de la CRME

Par décision du 20 décembre 2010, la CMRE a renvoyé [X] devant les instances disciplinaires aux motifs repris dans le rapport de l'IRE constitutifs de charges suffisantes.

III. Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 2 juillet 2010 à la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soutient que le réviseur a commis les infractions suivantes:

1. Non-respect de la norme relative à la formation permanente;
2. Non-respect du paragraphe 2.1, 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision;
3. Non-respect du paragraphe 2.4. et 2.4.5 des normes générales de révision;
4. Non-respect du paragraphe 1.1. des normes générales de révision;
5. Non-respect du paragraphe 3.6 des Normes générales de révision;
6. Infraction à l'article 144.6° du Code des sociétés et au para-

graphe 3.10 des normes générales de révision;

7. Non-respect de l'article 618, alinéa 4 du Code des sociétés;

IV. Défense du réviseur

1. Non-respect de la norme relative à la formation permanente

[X] explique n'avoir pas complété sur le site de l'IRE en 2008 le nombre d'heures de formation personnelle et n'avoir pas assuré sa formation permanente en dehors de son cabinet en raison de son état de santé et d'une mauvaise compréhension de la norme 5 §3.

Cette norme utilisant en effet le terme «s'efforcer», il allègue avoir cru de bonne foi qu'il s'agissait d'un objectif à atteindre et non d'une norme contraignante.

Il indique également avoir assisté à une séance d'information le 10 décembre 2008 organisée par l'IRE ne donnant pas droit à des heures qualifiant pour la formation permanente, ce qu'il ignorait.

Il conteste le grief d'un non-respect de la norme dans le temps basé sur une comparaison des périodes 2004-2006 et 2006-2009.

2. Non-respect du paragraphe 2.1, 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision

[X] soutient que son programme de travail est approprié à (a) et qu'il a une parfaite connaissance de cette société, ce qui lui permet d'identifier les risques généraux et spécifiques auxquels cette entreprise est exposée.

(a) est en effet un gestionnaire de réseaux de distribution (GRD).

Les GRD, qui sont constituées sous forme d'intercommunale, détiennent les canalisations et câbles qui acheminent l'énergie jusqu'aux consommateurs finaux.

Les GRD ont également des obligations de service public (OSP) dont la fourniture d'énergie aux clients avec qui aucun opérateur privé ne

souhaite conclure un contrat de fourniture d'énergie.

L'activité de (a) est donc de «louer» les réseaux de distribution de gaz et d'électricité dont elle est propriétaire, depuis les cabines de transformation de (b) et (c) jusqu'aux compteurs des consommateurs.

Près de 77% du chiffre d'affaire annuel de (a) est ainsi constitué par des redevances de transit, redevances dues par les sociétés de commercialisation d'énergie (c'est-à-dire un très petit nombre de clients). Les délais de paiement sont brefs (de l'ordre d'un mois) et les factures sont payées dans les délais. En conséquence, lorsque le réviseur entame ses opérations de contrôle des comptes annuels, toutes les factures de ces clients sont payées.

Les activités OSP représentent 0,5% du chiffre d'affaires de (a).

Le solde du chiffre d'affaires est représenté par des factures aux pouvoirs publics associés (fourniture d'électricité, d'éclairage, travaux divers, etc.).

Au niveau des charges, sept fournisseurs de (a) représentent près de 95% du total du poste «services et biens divers».

Le réviseur soutient avoir dès lors tenu compte de la spécificité de cette société pour établir son programme.

Il allègue que seul le descriptif de ce programme est sommaire mais non le programme de révision en tant que tel.

Il soutient que le dossier de contrôle existe sous une forme informatique et que ce dossier est complet.

Il conteste par conséquent l'infraction à la norme 2.1, 2.2, 2.2.2.

3. Non-respect du paragraphe 2.4. et 2.4.5 des normes générales de révision

[X] soutient avoir évalué le contrôle interne de l'intercommunale (a).

Il explique que les intercommunales de distribution d'énergie en Belgique fonctionnent toutes de la même manière, qu'il n'y a pas de structure interne mais une délégation de la gestion contractuellement confiée à la société privée associée, partout la même soit en 2007 (d), et que c'est dès lors au niveau d'(d) que doit se juger l'existence et la qualité du contrôle interne.

Il précise que la structure d'organisation de l'intercommunale n'a pas changé en 20 ans et qu'il fonde sa confiance en une connaissance personnelle dans les qualités professionnelles de ses interlocuteurs.

Il ajoute que, chaque année, il réexamine la position des personnes responsables de la gestion des intercommunales au sein d'(d) et s'assure du maintien d'une stricte séparation de fonctions.

Il relève que l'examen du contrôle interne d'(d) connaît les mêmes limites pour tous les réviseurs des intercommunales de distribution d'énergie, le réviseur d'(d) ne les autorisant pas à plus d'investigations que celles qui sont faites.

4. Non-respect du paragraphe 1.1. des normes générales de révision

[X] conteste ce grief.

Il considère que le budget temps ou les honoraires fixés pour le travail de révision de (a) ne sont pas des indices d'un travail prétendument inadéquat ou non consciencieusement effectué.

5. Non-respect du paragraphe 3.6 des normes générales de révision

[X] maintient que le paragraphe litigieux était à la bonne place dans son rapport sur les comptes annuels 2007 car il fait référence à une incertitude significative.

Il explique que la valeur du réseau (qui sert notamment de base pour le calcul des redevances de transit payées par les opérateurs) et la durée d'amortissement des actifs

immobilisés corporels (réseau de canalisation pour le gaz et câbles électriques pour l'électricité) sont fixées selon les directives de la Commission de Régulation de l'Electricité et du gaz (CREG).

Or la CREG a imposé –contra legem– de ne pas amortir une plus-value de réévaluation du réseau qui avait été actée en 2002.

Les comptes publiés par les intercommunales en région wallonne s'écartent donc sur ce point des règles comptables légales.

[X] estime que cette dérogation au référentiel comptable introduit une incertitude significative.

En 2007, la CREG a modifié ses prescriptions et a imposé une réduction de valeur de la plus-value de réévaluation (et non pas un amortissement) étalé sur une durée de 50 ans.

[X] estime qu'il s'agit d'une nouvelle prescription contra legem affectant significativement les comptes, s'agissant de la surévaluation d'un élément d'actif concourant à concurrence de près des deux tiers des fonds propres de la société.

L'absence de contrôle de (a) sur la question de l'amortissement de la plus-value de réévaluation jointe à l'importance quantitative de ce facteur l'a par conséquent conduit à insérer un paragraphe explicatif dans la première partie de son rapport.

6. Infraction à l'article 144.6° du Code des sociétés et du paragraphe 3.10 des normes générales de révision

Le rapport de gestion de (a) ne comprend pas de mention relative à la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée.

Le réviseur explique que le secteur des gestionnaires des réseaux de distribution est en effet entièrement régulé (les tarifs de transit, les revenus des gestionnaires, la marge) afin de «garantir aux gestionnaires de réseaux un revenu adapté et suffisant, en ce compris

une marge équitable pour la rémunération des capitaux investis dans le réseau» selon le rapport au Roi précédant les deux arrêtés du 2 septembre 2008.

Il ajoute que les risques d'accident ou d'environnement sont intégralement assurés en Belgique par des couvertures d'assurances souscrites au niveau de la Belgique entière par toutes les intercommunales de ce secteur.

Le réviseur admet cependant qu'il n'appartient pas au commissaire d'apprécier les éléments repris ou non par l'organe de gestion dans son rapport, sauf en cas d'information manifestement déraisonnable, erronée ou contradictoire par rapport aux informations dont il a connaissance dans le cadre de son mandat.

[X] ne conteste dès lors pas ce grief qui lui apparaît cependant plus formel que de fond.

7. Non-respect de l'article 618, alinéa 4 du Code des sociétés

[X] fait observer que l'article 618 du Code des sociétés concerne les sociétés anonymes et que (a) est une société coopérative.

[X] précise que les intercommunales sont régies prioritairement par la loi du 22 décembre 1986 sur les intercommunales et supplétivement par le Code des sociétés.

C'est en vertu de l'article 30§2 des statuts de (a) approuvés par l'autorité de tutelle (la Région Wallonne) qu'un dividende a été distribué.

Il relève que toutes les intercommunales du secteur, constituées sous forme de coopérative, ont une disposition statutaire similaire qui autorise la distribution de dividendes.

V. Existence des infractions

1. Non-respect de la norme relative à la formation permanente

[X] reconnaît un déficit de quatre heures de formation permanente IRE au cours de l'année 2008 et une formation permanente faite essentiellement à son cabinet la même année.

Il justifie cependant avoir suivi 36 heures de formation personnelle au cours de l'année 2008.

[X] a par ailleurs suivi 60 heures de séminaire IRE en 2009.

Or les périodes de contrôle sont imprécises puisqu'elles reprennent chaque fois l'année 2006.

Compte tenu du premier contrôle effectué pour la période 2004-2006, la période examinée pour vérifier le respect des normes en matière de formation permanente sur une période de trois ans aurait dû être 2007-2009.

Par ailleurs, le réviseur a pu se méprendre sur le caractère contraignant de la norme en matière de pondération, celle-ci utilisant le terme «s'efforcer» à l'article 5 §3.

Le non-respect en 2008 des normes par le réviseur peut en outre s'expliquer par son état de santé.

Le réviseur s'est engagé à respecter la norme de formation en suivant le nombre d'heures requis et en veillant à respecter les formalités administratives prescrites.

Il n'y a dès lors pas lieu de sanctionner le non-respect des normes en matière de formation permanente constaté pour l'année 2008.

2. Non-respect du paragraphe 2.1, 2.2. et 2.2.2 des normes générales de révision

Il ressort du dossier, du mémoire de synthèse et des explications données à l'audience que [X] a effectué son travail de révision selon un programme de travail approprié à (a).

[X] a démontré la réalité et le contenu du contrôle plénier qu'il a effectué en 2008 des comptes de (a).

Le dossier de contrôle existe bien sur support informatique.

L'infraction n'est dès lors pas établie.

3. Non-respect du paragraphe 2.4. et 2.4.5 des normes générales de révision

Le dossier de travail du réviseur ne contient aucune analyse technique argumentée qui justifierait de ne pas procéder à des contrôles alternatifs plus approfondis ou d'exiger du commissaire d'(d) un rapport particulier portant sur la qualité du contrôle interne des opérations effectuées par (d) pour le compte de (a).

Les arguments auraient dû figurer dans le dossier du réviseur dès lors qu'ils se seraient avérés nécessaires pour justifier l'absence d'une évaluation du contrôle interne dans les circonstances particulières à l'exercice du mandat de commissaire pour l'exercice 2007.

Au surplus, si les commissaires des fonds d'investissement veillent à la qualité des activités sous-traitées, c'est qu'ils en ont l'obligation conformément aux instructions de la CBFA. Cette référence ne permet dès lors pas en l'espèce de justifier l'absence d'évaluation du contrôle interne.

L'infraction est dès lors établie.

4. Non-respect du paragraphe 1.1. des normes générales de révision

Les infractions aux paragraphes 2.1, 2.2, 2.2.2, 2.4, 2.4.5 n'étant pas établies, il n'est pas démontré que le réviseur n'aurait pas effectué son travail de contrôle de manière adéquate et consciencieuse.

5. Non-respect du paragraphe 3.6 des normes générales de révision

Il ne ressort pas de la lecture du paragraphe litigieux que ce dernier fait référence à une incertitude significative.

Cette incertitude ne doit pas se déduire du seul emplacement de ce paragraphe mais de son texte.

Or le texte n'exprime pas d'incertitude.

Il ressort de sa lecture qu'il s'agit d'une information relative au mode d'évaluation des actifs immobilisés corporels mais non que ce mode d'évaluation s'écarte des règles en matière d'amortissement et a pour conséquence une surévaluation des actifs affectant de manière significative les comptes de (a).

Les explications du réviseur dans son mémoire de synthèse sont nécessaires pour comprendre que le réviseur entendait exprimer ainsi qu'il existait une incertitude significative quant aux comptes de (a).

Le réviseur considère en effet qu'en raison des règles imposées par la CREG, (règles qui ne respectent pas les prescrits légaux et réglementaires en matière de comptabilité), deux tiers des fonds propres de l'intercommunale sont en effet surévalués.

Pour le réviseur, les comptes de (a) ne respectent dès lors pas les prescriptions légales en matière de comptabilité et ne donnent pas une image fidèle des comptes au vu des normes comptables.

Se pose dès lors la question de déterminer si le réviseur pouvait alors se contenter d'un paragraphe explicatif...

Dans la mesure cependant où l'information est incompréhensible, même pour des réviseurs (non spécialistes des intercommunales de distribution d'énergie), il n'était pas possible d'en déduire qu'il s'agissait d'un paragraphe exprimant une incertitude significative. Il ne pouvait dès lors être compris que comme une information complémentaire.

L'infraction à la norme 3.6 est par conséquent établie.

6. Infraction à l'article 144.6° du Code des sociétés et du paragraphe 3.10 des normes générales de révision

Cette infraction est établie.

7. Non-respect de l'article 618, alinéa 4 du Code des sociétés

L'article 618 du Code des sociétés s'applique aux sociétés anonymes.

(a) est une société coopérative.

L'infraction n'est donc pas établie.

VI. Sanction

Le commissaire a pour mission le contrôle des comptes.

Il s'agit d'une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers.

Les infractions et plus particulièrement le non respect de l'article 3.6 des normes générales de révision sont graves car elles touchent la raison d'être de la profession, sa crédibilité étant fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes.

Néanmoins, compte tenu du cadre dans lequel les infractions ont été commises, c'est à dire le contrôle des comptes d'une intercommunale en matière de distribution de gaz et d'énergie, soumise à un régime dérogatoire par rapport aux sociétés commerciales mais qui est commun à tous les GRD et qui entraîne probablement pour tous les réviseurs de ce secteur les mêmes difficultés que celles de [X] à s'assurer personnellement de la qualité du contrôle interne de toutes les opérations de la société soumise à son contrôle dès lors que certaines sont formellement déléguées au fournisseur d'énergie, la sanction infligée est limitée à la réprimande pour les infractions aux articles 2.4., 2.4.5. et 3.6 des normes générales de révision, à l'article 144.6° du Code des sociétés et au paragraphe 3.10 des normes générales de révision.

PAR CES MOTIFS

Statuant contradictoirement

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre [X];

Inflige à [X] la peine de la réprimande.

Ainsi signé

Ainsi prononcé en audience publique, le 6 septembre 2011

Commission de Discipline Audience publique du 12 octobre 2011 (Décision coulée en force de chose jugée)

Dossier n° 0406/10/F en cause de [X], réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous le n°(...), domicilié à (...).

Vu la décision du 29 novembre 2010 de la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu le dossier transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état;

Vu la convocation du 15 décembre 2010 adressée à (X) l'invitant à se présenter devant la Commission de discipline le 8 février 2011;

Vu les remises aux audiences du 8 mars 2011 et du 6 septembre 2011 à la demande du conseil de (X);

Vu l'ordonnance de mise en état et de fixation du 5 avril 2011;

Il n'y a pas lieu de faire droit à la nouvelle demande de remise sur base du certificat médical communiqué la veille de l'audience indiquant que (X) ne peut se déplacer.

(X) ne comparait pas.

I - Faits donnant lieu aux poursuites

Lors du contrôle de qualité 2008 du réviseur (X) portant sur l'organisation de son cabinet, ainsi que sur l'exercice de son mandat de commissaire de la SA (A) (comptes annuels clôturés le 31 décembre 2007 et comptes consolidés clôturés le 31 décembre 2006) et sur l'exercice de sa mission de contrôle d'un apport en nature à la SA (B), l'inspecteur externe (C) fait état

dans son rapport du 12 mars 2010 des manquements suivants:

1. (X) n'a pas procédé à l'identification formelle de ses clients;

2. (X) n'a pas consacré 120 heures à sa formation permanente sur base trisannuelle;

3. il n'existe pas d'analyse de risque de la société auditée;

4. le dossier de contrôle est lacunaire;

5. il n'existe pas de trace écrite de la revue des travaux des collaborateurs par le réviseur;

6. il n'existe pas de suivi systématique du dépôt des comptes annuels;

7. il n'existe pas de programme de travail;

8. il n'existe pas d'évaluation du contrôle interne;

9. une réduction de valeur de 2 millions d'euros sur une participation n'a pas été actée dans les comptes de la SA (A) en 2007 et, si cette réduction devait ne pas être justifiée au 31 décembre 2007, l'explication ne figure pas au dossier;

10. la revue des événements survenus après la clôture de l'exercice n'est pas formalisée;

11. la revue du rapport de gestion n'est pas documentée dans le dossier de travail;

12. les risques et incertitudes ne sont pas renseignés dans le rapport de gestion portant sur les comptes annuels;

13. le contrôle de la conformité du rapport de commissaire publié n'est pas formalisé dans le dossier de travail;

14. le dossier de contrôle ne contient pas de traces de travaux d'audit;

15. les procédures de consolidation et de contrôle interne n'ont pas été examinées;

16. le dossier ne contient aucun élément probant concernant les opérations de retraitement;

17. la vérification du périmètre de consolidation n'est pas documentée;

18. la revue du rapport de gestion consolidé n'est pas documentée;

19. il n'y a pas de trace de la vérification de la conformité des comptes consolidés aux normes comptables IFRS;

20. le dossier ne comprend pas la revue des ajustements visant à convertir les comptes des filiales aux principes comptables IFRS pour la préparation des comptes consolidés.

Au cours de la procédure de mesures d'ordre provisoire, le Conseil a également examiné deux rapports établis par (X) en sa qualité de commissaire de la SPRL (D) et de la SPRL (E) arrêtés au 31 mars 2008 et au 31 mars 2009 et a constaté les faits suivants:

21. le paragraphe explicatif annoncé est inexistant dans chacun des rapports

22. les rapports n'indiquent pas qu'ils contiennent bien toutes les

mentions prévues à l'article 96 du Code des sociétés

23. les honoraires du commissaire ne sont pas mentionnés au point C.5.15 des annexes

II - Décision de la CRME

Par décision du 29 novembre 2010, la CRME a renvoyé (X) devant les instances disciplinaires aux motifs repris dans le rapport de l'IRE constitutifs de charges suffisantes.

III - Rapport de l'IRE

Dans son rapport du 8 octobre 2010 à la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises soutient qu'au vu des faits et manquements constatés, le réviseur n'a pas respecté:

- les articles 4 et 5 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention d'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme;
- l'article 1^{er} de la norme relative à la formation permanente du 5 juillet 1991;
- les paragraphes 1.1.4.a, 2.1, 2.2 des normes générales de révision ainsi que l'article 17 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le paragraphe 2.4., 2.5 et 2.5.3 des normes générales de révision et le paragraphe 3.17 des normes générales de révision;
- les paragraphes 2.1, 2.2, 2.5, 2.6.1 et 2.6.2 des normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés
- l'article 134 §4 du Code des sociétés, l'article 144 al 2 du Code des sociétés et le paragraphe 3.6.1 des normes générales de révision, l'article 144.4° du Code des sociétés et du paragraphe 3.10 des normes générales de révision.

IV - Existence des infractions

Les infractions au Code des sociétés (aux articles 134§4, 144 al 2 et 144 4), à l'article 17 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ainsi qu'aux normes générales de révision (aux paragraphes 1.1.4.a, 2.1, 2.2, 2.4, 2.5, 2.5.3, 3.6.1, 3.10) et aux normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés (aux paragraphes 2.1, 2.2, 2.5, 2.6.1 et 2.6.2) sont établies.

Il ressort en effet de l'exposé des manquements constatés (sous les points 3 à 23) que le réviseur n'a pas surveillé les travaux de ses collaborateurs, n'a pas exécuté tous les travaux prévus par la réglementation et n'a pas documenté tous les travaux réellement effectués.

Il n'appartient pas au réviseur de choisir seul les travaux qu'il y a lieu de documenter sans tenir compte des normes générales de révision.

La connaissance de la société ne dispense pas le commissaire d'établir un programme de travail et de documenter ses travaux.

L'activité de « holding » d'une société ne dispense pas le commissaire du respect des normes générales de révision.

La responsabilité ultime de la vérification des comptes consolidés revient au commissaire de la société.

L'infraction à l'article 3.17 des normes générales est également établie

Si (X) avait contrôlé les publications des états financiers et de ses rapports, il aurait constaté que le paragraphe explicatif annoncé était inexistant (cf. 1 point 21).

Le non-respect à la loi du 11 janvier 1993 est également établi, les dossiers ne contenant pas copie des documents probants identifiant les clients.

Le réviseur a consacré 47 heures à sa formation permanente au lieu de 120 heures sur une base tri-annuelle. Son état de santé peut cependant expliquer qu'il n'ait pas pu suivre des formations en 2009

et 2010 et respecter l'article 1^{er} de la norme relative à la formation permanente du 5 juillet 1991.

V - Sanction

Les manquements du réviseur d'entreprises, Monsieur (X), aux règles fondamentales de la profession sont nombreux et répétés.

Les infractions aux normes générales de révision sont très graves car elles touchent à la raison d'être de la profession, sa crédibilité étant fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes.

Ces infractions nuisent à la crédibilité des attestations des réviseurs d'entreprises et portent donc préjudice à l'intérêt public.

La mission de contrôle des comptes du commissaire est en effet une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers.

Les infractions du réviseur mettant en péril la qualité de l'information financière délivrée aux tiers ainsi qu'aux sociétés contrôlées portent donc gravement atteinte à l'intérêt général.

Les infractions retenues justifient par conséquent que la sanction de la radiation soit infligée à Monsieur (X).

PAR CES MOTIFS

Statuant par défaut

Déclare recevable et fondée l'action disciplinaire dirigée contre Monsieur (X)

Inflige à Monsieur (X) la peine de la radiation

Ainsi signé à Bruxelles par les membres de la Commission de discipline en application de l'article 782 bis du Code judiciaire;

Ainsi prononcé en audience publique à Bruxelles, le 12 octobre 2011, par le Président de la Commission en application de l'article 782bis alinéa 1^{er} du Code judiciaire;

Décisions disciplinaires prononcées par les instances disciplinaires durant l'année 2011

Classement chronologique par Chambre

Commission de discipline – Chambre néerlandophone

9 décisions prises durant l'année 2011 :

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtsanctie	Statuut
16/03/2011	0407/10/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuk op de paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen. - Inbreuk op paragrafen 2.1, 2.2, 2.4 2.5 en van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht. - Inbreuk op paragrafen 3.10, 3.13, 3.14, 3.17 van de algemene controlenormen. - Inbreuk op paragraaf 3.1 van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi inbreng. - Inbreuk op artikelen 1, 6 en 7 van de norm met betrekking tot de permanente vorming. - Inbreuk op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme. - Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994. 	Schorsing van één maand	Definitieve beslissing
06/04/2011	0403/10/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuken op de artikelen 2, 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 (onwaardig gedrag) en artikel 6, § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007. - Inbreuken op paragrafen 1.2, 1.3.4, 1.4, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 en 2.6.2, 3.4 en 3.7 van de algemene controlenormen. - Inbreuken op artikel 133 § 1, artikel 183ter, van het Wetboek van vennootschappen, artikel 8, § 1 van de vroegere wet van 22 juli 1953, artikelen 8 en 12, § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. 	Schorsing van één maand	Definitieve beslissing

06/04/2011	0404/10/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuk op artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 en op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. - Inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen door geen vermelding op te nemen met betrekking tot de door artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten worden opgenomen en inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen. - Inbreuk op paragrafen 2.3, 2.5 en 2.5.3, 3.6.1, 3.6.2. en 3.7.2 van de algemene controlenormen. - Het toevoegen in het commissarisverslag van een beweerde inbreuk op de Belgische fiscale wetgeving, terwijl de vermelding niet is voorzien door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen. - Inbreuken op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. 	Schorsing van twee weken	Beroep aangetekend
14/06/2011	0416/11/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuk op paragraaf 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 en 3.15 van de algemene controle-normen inzake de uitvoering van een controleopdracht. - Inbreuk op paragraaf 3 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag. - Inbreuken op de controlenorm "controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening". - Inbreuken op de wet van 11 januari 1993. - Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming. - Inbreuken op de artikelen 2 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 	Schorsing van één week	Definitieve beslissing
14/06/2011	0418/11/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuk op paragrafen 2.1, 2.2 en 2.4. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controle-opdracht. - Inbreuk op paragrafen 3. en 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag. - Inbreuk op de artikelen 1 en 6 van de norm met betrekking tot permanente vorming. - Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. 	Berisping	Definitieve beslissing

20/09/2011	409/10/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering - zie artikelen 2, 3, 6, 7, 9 KB 10 januari 1994 - zie artikelen 14§1 Wet 22 juli 1953. - Uitoefening van een handelsactiviteit - zie artikel 13§2 Wet van 22 juli 1953. - Inbreuken op de algemene controle-normen - zie paragraaf 1.1. van de algemene controlenormen. - Onwaardig gedrag - zie artikel 3 KB 10 januari 1994. 	<ul style="list-style-type: none"> - tot de ontvanke-lijkheid van de tussenkomst van de Raad van het Instituut van de Bedrijfs-revisoren ; - tot de nietigheid van het tuchtverslag en dien volgens ook tot de nietigheid van de daarop gebaseerde verwijzing door de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling en de daarop volgende procedure ; - tot de vaststelling dat er thans geen reden is om over te gaan tot het behandelen van de zaak op grond van de voorgebrachte feitelijkeheden en/of het uitspreken van een tuchtstraf ; - tot het stellen van een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof zijnde : "Kan de tuchtcommis-sie beslissen tot een probatiemaatregel of uitstel van tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie. Gaat dit in tegen het legaliteitsbeginsel waaraan tuchtstraffen onderworpen zijn. Kan het tuchtcollege enkel de wettelijk voorgeschreven tuchtsanc-ties opleggen of kan er naar analogie met het strafrecht een probatiemaatregel getroffen worden of uitstel van tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie ?" ; - tot het aanhouden van de kosten. 	Beroep ingediend
------------	----------	---	---	------------------

29/11/2012	0412/10/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuken op de algemene controle-normen : <ul style="list-style-type: none"> - inbreuk op par. 2.4 van de algemene controlenormen ; - inbreuk op par. 2.5 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht ; - inbreuk op par. 3. van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag ; - inbreuk op par. 3.10 en 3.10.1 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag. - Inbreuk op par. 2.3 van de norm inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng. - Inbreuken op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme. - Onwaardig gedrag. 	schorsing 2 weken	Beroep ingediend
29/11/2011	0420/11/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuk op paragrafen 1.1, 1.3.4, 1.4, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.5.3, 2.5.4, 3.10, 3.10.1, 3.10.3, 3.17 van de algemene controlenormen. - Inbreuken op : <ul style="list-style-type: none"> - het Wetboek van Vennootschappen : Art. 133, 144.6°, 144.8° ; - de Wet van 22 juli 1953 : Art. 14, 36 §1 ; - Koninklijk Besluit 10 januari 1994 : Art. 6 en 13 ; - Paragrafen 1.2 en 1.2.1 algemene controlenormen. - Inbreuken op de Wet van 11 januari 1993 (anti-witwas wet). - Inbreuk op norm met betrekking tot permanente vorming. - Onwaardig gedrag. 	Schrapping	Beroep ingediend
20/12/2011	0411/10/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuken op de wetgeving en reglementering tijdens de uitoefening van de commissarisopdracht - Inbreuken op de normen inzake de controle van fusie, en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen - Onwaardig gedrag 	Beslist de Tuchtcommissie tot de nietigheid van het tuchtverslag en dienvolgens ook tot de nietigheid van de daarop gebaseerde verwijzing door de KVI en de daaropvolgende procedure. Houdt de beslissing nopens de kosten aan.	Beroep aangetekend

0407/10/N

Tuchtcommissie van 16 maart 2011 (definitieve beslissing)

- Inbreuk op de paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen;
- Inbreuk op paragrafen 2.1, 2.2, 2.4 2.5 en van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controle-opdracht;
- Inbreuk op paragrafen 3.10, 3.13, 3.14, 3.17 van de algemene controlenormen;
- Inbreuk op paragraaf 3.1 van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi inbreng;
- Inbreuk op artikelen 1, 6 en 7 van de norm met betrekking tot de permanente vorming;
- Inbreuk op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme;
- Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994.

“(…)

In de zaak met dossiernummer 407/10/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut, (…).

Tegen:

De heer [X], bedrijfsrevisor sedert (…)

en ingeschreven op het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer A(…) met als woonplaats, (…), de activiteit van bedrijfsrevisor uitoefenend in het kader van de burgerlijke BVBA [Y] met maatschappelijke zetel te (…), vennootschap ingeschreven onder het nummer B(…).

Gelet op het verslag van de Raad aan de Tuchtcommissie van 2 juli 2010.

Gelet op de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling op 29 november 2010 om door te verwijzen naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling aan de Tuchtcommissie op 8 december 2010.

Gelet op de oproeping van de Heer [X] met aangetekende brief van 17 december 2010 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 26 januari 2011.

Gelet op het verweerschrift van de Heer [X] zoals opgesteld en neergelegd op 26 januari 2011 ter zitting.

Verslag van 2 juli 2010 van de Raad van het IBR in de zaak met nummer 0407/10/A(…)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene worden volgens het voormeld verslag volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste gelegd:

VI.A. Inbreuken op de normen en aanbevelingen

VI.A.1. Inbreuk op de paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen.

VI.A.2. Inbreuk op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

VI.A.3. Inbreuk op paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

VI.A.4. Inbreuk op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

VI.A.5. Inbreuk op paragraaf 2.5 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht.

VI.A.6. Inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

VI.A.7. Inbreuk op paragraaf 3.13 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

VI.A.8. Inbreuk op paragraaf 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

VI.A.9. Inbreuk op paragraaf 3.17 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

VI.A.8. Inbreuk op paragraaf 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

- VI.A.9. Inbreuk op paragraaf 3.17 van de algemene controle-normen met betrekking tot het verslag.
- VI.A.8. Inbreuk op de normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad.
- VI.A.9. Inbreuk op paragraaf 3.1 van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi inbreng.
- VI.A.10. Inbreuk op artikelen 1, 6 en 7 van de norm met betrekking tot de permanente vorming.
- VI.B. Inbreuk op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.
- VI.C. Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het KB van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Rechtspleging

De betrokkene is bij aangetekende brief van 17 december 2010 uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen.

De heer [X] is op de openbare zitting van 26 januari verschenen in persoonlijke naam.

Namens de Raad van het Instituut is (...) verschenen en werd zij gehoord.

De heer [X] werd uitvoerig gehoord in zijn verdediging en hij verwijst tevens naar zijn schriftelijk verweer van 26 januari 2011.

De feiten zoals weergegeven door de Raad

Wat betreft de feitelijke antecedenten dient hier integraal verwezen te worden naar het Verslag van de Raad van het IBR van 2 juli 2010 waarvan de pagina's 1 t/m 6 als volledig herhaald dienen te worden beschouwd.

De standpunten van de Raad

Dit dossier vond zijn oorsprong in een vervroegde kwaliteitscontrole die in overeenstemming met de IBR normen voor kwaliteitscontrole van 15 september 2008, in oktober 2008 is uitgevoerd bij bedrijfsrevisor [X] door Inspecteur (...).

Ter gelegenheid van de kwaliteitscontrole 2006 heeft de aangeduide revisor (...) een reeks gebreken vastgesteld.

Omwille van voormelde gebreken en bijkomende vaststellingen van de Commissie Kwaliteitscontrole, die de vaststellingen van de vervroegde kwaliteitscontrole 2001 bevestigden, werd de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties doorverwezen.

Deze beslissing werd op 31 maart 2008 door de Kamer van Verwijzingen en Instaatstelling aan de bedrijfsrevisor meegedeeld.

De Tuchtcommissie heeft op 9 september 2008 geoordeeld dat de tenlasteleggingen bewezen waren.

Een nieuwe vervroegde kwaliteitscontrole werd georganiseerd in 2008 over het boekjaar 2007 en deze controle gaf aanleiding tot een geschreven verslag van 6 april 2009 vanwege de Inspecteur.

Bedrijfsrevisor [X] keurde dit verslag goed en deelde bij brief van 4 mei 2009 aan bedrijfsrevisor (...) enkele aanvullingen mee.

In dit verslag werd vermeld dat de inspecteur een representatief dossier heeft geselecteerd.

Op 8 mei werd het ondertekende verslag samen met de overige documentatie inzake de kwaliteitscontrole aan het instituut overgemaakt.

Met betrekking tot de werking en organisatie van het kantoor stelt de Raad dat de gepresteerde uren voor audit niet werden genoteerd en de uren die aan het IBR werden meegedeeld, werden geraamd.

Tevens werd opgemerkt dat het kantoor waar de bedrijfsrevisor alleen werkt, zonder medewerkers,

niet beschikt over documenten die de controle inzake de wet tot voorkoming van het gebruik van het financieel stelsel voor het witwassen van geld.

De dossiers bevatten wel de publicaties van de bestuurders en bij eenmalige wettelijke opdrachten wordt gesteund op de controle door de notaris.

Niet alle attesten met betrekking tot de permanente vorming zijn beschikbaar en de uren werden niet geregistreerd in de extra nettoepassing van het IBR.

Het kantoor blijkt evenmin over procedures die de onafhankelijkheid waarborgen, te beschikken.

Met betrekking tot de controle van het mandaatdossier, bevat het audit programma van het gecontroleerde mandaatdossier geen procedures voor nazicht van de naleving van onafhankelijkheidsregels en werden de erelonen niet opgenomen in de notulen van de algemene vergadering die de commissaris benoemde, welke benoeming evenmin werd gepubliceerd.

Een standaard audit programma is aanwezig in het gecontroleerde dossier maar werd niet aangepast aan de aard en de bijzonderheden van het commissarismandaat en evenmin in functie van een jaarlijkse risicoanalyse.

Uit het audit dossier blijken geen werkzaamheden inzake het nazicht van de interne controle en administratieve organisatie.

Deelconclusies van de uitgevoerde controles zijn niet aanwezig voor alle rubrieken van de jaarrekening.

Een schriftelijke brief met aanbevelingen werd niet opgesteld doch notities van de bedrijfsrevisor tonen aan dat zulke items met de directie zouden zijn besproken.

Controles inzake naleving van de wettelijke en statutaire verplichtingen werden uitgevoerd maar zijn niet steeds zichtbaar in het audit dossier genoteerd en de waarderingsregels werden niet gepubliceerd.

De neerlegging van de jaarrekening werd niet door de bedrijfsrevisor nagezien en de jaarrekening over 2007 als boekjaar werd gepubliceerd zonder waarderingsregels, jaarverslag en commissarisverslag.

De werkdossiers bevatten geen documentatie van de controle over de gebeurtenissen na balansdatum en uit het gecontroleerde mandaatdossier blijkt geen afdoende controle inzake de wetgeving op de ondernemingsraad.

De bedrijfsrevisor stelde geen schriftelijk certificatieverslag op ten behoeve van de ondernemingsraad.

Wat de controle van een dossier inzake een wettelijke opdracht betreft, geeft de Raad weer dat de wettelijk voorgeschreven documenten niet aanwezig waren in het dossier doch wel de notulen van de algemene vergadering.

Evenmin is een standaard audit programma aanwezig maar maakt de bedrijfsrevisor geen gebruik van cross-referenties en zijn de conclusies per rubriek soms nogal kort.

Bij de analyse van de stukken en meer bepaald de foutief neergelegde jaarrekeningen wordt verwezen naar de publicatieproblemen die zich voordeden bij N.V. [A] volgens bedrijfsrevisor [X] omwille van eigen initiatieven van de externe accountant.

Vier willekeurige andere mandaten werden geselecteerd om na te gaan of de publicaties van de jaarrekeningen en benoemingen correct gebeurden.

De resultaten van dit nazicht waren negatief.

De beloofde kopies van e-mailberichten aan de externe accountant met betrekking tot de fouten in de jaarrekening van de N.V. [A] werden niet door het Instituut ontvangen.

Gedachtewisseling vond plaats over het ontbreken van procedures voor controle van de naleving van de onafhankelijkheidsregels, de volledigheid van de omzet, de

controle van de cut-off, het nazicht van de dubieuze debiteuren en ontvangen voorschotten, werken in uitvoering, het ontbreken van cross-referenties en de quasi-inbreng.

Aangezien de verslaggever van de Commissie kwaliteitscontrole had opgemerkt dat de inbreng – genietende vennootschap niet in het revisoraal verslag werd geïdentificeerd en dat niet minstens de kerncijfers werden opgenomen.

De heer bedrijfsrevisor [X] kreeg de mogelijkheid te antwoorden doch deze respons werd als onvoldoende weerhouden om de vaststellingen te kunnen ontkrachten.

Tevens verwijst de Raad naar het niet gepubliceerde jaarverslag op 18 september 2009 door bedrijfsrevisor [X] per e-mail overgemaakt wat zeer summier is en geen informatie bevat over de voornaamste risico's en onzekerheden, evenmin noemenswaardig commentaar op de jaarrekening en geen voorstel van resultaatsbestemming of informatie over het gebruik van financiële instrumenten.

Tevens wordt verwezen naar de vaststellingen die ter gelegenheid van onderhavige vervroegde kwaliteitscontrole werden gemaakt en grotendeels de vaststellingen van de vervroegde kwaliteitscontrole 2001 bevestigen.

De Raad stelt aldus dat er een wederkerend karakter is van voormelde tekortkomingen en tevens en hele reeks nieuwe tekortkomingen.

Volgens de Raad werden aldus op verschillende vlakken de wetgeving en reglementering niet gerespecteerd en kwam de heer [X] niet tegemoet aan de artikelen 2,3, 15 en 17 van het K.B. van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Standpunten van de verdediging

De heer [X] legt een verweerschrift neer.

Hierin wordt uitgebreid ingegaan op het feitenrelaas en de onderscheiden tenlasteleggingen.

De inhoud van dit verweerschrift dient hier met betrekking tot het standpunt van de heer [X] als volledig herhaald te worden beschouwd.

In hoofdorde werpt de heer [X] met betrekking tot de onafhankelijkheid op dat er in al zijn dossiers nooit een familiale en/of loonverband en/of ander verband van welke aard dan ook is.

Hij geeft toe dat hiervan geen formele vastleggingen bestaan maar benadrukt wel het bestaan van zijn onafhankelijkheid in alle dossiers.

Met betrekking tot de relatie tot het accountantskantoor (...) benadrukt hij dat hij daar ondertussen zes jaar weg is als aandeelhouder en zaakvoerder.

Met betrekking tot de interne controle stelt hij een systeembeschrijving en een analyse in elk dossier te ontwikkelen, jaarlijks bijgewerkt.

Hij doet deze controle alsof de interne controle zwak is en ter compensatie wordt er in elk dossier een ruimere selectie genomen in de verlies- en winstrekening en testen op de werken in uitvoering.

Hij acht het niet belangrijk dat er geen programma's zijn of geen aangepaste doch wel dat er een zichtbaar spoor is tussen de interne controle en de aanpassing van het programma.

Tevens benadrukt de bedrijfsrevisor dat feiten na jaareinde steeds besproken werden met de klanten maar inderdaad in het verleden niet altijd formeel vastgelegd.

Hij verwijst eveneens naar zijn controleprogramma en het feit dat er notities worden gemaakt indien belangrijke gebeurtenissen zich voordeden.

Tevens zouden de cross-referenties wel aanwezig zijn maar mogelijkwijze onvoldoende.

Hij stelt echter alle verantwoordingsstukken van de balans in zijn bezit te hebben en steeds alles te hebben gezien.

Ook de circularisatiebrieven zouden aanwezig zijn en altijd opgevolgd en in tegenstelling met vroeger, controleerbaar in alle dossiers en nu volledig in orde.

De bedrijfsrevisor geeft toe dat er geen voorraadcontrole is gedaan doch vermeldt met nadruk dat de waarde van de voorraad beneden de materialiteitsgrens ligt bepaald als 5% voor de winst voor belastingen en deze voorraadlijst wel aanwezig was in het dossier alsook een paar facturen ter controle van de waardering.

Hierover zat een nota in het dossier en heeft de controleur kunnen nagaan dat in alle dossiers waar de voorraad groter is dan de materialiteitsgrens, er een telling van de voorraad is gebeurd.

Met betrekking tot de tekortkomingen in de jaarrekening geeft de bedrijfsrevisor toe dat sommige rubrieken van de jaarrekening niet waren ingevuld doch dat dit een uitzondering is en dat de vormgebreken in de laatst neergelegde jaarrekening ondertussen verdwenen zijn.

De bedrijfsrevisor benadrukt dat men het niet mag doen voorkomen alsof de jaarrekening totaal los staat van de boekhouding terwijl alle jaarrekeningen worden afgepunt met de finale proef- en saldi-balans plus een aantal bijkomende controles conform het controleprogramma.

In elk dossier zit na de eerste kwaliteitscontrole, een controleprogramma voor de jaarrekening afgepunt met cross-referenties, wat zichtbaar is.

De heer [X] stelt dat in alle dossiers de nodige attesten en wettelijk voorgeschreven documenten aanwezig waren.

Met betrekking tot de attesten bijscholing stelt hij veertig uren bijscholing te hebben gevolgd en het bewijs hiervan schriftelijk te hebben overgemaakt aan het instituut.

Er werd geen bijscholing georganiseerd door het Instituut gevolgd en mogelijkwijze zijn de gevolgte lessen te eenzijdig fiscaal of juridisch.

Hij geeft toe dat de identiteitskaarten van de bestuurders inderdaad niet aanwezig waren doch vermits hij deze mensen al dertig jaar kent acht hij een vraag hiertoe overbodig.

Hij stelt dat er steeds een kopie van het paspoort bij elke losse opdracht, zoals vermeld in het controleprogramma, gevraagd wordt en in elk mandaatdossier een kopij van het kasjournaal ter verificatie van grote kasbewegingen wordt gevoegd.

Ook stelt de bedrijfsrevisor zijn verplichtingen inzake milieuproblematiek te hebben opgevolgd.

Tenslotte benadrukt hij dat er tegen hem geen claims lopen en tot op heden nooit problemen heeft gehad.

Bij gebreke aan internationale of beursgenoteerde klanten gaat zijn aandacht volledig naar lokale KMO's en een paar intercommunales gecombineerd met dokters of beenhouwers die naar een vennootschapsstructuur wensen over te gaan.

Tevens wordt vermeld dat hij bezig is met de overlating van zijn kantoor waarover reeds een principieel akkoord zou bestaan.

Beoordeling door de Tuchtcommissie na advies van de vertegenwoordiger van de Raad

Na eerdere controles zijn er verbeteringen merkbaar.

Toch blijven dezelfde inbreuken bestaan.

Deze inbreuken betreffen de algemene controlenormen, de onafhankelijkheid, de controlewerkzaamheden, de jaarrekeningen, de onvolledigheid van het jaarverslag, de onvolledigheid van de bijlagen,

de niet publicatie van de benoemingen, de onvoldoende of niet bestaande aanpassing van werkprogramma's in de dossiers en de inbreuken in verband met de ondernemingsraad en certificering, enz.

Alhoewel de heer [X] veel goede wil toont en intellectueel vatbaar blijkt voor veranderingen is er geen echte evolutie merkbaar.

Niettegenstaande aanmaningen legt de heer [X] geen bewijs voor van gevolgde opleidingen en geeft hij zelf toe er geen enkele, georganiseerd door het IBR zelf te hebben bijgewoond.

Aangezien alle voorgaande vaststellingen aantonen dat de heer [X] diverse controlenormen en oudere aanbevelingen naast zich heeft neergelegd en een inbreuk heeft gepleegd op de artikelen 2, 15 en 17 van het K.B. van 10.1.1994 beslist de Tuchtcommissie dat alle tenlasteleggingen als bewezen moeten worden weerhouden.

Rekening houdende met het feit dat er in een recent verleden reeds twee tuchtprocedures plaatsvonden onder de nummers 311/2005/(...)/N en 374/2008/(...)/N beslist de Tuchtcommissie dan ook om de tuchtvorderingen tegen de heer [X] ontvankelijk te verklaren en hem een schorsing op te leggen.

OM DEZE REDENEN,

DE TUCHTCOMMISSIE,

Recht sprekend in aanwezigheid van de heer [X].

Verklaart de tuchtvorderingen tegen de heer [X] ontvankelijk en acht de tenlasteleggingen bewezen.

Legt aan de heer [X] als sanctie een schorsing op van één maand.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 16 maart 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)"

0403/10/N

Tuchtcommissie van 6 april 2011 (beroep aangetekend)

Inbreuken op de artikelen 2, 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 (onwaardig gedrag) en artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007

Inbreuken op paragrafen 1.2, 1.3.4, 1.4, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 en 2.6.2, 3.4 en 3.7 van de algemene controlenormen.

Inbreuken op artikel 133 § 1, artikel 183ter, van het Wetboek van vennootschappen

artikel 8 § 1 van de vroegere wet van 22 juli 1953

artikelen 8 en 12 § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994

"(...)

In de zaak met dossiernummer 403/10/(...)/N

Ref. KVI: (...)

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer [X], bedrijfsrevisor ingeschreven op het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer A(...), wonende te (...), en beroepsactiviteit uitvoerend in de Burg. BVBA [Y], ingeschreven onder het nummer B(...) met als exploitatiezetel (...).

Gelet op het verslag van de Raad aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling van 15 maart 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van 13 juli 2010 van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling om over te gaan tot verwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling per aangetekend schrijven aan de heer [X] en de Raad van het IBR van 14 juli 2010.

Gelet op de zending van de originele beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling aan de Tuchtcommissie d.d. 20 juli 2010.

Gelet op de oproeping aan de heer [X] met aangetekende brief van 13 augustus 2010 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 5 oktober 2010.

Gelet op de voortzetting van de zaak op de zitting van 7 februari 2011, datum waarop de zaak in beraad werd genomen en voor uitspraak werd gesteld op 6 april 2011.

Verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad in de zaak met nummer 403/10/(...)/N d.d. 15 maart 2010.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste worden gelegd:

I. Inbreuken op de artikelen 2, 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van bedrijfsrevisoren (onwaardig gedrag) en artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007:

II. Inbreuken op de algemene controlenormen:

- paragraaf 1.2. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 1.3.4. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 1.4. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 2.2. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 2.3. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 2.4. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 2.5. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 2.6. en 2.6.2. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 3.4. van de algemene controlenormen.
- paragraaf 3.7. van de algemene controlenormen.

III. Inbreuken op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen:

- artikel 133 § 1 van het Wetboek van vennootschappen
- artikel 183ter van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen
- artikel 8 § 1 van de vroegere wet van 22 juli 1953

- artikelen 8 en 12 § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (onafhankelijkheid van de commissaris)

Rechtspleging

Betrokkene is rechtsgeldig opgeroepen om voor de Tuchtcommissie te verschijnen bij brieven van 13 augustus 2010, 8 oktober 2010 en 7 januari 2011.

Namens de Raad van het Instituut verscheen de heer (...) die werd gehoord en een verweerschrift opstelde.

De heer [X] voerde eveneens schriftelijk verweer en verscheen persoonlijk zodat hij ook kon gehoord worden in zijn verdediging.

Op het einde der pleidooien maakte de raadsman van de heer [X] plots gewag van een procedure hangende voor de Rechtbank van Koophandel te (...), ingeleid door de vereffenaars.

Ter zitting van de Tuchtcommissie wordt geen bewijs geleverd van het bestaan van deze procedure of van de inleiding ervan. Terzake dient verwezen te worden naar artikel 41 van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van het Instituut der Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor – IBR 2007, Deel II Wetgeving, normen en aanbevelingen, dat stelt: “Onverminderd artikel 14 § 3 moet elke bedrijfsrevisor tegen wie een gerechtelijke tucht-, of administratieve procedure werd ingeleid die betrekking heeft op de uitoefening van zijn beroep, de Raad hierover inlichten binnen de maand na de inleiding van de procedure...”.

Op 4 februari 2011 stelde Meester (...), raadsman van de vennootschappen [A] NV en [B] NV de Tuchtcommissie en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op de hoogte van het feit dat hij reeds op 31 augustus 2007 een klacht indiende tegen bedrijfsrevisor [X].

Alhoewel het ter zake onduidelijk blijft welk de juiste inhoud is dezer klacht, welk gevolg er werd aan gegeven, in welke stand de procedure voor de Rechtbank te (...) zich bevindt en in welke mate deze betichtingen verband houden met huidige tuchtprocedure, gaat de Tuchtcommissie ervan uit dat zij de eventuele uitspraak desbetreffend niet moet afwachten aangezien zij volledig onafhankelijk van elke burgerlijke en strafrechtelijke vordering kan oordelen (Cass., 15 oktober 1987, A.C., 87-88 n° 93, J.T., 88 p. 104; Cass., 21 maart 1986, A.C. 85-86 n° 459; Cass. 10 mei 1996, A.C. 96 n° 197).

Heden wordt overigens enkel de deontologie getoetst en niet de eventuele strafrechtelijke beoordeling der feiten.

Feiten

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in een brief van advocaat (...) (kantoor (...)) van 31 augustus 2007 waarmee hij klacht neerlegt in naam van de NV [A] en de NV [B] (verder in dit verslag ook nog genoemd “groep [C]”) tegen bedrijfsrevisor [X] (stuk 1). In bijlage was een aanmaningsbrief (stuk 2) gevoegd d.d. 13 juli 2007 zoals die aangetekend was verstuurd naar het kantoor (...) Bedrijfsrevisoren BVBA, thans [Y] genoemd.

In deze aanmaningsbrief worden door de klagers een reeks boekhoudkundige onregelmatigheden bij de NV [D] opgesomd, voornamelijk over het boekjaar eindigend per 31 december 2006. Naar het oordeel van de klagers zijn de onregelmatigheden van zodanige aard dat geen getrouw beeld had mogen gecertificeerd worden door de commissaris, bedrijfsrevisor [X].

Met betrekking tot het verder verloop van de feitelijkheden dient verwezen te worden naar III verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad van 15 maart 2010 waarvan punten 4 tot en met 16 als volledig herhaald dienen te worden beschouwd (p. 1, 2, 3, 4, 5).

Ook met betrekking tot de onderzoekswerkzaamheden van de Commissie van Toezicht dient verwezen te worden naar voormeld verslag van 15 maart 2010 waarvan de punten 17 tot en met 40 eveneens als volledig herhaald moeten worden beschouwd (p. 5, 6, 7, 8). De parallelle werkzaamheden van het Uitvoerend Comité werden beschreven onder de punten 41 tot en met 44 ter op p. 9-10.

Standpunten van de Raad

Gelet op de analyse van de feiten en de gedane vaststellingen kwam de Raad tot de volgende standpunten:

I. Classificatie van de schepen als materieel vast actief in de N.V. [D]

De NV [D] was 100 % eigenaar van de aandelen van 2 *offshore* vennootschappen [E] en [F], geregistreerd (...). Elk van de beide vennootschappen was eigenaar van de gelijknamige schepen.

Niettegenstaande de NV [D] enkel eigenaar was van de aandelen van de beide vennootschappen, die op hun beurt eigenaar waren van de schepen ([E] en [F]), werden deze schepen ten onrechte per 31 december 2005 geboekt in de balans van de NV [D] als materieel vast actief.

Bedrijfsrevisor [X] heeft hierover in zijn commissarisverslag over de jaarrekening eindigend per 31 december 2005 geen opmerking gemaakt.

Volgens verkoopovereenkomsten gedateerd op 22 december 2006 heeft de NV [D] deze beide schepen verkocht aan de NV [G] hoewel de NV [D] er geen eigenaar van was. Daarbij werd in de boeken van de NV [D] een belangrijke meerwaarde tot uitdrukking gebracht (jaarrekening eindigend per 31 december 2006).

Deze verkeerde kwalificatie heeft bedrijfsrevisor [X] er niet toe aangezet om daarvan melding te maken in zijn commissarisverslag(en) of op enige andere wijze de foutieve classificatie te signaleren.

II. Kennis van de antidatering van de verkoop door de NV [D] aan de NV [G] van twee schepen kort voor 1 juni 2007 naar 22 december 2006.

De beide schepen, [E] en [F], hebben het voorwerp uitgemaakt van twee achtereenvolgende overdrachten die elkaar mogelijk relatief snel opgevolgd zijn:

- Verkoop van de beide schepen aan [G] door de NV [D]. De NV [D] beschouwde zichzelf hiervan eigenaar. De datum van deze overdracht is betwist en werd mogelijk geantidateerd naar 22 december 2006, zoals uit stukken blijkt, terwijl de eigenlijke verkoop mogelijk slechts doorgang vond einde mei 2007, juist voor de hierna beschreven operatie;
- Verkoop van de aandelen van de NV [D] en de NV [H] op 1 juni 2007 aan de NV [A] en de NV [B] (door de NV [G]). Deze verkoop vormde de aanleiding voor de klacht tegen bedrijfsrevisor [X];

De eerste verkoop werd vastgelegd in een geschreven verkoopovereenkomst (*Memorandum of agreement*) tussen de NV [D] en de NV [G] en vermeldt als datum 22 december 2006. De gevolgen van de verkoop werden verwerkt in de jaarrekening eindigend per 31 december 2006. Bedrijfsrevisor [X] stelt dat deze verkoop wel degelijk doorging op 22 december 2006.

Omtrent de beweerde verkoop op 22 december 2006 kunnen de volgende vaststellingen worden gedaan:

Vooreerst kan uit een bijlage 11 bij zijn brief aan het IBR van 13 november 2007 afgeleid worden dat bedrijfsrevisor [X] in bezit was van waarderingsverslagen van respectievelijk de [E] en de [F], opgesteld op 7 en 9 april 2007 (de waarderingsdatum van de schepen werd door de deskundige schat- ter vastgelegd per 30 april 2007). Deze verslagen werden opgesteld door de NV [I] uit (...) en maken expliciet melding van de NV [D] als opdrachtgever voor deze expertiseverrichtingen of waardeschattingen. De waarde van de [E] werd door de deskundige van de NV [I]

vastgelegd op 4.524.000,00 euro en deze van de [F] op 4.521.000,00 euro.

De NV [D] had die twee schepen echter reeds op 22 december 2006 beweerdelijk verkocht aan [G] (zodat die dus niet meer op de balans van de NV [D] per 31 december 2006 voorkomen en verdwenen zijn als activa). De NV [D] had dus geen belang bij het waarden van schepen in april 2007 vermits die reeds eerder waren verkocht. Deze beide verkoopovereenkomsten van 22 december 2006 (*memorandum of agreement*) maken tevens melding van precies dezelfde bedragen als deze die voorkomen in de beide waarderingsverslagen die bijna vier maand later werden opgesteld ([F] 4.521.000 euro en de [E] op 4.524.000 euro).

Bedrijfsrevisor [X] had kennis van deze waarderingsverslagen en had zich pertinente vragen moeten stellen bij de relevantie ervan voor de NV [D] op een ogenblik dat deze vennootschap er geen eigenaar meer van was.

Verder toont de (...) (Panamees scheepsregister) aan dat sinds 2003 de beide voormelde schepen eigendom waren van de *special purpose companies* [F] en [E] (gevestigd op (...)).

Dit eigendomsstatuut wordt niet betwist door bedrijfsrevisor [X]. De eerstvolgende geregistreerde eigenaar is de NV [J]. In het (...) scheepsregister stond per 27 augustus 2007 vermeld dat de NV [J] NV eigenaar is geworden van respectievelijk de [F] en de [E] per 31 mei 2007 en dat de registratie werd doorgevoerd per 3 juli 2007. Noch de NV [D] noch de NV [G] werden geregistreerd als scheepseigenaars van de [F] en de [E] in het (...) openbaar register.

De wijziging in het eigendomsstatuut van de beide schepen vanuit de NV [D] naar de NV [G] is dus nooit geregistreerd in het openbaar register van de vlaggestaat (...). De verkoop op datum van 22 december 2006 werd nooit geregistreerd en dit vormt een bijkomende aanwijziging voor de stel-

ling dat de verkoop van 22 december 2006 geantidateerd is en dat deze in werkelijkheid plaatsvond per 31 mei of 1 juni 2007.

Bedrijfsrevisor [X] is van mening dat de verkoop van de beide schepen [E] en [F] aan de NV [G] niet werd geantidateerd en dat hij bijgevolg in geen enkel opzicht deze operatie argwanend had moeten onderzoeken vanuit het oogpunt van het getrouw beeld van de jaarrekening over het boekjaar eindigend per 31 december 2006.

Uit de voorgaande aanwijzingen volgt de aannemelijkheid van de antidatering van de verkoopovereenkomsten van de twee schepen (naar 22 december 2006). Een bijkomende tegenstrijdigheid met de verkoop van de schepen in december 2006 wordt gevormd door het feit dat de bij de schepen behorende wisselstukken niet in december 2006 werden uitgeboekt.

Volgens de Raad had de heer [X] had deze transacties van naderbij dienen te onderzoeken op hun waarachtigheid en had hij relevante documentatie moeten bijhouden van zijn werkzaamheden.

III. Het voorstel van betrokkene tot het opmaken en boeken van facturen zonder beweerde economische onderbouw of verantwoording uitgaande van de NV [D] aan de NV [G].

Hiervoor wordt verwezen naar een e-mail van 30 mei 2007 waaruit volgens de Raad wordt besloten dat de heer [X] in zijn hoedanigheid van commissaris zijn medewerking heeft verleend aan de redactie van facturen uit hoofde van niet gemaakte kosten.

Door de suggestie te formuleren aan een bestuurder van correctieboekingen door te voeren vanuit een fiscaal gunstig oogpunt heeft de heer [X] volgens de Raad meegewerkt aan het plegen van valse facturen en gehandeld beneden de waardigheid van een bedrijfsrevisor.

IV. Een onderdeel van de initiële klacht heeft betrekking op de facturatie door de NV [D] van fictieve "owners' expenses" aan verbonden

offshore-vennootschappen voor in totaal meer dan 4.000.000 euro sinds 2005.

Op 13 juli 2007 werd de heer [X] in gebreke gesteld door meester (...) in verband met de verhoging van de winst sedert 2005 met meer dan 4.000.000 euro door facturen door NV [D] voor fictieve owners' expenses aan verbonden offshore vennootschappen. Betrokkene zou de verantwoording voor de doorrekening van die kosten verifiëren.

Dit gebeurde volgens de Raad niet of te weinig.

V. Niet vermelden van zakelijke zekerheidsstellingen in de toelichting bij de jaarrekening van de NV [D] over het boekjaar eindigend per 31 december 2006 en de afwezigheid van enige opmerking daaromtrent in het commissarisverslag.

Volgens de klagers werden de zekerheden, gesteld ten gunste van banken, ten onrechte niet opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening over het boekjaar eindigend per 31 december 2006. In deze jaarrekening, zoals zij werd neergelegd op 25 juli 2007 door de vereffenaars (goedgekeurd door een algemene vergadering van 27 juni 2007), werden geen bedragen opgenomen die gedekt zijn door zakelijke zekerheden.

In zijn brief van 13 november 2007 aan het IBR (als reactie op de klacht) bevestigt bedrijfsrevisor [X] dat de bankconfirmatie van ING (zetel (...)) geen melding maakte van deze zekerheden. Tevens voegt hij in bijlage de niet neergelegde jaarrekening waarin de zekerheden wel waren opgenomen. Dit zijn verklaringen die blijkbaar op zich volkomen tegenstrijdig zijn.

Een reeks tegenstrijdigheden werden opgemerkt door de Raad. Gestemd op een serie aanwijzingen komt de Raad tot het besluit dat de heer [X] wel degelijk kennis had van de door NV [D] gestelde zekerheden (wat hij initieel ontkenste) en hij bovendien over deze gebreken in onvolkomenheden in de toelichting bij de jaarrekening van de NV [D] over het boekjaar eindigend per 31

december 2006 niets heeft opgenomen in zijn commissarisverslag.

Gezien uit voorgaande analyse blijkt dat bedrijfsrevisor [X] kennis had van de zekerheden en dat de jaarrekening die op de algemene vergadering van 27 juni 2007 werd besproken geen zekerheden toonde, diende bedrijfsrevisor [X] zijn commissarisverslag dd. 18 mei 2007 aan te passen mits uitgifte van een nieuw commissarisverslag waarbij rekening werd gehouden met de afwezigheid van de gestelde zekerheden. Bedrijfsrevisor [X] was op voormelde vergadering aanwezig, legde een verslag (d.d. 18 mei 2007) zonder voorbehoud aan de algemene vergadering voor terwijl de voorgelegde jaarrekening (later door de vereffenaar met alle voorbehoud neergelegd) niet de zekerheden in kwestie vermeldde.

VI. Volgens de tekst van de verkoopovereenkomst van de schepen [E] en [F] d.d. 22 december 2006 dienden de wisselstukken ook mee te worden overgedragen aan de NV [G] (koper van de beide schepen).

De aan de beide schepen toebehorende wisselstukken werden niet uitgeboekt in de balans van 31 december 2006 van de NV [D]. De wisselstukken van de beide verkochte schepen bleken volgens de tekst van de verkoopovereenkomsten (artikel 7 – vanaf lijn 154) wel mee verkocht met de schepen:

Deze wisselstukken bleven dus in de jaarrekening opgenomen zoals afgesloten per 31 december 2006.

Deze wisselstukken worden afgeschreven a rato van 20 % per jaar. De netto-boekwaarde per 31 december 2006 bedroeg 322.850 euro. Door het feit dat deze wisselstukken bij de verkoop van deze boten dienden uitgeboekt te worden, betekent dit een overschatting van het eigen vermogen per 31 december 2006 met 322.850 euro, indien men er tenminste van uit gaat dat de schepen in 2006 verkocht waren. Gezien het eigen vermogen per 31 december 2006 113.150 euro bedraagt leidt de correctie van 322.850 euro tot een negatief eigen

vermogen van $113.150 - 322.850 = - 209.700$ euro.

Dit impliceert een fout in de jaarrekening over het boekjaar eindigend per 31 december 2006 waarover [X] geen opmerkingen heeft gemaakt als commissaris, fout die werd toegegeven door bedrijfsrevisor [X] tijdens het gesprek van 12 december 2007.

VII. Het niet-controleren van de voorraden toebehorend aan de NV [D] tijdens de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden

Op de vraag of hij deze wisselstukken heeft gecontroleerd heeft bedrijfsrevisor [X] tijdens het gesprek van 23 november 2007 geantwoord dat het onmogelijk is om deze wisselstukken fysisch te inventoriëren daar deze zich op zee bevinden aan boord van schepen. Hij stelt dus afhankelijk te zijn van derden die gespecialiseerd zijn in deze domeinen en aldus heeft hij ook een beroep op hen gedaan.

Bedrijfsrevisor [X] had in zijn brief van 13 november 2007 tevens gesteld dat de voorraad wisselstukken werd gewaardeerd door deze onafhankelijke derde deskundige en dat hij daarop mocht vertrouwen. Hij stuurde twee bladzijden mee uit een "deskundig verslag" van de vennootschap [K] waaruit blijkt dat de voorraad wisselstukken per 31 december 2006, althans het gedeelte dat zich op de kade bevond, 1.554.820 euro bedroeg ("*spare parts not included in vessels inventories*" of vrij vertaald "wisselstukken die niet begrepen zijn in de scheepsinventarissen").

Dit belangrijk gedeelte van de voorraad wisselstukken kon dus zeker op een eerder eenvoudige wijze worden gecontroleerd en een fysische telling hiervan kon voor de commissaris niet onmogelijk zijn.

Er bleken echter geen controlewerkzaamheden verricht en er bestonden desbetreffend geen werkpapieren.

De noodzaak om als commissaris tot het uitvoeren van de nodige

controlewerkzaamheden over te gaan inzake de voorraden en de waardering ervan, was hier des te meer aangewezen nu de "onafhankelijke" derde (gespecialiseerde deskundige), de [K], in werkelijkheid een van de belangrijkste leveranciers was van de NV [D] met een openstaand saldo van 415.000 euro per 31 december 2006 (zie het *post due diligence report* van (...)). Deze leverancier werd niet aangeschreven door bedrijfsrevisor [X] teneinde confirmatie te krijgen van het verschuldigde saldo.

VIII. Overtreding van artikel 110 van het Wetboek van vennootschappen door het niet controleren van de geconsolideerde jaarrekening.

De NV [D] heeft in het verleden geen geconsolideerde jaarrekening opgesteld. Volgens bedrijfsrevisor [X] is de reden hiervoor dat de consolidatie gebeurt op het niveau van de moedermaatschappij NV [G] (artikel 113 van het Wetboek van vennootschappen). Omtrent de consolidatieverplichting had de overnemer ([C]) van de aandelen van de NV [D] uitdrukkelijk de vraag gesteld aan bedrijfsrevisor [X] of de NV [G] in het verleden wel daadwerkelijk een geconsolideerde jaarrekening had neergelegd (e-mail van 7 juni 2007).

In de toelichting VOL21 bij de jaarrekening over 2005 van de NV [D] wordt inderdaad als reden vermeld dat aan de consolidatieverplichting wordt voldaan op het hogere niveau van de NV [G]. Evenwel heeft [G] geen geconsolideerde jaarrekening opgesteld en neergelegd over datzelfde boekjaar 2005 (overzicht neergelegde jaarrekeningen).

Op vraag van de leden van de Commissie van Toezicht antwoordde bedrijfsrevisor [X] dat hij omtrent de eventuele consolidatieverplichting van de NV [D] niet heeft gecontroleerd of [G] is overgegaan tot consolidatie en een geconsolideerde jaarrekening heeft neergelegd. Bijgevolg heeft hij de overtreding van artikel 110 van het Wetboek van vennootschappen niet vermeld in zijn commissaris-

verslag over het boekjaar eindigend per 31 december 2006.

IX. Het niet-uitvoeren van een tussentijdse controle (artikel 137 van het Wetboek van Vennootschappen)

Bedrijfsrevisor [X] heeft bevestigd dat er geen interimcontrole is gebeurd per 30 juni 2006. Hij bevestigt dat hij geen interimcijfers had ontvangen van de directie. Hij herhaalde dat hij zijn auditwerkzaamheden aangaande het boekjaar 2006 pas heeft aangevat op 2 april 2007 (notulen van het onderhoud d.d. 12 december 2007).

Hij bevestigde het nut van een interimcontrole.

Bedrijfsrevisor [X] heeft kennelijk niet aangedrongen op het ontvangen van de semestriële boekhoudstaten en heeft dus ook niet kunnen uitmaken of hij de vennootschap niet diende te herinneren aan haar verplichting tot het verstrekken van verantwoording.

Verweer van de heer [X]

Met betrekking tot de classificatie stelt de heer [X] dat een grondige analyse gebeurde bij de overname van het dossier van bedrijfsrevisor (...) ingevolge een conform artikel 137 van het Wetboek van vennootschappen in de maanden augustus en volgende van 2005.

Hij verwijst naar bijkomende overtuigingsstukken waaruit volgens hem blijkt dat vermelde balansen niet de weergave kunnen zijn van vennootschappen die eigenaar zijn van schepen met een waarde van elk 4.500.000 euro (circa) doch enkel de bevestiging bevatten dat de "special purpose companies" enkel tot doel hadden om met de respectievelijke schepen te kunnen varen onder (...) vlag.

Met betrekking tot de antidatering stelt de heer [X] dat de aanleg en opbouw van het controledossier 2006 duidelijk blijkt uit zijn stukken 6, 7, 8, 9 en 15 van zijn dossier.

Met betrekking tot de opgemaakte facturen zonder economische onderbouw of verantwoording stelt

betrokkene dat deze feitelijkheid niets te maken heeft met het controledossier 2006.

Met betrekking tot de "owners expenses" stelt de heer [X] dat de facturatie onweerlegbaar is en het resultaat van de opbouw en aanleg van de controledossiers 2003, 2004, 2005 en 2006.

Met betrekking tot het ontbreken van zekerheden in de jaarrekening over het boekjaar 2006 stelt betrokkene eveneens dat dit geen verband heeft met de aanleg en opbouw van het controledossier betreffende het boekjaar 2006 aangezien het probleem is ontstaan na de opstelling van het controleverslag van 18 mei 2007.

Met betrekking tot de uitboeking van de wisselstukken benadrukt de heer [X] dat de verantwoordingsdocumenten wel degelijk opgenomen waren in de opbouw van het controledossier 2006.

Met betrekking tot het niet-controleren van de voorraden stelt betrokkene vast dat zijn stukken 24 (controledossier 2006), 25 en 26 (controledossier 2005) nauwgezet aantonen dat de door [K] opgestelde voorraadlijst betrouwbaar is zodat ook deze beweerde feitelijkheid niet overeenstemt met de werkelijkheid.

Met betrekking tot het niet-controleren van de geconsolideerde jaarrekening geeft de heer [X] toe dat er geen consolidatie is gebeurd, doch hij verwijst wel naar stukken 31 en 32 om aan te tonen dat er wel op alle vragen aangaande de uitgevoerde controlewerkzaamheden snel en zonder problemen kon geantwoord worden.

Met betrekking tot het niet-uitvoeren van een tussentijdse controle geeft de heer [X] toe dat dit niet gebeurde, doch verwijst hij desbetreffend naar de verzachtende omstandigheid dat de CFO (...) medio 2006 plots ontslag nam (of kreeg) zodat de financiële gegevens niet tijdig beschikbaar waren waardoor geen interim controle kon worden uitgevoerd. De wissel in het financieel management blijkt uit stukken 38 en 39. Nopens alle fei-

telijkheden en verweer dient hier verwezen te worden naar de door de heer [X] opgestelde verweerschriften waarvan de inhoud hier als volledig herhaald kan worden beschouwd.

Veel belang hecht de heer [X] aan het toenmalige ontstaan probleem rond de algemene vergadering, de goedkeuring van de jaarrekening, de in vereffeningstelling van de maatschappij en zijn ontslag als commissaris.

Desbetreffend dient verwezen te worden naar o.a. p. 8 van zijn verweerschrift van 6 december 2010.

Hij komt dan ook tot het eindbesluit dat hij steeds alle noodzakelijke controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en niet zonder de nodige controles de visie van het management heeft gevolgd en nooit iets heeft getekend waarvan de inhoud niet overeenstemde met de realiteit.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

Er verstreek een lange periode tijdens het verloop van dit dossier. Een commissarisdossier zou steeds onmiddellijk in staat moeten zijn zodat elk onderzoek in klaarheid en duidelijkheid resulteert. In casu was dit niet zo. De antwoorden bleven soms zeer lang uit. De gepubliceerde jaarrekening is niet dezelfde als de door de heer [X] goedgekeurde. Zijn goedkeuring werd achteraf ook niet ingetrokken. Onduidelijkheid blijft heersen over een reeks punten. Onvoldoende uitleg werd verstrekt. Het controledossier geeft geen uitsluitel of er wel degelijk een voldoende controle werd verricht met betrekking tot o.a.:

- de uitboeking van de schepen;
- aanwezigheid wisselstukken;
- goedkeuring juiste jaarrekening;

- geven van zekerheden, alleen gewaarborgde schulden;
- meewerking aan een financieel voordelige voorstelling.

Ook blijven er hier en daar twijfels bestaan nopens de noodzakelijke onafhankelijke positie van de heer [X] als commissaris. Samenvattend kan hier aldus naar het besluit worden verwezen zoals weergegeven door de Raad op 29 oktober 2010.

De heer [X] levert geen bewijs dat alle nodige controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd en het tegendeel blijkt eerder uit het dossier en de onafhankelijkheidsregels werden geschonden doordat hij zonder de nodige controles de visie van het management volgde onder meer inzake boeking van schepen op het actief, de boeking van de verkoop van schepen zonder zekerheid te krijgen inzake de datum van de transacties, het niet opstellen van een geconsolideerde jaarrekening, het meewerken aan de opstelling van de jaarrekening door het voorstel te formuleren om uitgaande facturen op te stellen in vervanging van een schuldkwijtschelding voor exact hetzelfde bedrag, wat dit laatste betreft werd er bovendien geen enkele controlewerkzaamheid aangetoond met uitsluitel te bekomen over deze opvallende overeenstemming in bedragen.

Tevens blijft het probleem bestaan dat de heer [X] een controleverflag heeft ondertekend waarvan hij wist of moest weten dat de inhoud ervan niet overeenstemde met de realiteit.

Hij greep niet in en reageerde niet, of zulks zou geholpen hebben is een andere vraag.

De vermelde feitelijkheden en blijvende al of niet gefundeerde vermoedens wijzen in de richting dat de heer [X] diverse wetsartikelen en voorschriften niet volle-

dig heeft gerespecteerd en dienvolgens aangehaalde inbreuken pleegde.

De tenlasteleggingen worden dan ook als bewezen weerhouden. Bij de toepassing van de sanctie moet rekening worden gehouden met:

- het feit dat de betrokkene reeds eerder een ernstige sanctie heeft opgelopen;
- het feit dat de betrokkene sommige inbreuken toegeeft;
- het feit dat de betrokkene thans goed meewerkt maar in het verleden niet altijd met bekwame spoed reageerde (tijdens het onderzoek);
- het feit dat de betrokkene de ernst van de situatie begrijpt;
- het feit dat het dossier onbetwistbare feitelijkheden bevat, doch ook vermoedens die mogelijkwijze ongefundeerd blijven.

OM DEZE REDENEN,

DE TUCHTCOMMISSIE,

Recht sprekend in aanwezigheid van de heer [X].

Verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en gegrond en acht de tenlasteleggingen bewezen.

Legt de heer [X] als tuchtsanctie een schorsing op van één maand.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 6 april 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)"

0404/10/N

Tuchtcommissie van 6 april 2011 (beroep aangetekend)

- Inbreuk op artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 en op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994
- Inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen door geen vermelding op te nemen met betrekking tot de door artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten worden opgenomen en inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen.
- Inbreuk op paragrafen 2.3, 2.5 en 2.5.3, 3.6.1, 3.6.2. en 3.7.2 van de algemene controlenormen.
- Het toevoegen in het commissarisverslag van een beweerde inbreuk op de Belgische fiscale wetgeving, terwijl de vermelding niet is voorzien door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen.
- Inbreuken op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.

"(...)

In de zaak met dossiernummer
404/10/(...)/N

Ref. KVI: (...)

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer [X], bedrijfsrevisor ingeschreven op het openbaar regis-

ter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer A(...) met als woonplaats, (...), waar de maatschappelijke zetel is gevestigd van het bedrijfsrevisorenkantoor Burg. BVBA [Y] waarin de heer [X] zijn beroepsactiviteiten uitoefent onder het inschrijvingsnummer B(...) met als exploitatiezetel (...).

Gelet op het verslag van de Raad aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling van 14 januari 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling van het dossier d.d. 7 oktober 2010 om door te verwijzen naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de oproeping per aange tekende zending d.d. 21 oktober waarbij de heer [X] wordt verzocht om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 7 december 2010.

Gelet op het uitstel van de zaak op de zitting van 7 december 2010 naar de zitting van 7 februari 2011.

Gelet op het verweerschrift van de heer [X] zoals meegedeeld per aangetekend schrijven van 4 februari 2010.

Verslag van 14 januari 2010 van de Raad van het IBR in de zaak met nummer 404/10/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene worden volgens het voormeld verslag volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste gelegd:

I. Met betrekking tot het verloop van de onderzoeksverrichtingen:

- Inbreuk op artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren en op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de verplichtingen van de bedrijfsrevisoren.

II. Met betrekking tot de uitvoering van het commissarismandaat:

- Inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen door geen vermelding op te nemen met betrekking tot de door artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten worden opgenomen en inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen.
- Inbreuk op paragrafen 2.5 en 2.5.3. van de algemene controlenormen.
- Inbreuk op paragraaf 2.3. van de algemene controlenormen.
- Inbreuk op paragrafen 3.6.1, 3.6.2. en 3.7.2. van de algemene controlenormen.
- Het toevoegen in het commissarisverslag van een beweerde inbreuk op de Belgische fiscale wetgeving, terwijl de vermelding niet is voorzien door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen.
- Inbreuken op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 met betrekking tot de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Rechtspleging

Betrokkene is bij aangetekende brief van 21 oktober 2010 uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen.

De heer [X] verscheen in persoon op de openbare zitting van 7 februari 2011 en werd bijgestaan door zijn raadsman meester (...).

Namens de Raad van het Instituut is de heer (...) verschenen op de zitting van 7 februari 2011.

Zowel de heer [X], als zijn raadsman, als de vertegenwoordiger van de Raad, werden uitvoerig gehoord in hun verdediging en standpunten.

De zaak werd in beraad genomen op 7 februari 2011 en voor uitspraak gesteld op 6 april 2011.

Feiten en standpunten van de Raad

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in een klachtbrief van 12 november 2007 van de N.V. [A], aangaande het door de heer [X] afgeleverde commissarisverslag over het boekjaar afgesloten op 30 september 2006.

Tevens werd hieraan een brief toegevoegd van 7 november 2007 van bedrijfsrevisor (...) aan het IBR waarin een kopie werd gevoegd van een ongedateerde toelichtingsnota. Hierin werd gesteld dat vermeld commissarisverslag bijzondere opmerkingen bevat die de controleactiviteiten als commissaris en de verslaggeving konden beïnvloeden.

Tevens beklaagde bedrijfsrevisor (...) zich over het feit dat zijn collega [X] hem geen toegang had verleend tot zijn controledossiers.

De Burg. BVBA [Y] was bij beslissing van de algemene vergadering van 23 maart 2004 benoemd tot commissaris in de N.V. [A].

Bedrijfsrevisor [X] werd aangesteld als vaste vertegenwoordiger.

Op 9 april 2007 leverde BVBA [Y] een commissarisverslag af over het boekjaar eindigend op 30 september 2006 zonder voorbehoud met

een toelichtende paragraaf (en meer na 6 maanden na het einde van het boekjaar).

Dit commissarisverslag en de onderliggende controlewerkzaamheden bij de N.V. [A] maken het voorwerp uit van de klachtbrief van 12 november 2007.

De N.V. [A] is van oordeel dat het verslag de vennootschap schade toebrengt doordat o.a. een reeks overtredingen aan de Belgische Wetgeving en aan het Wetboek van vennootschappen nutteloos werden uitvergroot of ten onrechte werden opgenomen.

Deze bezwaren werden opgenomen in een brief van 27 april 2007 aan de heer [X].

- De tussentijdse financiële staat afgesloten per 31 maart 2006 (artikel 137 § 2 van het Wetboek van vennootschappen) had hij als commissaris kunnen opvragen indien hij deze niet spontaan had verkregen; de NV. [A] had zelfs maandelijkse staten voorhanden; ook de voorgaande jaren was geen financiële staat opgevraagd door de commissaris;
- De financiële staten waren zoals de voorgaande jaren ter beschikking gesteld van de commissaris volgens eenzelfde procedure en tijdschema; net zo min als de voorafgaande jaren waren hierover opmerkingen geformuleerd in het commissarisverslag;
- Te algemene bewoordingen bij de formulering van de opmerking over de tekortkomingen aan de interne controle binnen de onderneming;
- Er werd door de commissaris geen briefwisseling gericht aan de onderneming inzake de wijze en de timing van de financiële rapportering;
- Inzake de laattijdige aflevering van de jaarrekening stelt de klachtneerlegger letterlijk "Wij hebben vastgesteld dat u, rekening houdend met het belang dat u publiekelijk hecht aan de wettelijke termijnen, geen zogenaamd "verslag van niet-bevin-

ding" heeft opgesteld (omdat de algemene vergadering diende door te gaan op 20 maart 2007 diende een maand eerder de jaarrekening ter beschikking te worden gesteld van de commissaris terwijl zij pas op 30 maart 2007 werd overgemaakt aan de commissaris);

- De vermelding van de overtreding van verscheidene artikelen van het Wetboek van vennootschappen, van het Wetboek van inkomstenbelasting en van de statuten, verontrust de afgevaardigde-bestuurder en deze stelt letterlijk "De blote melding van deze reeks overtredingen, waarvan de inhoud slechts na onderzoek bekend zal zijn aan derden, geeft de indruk van een courante overtreding van wetsartikelen door de vennootschap", voor de klachtneerlegger is het bijvoorbeeld onduidelijk welke inhoudelijke tekortkomingen er zouden kunnen vastgesteld zijn aan het jaarverslag;
- De klachtgever vraagt zich af of de vermelding van een tikfout, namelijk 2006 in plaats van 2007, een toegevoegde waarde heeft voor de verslaggeving.

De heer [X] stelde dat een voorziening werd geboekt van 1.831.648 euro aan inkomende facturen gedateerd 10 oktober 2006 tot 31 december 2006, geboekt na de aanvang van het nieuwe boekjaar. Als commissaris kreeg de heer [X] hier pas bericht van op 24 januari 2007 toen hij zijn controlewerkzaamheden reeds had afgesloten.

Door deze boekingen van inkomende facturen werd de winst van het vermelde boekjaar omgezet in een verlies.

Door de gebrekkig functionerende procedures inzake interne controle voelde de heer [X] zich genoodzaakt om volgende formulering te vermelden: "Wij dienen echter te vermelden dat:

- de interne controleprocedures dienen te worden geformaliseerd en verbeterd.

- de artikelen 96, 143, 553, 555 en 608 van het Wetboek van vennootschappen en artikel 26 van de statuten werden niet nageleefd.
- naar ons oordeel werd artikel 26 WIB overschreden."

Op 10 april 2007 werd BVBA (...) benoemd tot nieuwe commissaris in opvolging van de heer [X]. Bedrijfsrevisor (...), vertegenwoordiger van BVBA (...) vroeg verantwoording en uitleg aan de heer [X] die niet reageerde.

Het opvolgingsconflict werd afzonderlijk behandeld door de Raad via een injunctie aan bedrijfsrevisor [X], gevolgd door een tuchtverwijzing omdat hij onvoldoende gevolg had gegeven aan de opgelegde injunctie.

Na de klacht van N.V. [A] werd een plaatsbezoek georganiseerd op het kantoor van de heer [X] met het oog op het doornemen van zijn werkdossiers en het beantwoorden van vragen.

De antwoorden – ook in latere briefwisseling – voldeden niet, doch in een laatste aangetekende brief van 28 juni 2009 werden de gevraagde preciseringen verschaft aan de Commissie van Toezicht.

Met betrekking tot de onderzoeksverrichtingen ging men er aldus van uit dat de heer [X] laattijdig en naast de kwestie heeft geantwoord en met betrekking tot de uitvoering van het commissarismandaat weerhield men de volgende elementen:

- verwijzingen naar een jaarverslag waarover bedrijfsrevisor [X] niet beschikte en dat evenmin werd neergelegd met de jaarrekening eindigend per 30 september 2006;
- het ten onrechte opnemen van een toelichtende paragraaf in zijn commissarisverslag over het boekjaar eindigend 30 september 2006.

Daarenboven acht men de toelichting onduidelijk geformuleerd, gebaseerd op onvoldoende controlewerkzaamheden en niet in over-

eenstemming met de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag. De toelichtende paragraaf heeft betrekking op hogervermelde facturen ten bedrage van 1.831.648 €.

De feitelijk noodzakelijke reactie op deze nieuwe gegevens had moeten zijn dat de bijkomende voorziening voor inkomende facturen verantwoord was waardoor er op dit gebied een goedkeurende verklaring kon afgeleverd worden of dat hij een fout van materieel belang had vastgesteld en bijgevolg een voorbehoud in het commissarisverslag diende te worden vermeld of mogelijk zelfs een afkeurende verklaring, ofwel dat hij na controle geen uitspraak kon doen over deze voorziening voor inkomende facturen en bijgevolg een onthoudende verklaring diende afgeleverd te worden.

Dit alles gebeurde niet, ten gevolge waarvan de Raad volhardt in haar stelling dat hogervermelde tekortkomingen en inbreuken als bewezen moeten worden beschouwd.

Standpunten van de verdediging

De heer [X] begrijpt dat de Raad hem verwijt laattijdig en naast de kwestie te hebben geantwoord op de briefwisseling van het IBR. Hij zou "niet voluit hebben meegewerkt aan de onderzoekswerkzaamheden en aan het in staat stellen van het dossier".

De heer [X] meent in eer en geweten te kunnen stellen dat hij de onderzoekswerkzaamheden en het in staat stellen van het dossier niet heeft tegengewerkt, noch de waardigheid van het beroep in het gedrang heeft gebracht of ooit dergelijk intentie heeft gehad.

Met betrekking tot de uitvoering van het commissarismandaat wijst de heer [X] elke schending van artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen af zoals de Raad stelt doordat werd nagelaten aan te geven dat er geen jaarverslag werd verstrekt of dan toch wel werd nagelaten te vermelden

welke informatie precies ontbrak in het jaarverslag.

Volgens artikel 144,6° van het Wetboek van vennootschappen moet het commissarisverslag bevatten: "een vermelding die aangeeft of het jaarverslag de door de artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening voor hetzelfde boekjaar".

Paragraaf 3.10 van de Algemene Controlenormen stelt: "Het verslag van de revisor over de (geconsolideerde) jaarrekening zal eveneens een vermelding bevatten die aangeeft dat het jaarverslag de door de artikelen 96 of 119 van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen behandelt en in overeenstemming is met de geconsolideerde jaarrekening voor hetzelfde boekjaar."

De heer [X] onderlijnt met klem dat hij nooit heeft gezegd dat hij het jaarverslag nooit heeft gezien of nooit heeft gecontroleerd en verwijst naar zijn reactie: "Ik heb inderdaad van de Raad van Bestuur geen jaarverslag ontvangen conform artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen. Er werd ook met de jaarrekening geen jaarverslag gepubliceerd, wel notulen van de Raad van Bestuur".

De heer [X] verwijst eveneens naar zijn commissarisverslag en management letter van 6 april 2007 aan de Raad van Bestuur van [A].

Omdat hij geen gecorrigeerd jaarverslag ontving vermeldde de heer [X] in zijn commissarisverslag van 9 april 2007 dat het jaarverslag niet in overeenstemming was met artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen. Hij geeft toe niet te hebben vermeld welke inlichtingen precies ontbraken en zal hier in de toekomst meer aandacht aan besteden. Met betrekking tot de toelichtende paragraaf inzake gebrekkige interne controle zoals vermeld in het commissarisverslag en de beweerde inbreuk op de paragrafen 2.5, 2.5.3 en 2.3 van de algemene controlenormen, kan de heer [X] niet akkoord gaan met het standpunt van de Raad dat hij na

de beëindiging van zijn werkzaamheden nagelaten had om aangaande de economische onderbouw van dit belangrijk bedrag aan facturen de nodige controlewerkzaamheden uit te voeren, die hem konden toestaan een gefundeerd oordeel uit te brengen over de jaarrekening die afsloot per 30 september 2006. Dit tekort aan controlewerkzaamheden zou volgens de Raad een schending uitmaken van paragrafen 2.5 en 2.5.3 van de Algemene Controlenormen.

De motivering waarom hier geen specifieke en aangepaste controlewerkzaamheden dienden te worden uitgevoerd, zou eveneens ontbreken. Dit zou volgens de Raad een schending uitmaken van paragraaf 2.3 van de Algemene Controlenormen.

De heer [X] benadrukt wel substantiële controles te hebben uitgevoerd als alternatief voor de gebrekkige interne controle.

Op 23 december 2006 overhandigde hij, na het uitvoeren van deze substantiële controles, aan de N.V. [A] een overzicht van de door te voeren correctieboekingen (stuk 1 a en b). Voor de correctieboeking met volgnummer 16 (voor een totaalbedrag van 1.344.504,13 EUR) moesten nog de facturen en de onderliggende verantwoordingsstukken worden overgemaakt.

Er werd beloofd om die stukken mee te delen. De facturen werden slechts ontvangen op 24 januari 2007, doch zonder onderliggende verantwoordingsstukken.

Bij nazicht van deze facturen bleek dat een aantal van deze facturen dateerden van vóór het beëindigen van de controlewerkzaamheden door de heer [X] (meer bepaald van 10 oktober 2006, 16 oktober 2006, 17 oktober 2006, 30 oktober 2006 en 3 november 2006) (vóór 26 december 2006). Dit wekte verwondering op, vermits bij het beëindigen van de controlewerkzaamheden op 26 december 2006 uitdrukkelijk aan de heer [X] was meegedeeld dat de betreffende facturen toen nog niet ontvangen waren.

Vermits de verantwoordingsstukken nog steeds uitbleven, voegde de heer [X] een punt 11 toe aan zijn management letter van 6 april 2007 waarin de vraag werd gesteld of de facturen de toetsing van het "at arm's length principe" wel konden doorstaan.

De betrokkene beklemtoont aldus alles te hebben gedaan wat in zijn macht lag om zijn controlewerkzaamheden naar behoren uit te voeren.

Wat betreft de toelichtende paragraaf inzake de gebrekkige interne controle, zoals vermeld in het commissarisverslag en de beweerde inbreuk op de paragrafen 3.6.1, 3.6.2 en 3.7.2 van de Algemene controlenormen.

De heer [X] gaat ervan uit dat deze tenlastelegging eveneens betrekking heeft op de verwijzing naar de interne controle bij N.V. [A].

Volgens de Raad was de toelichtende paragraaf geenszins gepast. Deze opmerking in het verslag van 9 april 2007 had betrekking op de vragen die gerezen waren bij bepaalde facturen waaruit zwakheden en gebreken werden afgeleid in de interne controle van N.V. [A].

De heer [X] vond in eer en geweten dat hij dit niet zonder meer onopgemerkt kon laten, vooral gelet op het feit dat dit toch betekenisvolle bedragen betrof.

Anderzijds was hij op dat ogenblik echter de mening toegedaan dat deze feiten niet van aard waren om een verklaring met voorbehoud of een afkeurende verklaring te rechtvaardigen.

Er waren ook een aantal omstandigheden die hem op dat ogenblik in deze overtuiging sterkten. Het was immers het eerste jaar sedert de aanstelling als commissaris van de N.V. [A] dat dergelijke zwakheden in de interne controle werden vastgesteld. Bovendien had er binnen de N.V. [A] net een bestuurswissel plaatsgevonden en er was een nieuwe externe accountant aangesteld.

In die omstandigheden werd er voor geopteerd een opmerking op

te nemen in een toelichtende paragraaf in het commissarisverslag. Naar mening van de heer [X] volstond dit, omdat de vastgestelde elementen op basis van de toen gekende gegevens geen voorbehoud rechtvaardigden en deze elementen werden opgevangen door alternatieve controleprocedures die werden uitgevoerd.

In het commissarisverslag werd tevens melding gemaakt van een inbreuk op artikel 26 WIB 1992. Dit betreft opnieuw de facturen die hoger, onder III.2 al aan bod kwamen. Volgens de Raad werden de controlewerkzaamheden die enige zekerheid hadden kunnen bieden aangaande de economische onderbouw van de facturen (en, daaruit voortvloeiend, de mogelijke fiscale problemen indien de facturen zouden verworpen worden), niet uitgevoerd en ging de betrokkene er dan ook – volgens de Raad – ten onrechte van uit dat er een fiscale overtreding was.

De geïsoleerde vermelding van een fiscale inbreuk in het commissarisverslag werd "volkomen ongeschikt, onaangepast en overbodig" genoemd omdat de commissaris zich aldus uitspreekt over een materie die niet wordt beoogd door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen. Dit zou een schending uitmaken van vermeld artikel, wat met klem wordt betwist door de heer [X], aangezien hij alle mogelijke inspanningen deed om zekerheid te verkrijgen omtrent de kwestieuze facturen en het fiscaal risico hieraan verbonden.

Aangezien hij echter geen inzage kreeg in de nodige verantwoordingsstukken, doch hij ook geen fiscale berekening kon maken van de gevolgen bij een eventuele niet-aanvaarding door de fiscale administratie van de facturen, kon hij niet veel meer doen dan een vermelding van een inbreuk op artikel 26 WIB 1992. Betrokkene besluit dan ook dat er geen inbreuk is op de wettelijke en reglementaire bepalingen, of op de normen van het IBR en evenmin op artikel 2

van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.

Beoordeling door de Tuchtcommissie na advies van de vertegenwoordiger van de Raad

Alhoewel het onderzoek reeds gedurende vele maanden liep kwamen er nog steeds geen duidelijke antwoorden. Het ligt voor de hand dat dergelijk gegeven al vlug wordt beschouwd als gebrek aan medewerking, zeker als het om een bedrijfsrevisor gaat met jarenlange ervaring en vakkennis.

Tevens kreeg men bij het onderzoek de indruk dat men aan het lijntje werd gehouden toen men bijvoorbeeld geen jaarverslag te zien kreeg.

Het commissarisverslag was gewoon verkeerd geconcipieerd door gebrek aan afkeuring of voorbehoud.

De enkele opmerking van de vage toelichtende paragraaf was ronduit onvoldoende.

Het is mogelijk dat dit alles in de hand werd gewerkt door de wisseling van bestuur en manke medewerking van het management.

Er wordt evenwel geen sluitend bewijs geleverd dat het management

inderdaad over de gehele lijn weigerde mee te werken.

Dit alles neemt niet weg dat de toelichtende paragraaf onvoldoende was, onterecht en op de verkeerde plaats werd geïncorporeerd in het verslag.

Wat op papier werd gezet was niet het meest adequate. Er werd een gebrekkige methodiek toegepast wat een louter technische fout uitmaakt. De tenlasteleggingen lastens de heer [X] dienen aldus als bewezen en weerhouden te worden beschouwd.

Bij de toepassing van de sanctie houdt de Tuchtcommissie rekening met:

- het feit dat de betrokkene reeds eerder sancties heeft opgelopen;
- het feit dat sommige tenlasteleggingen vergelijkbaar zijn en er op enkele vlakken aldus geen verbetering optreedt;
- de tekortkomingen eerder van technische en formele aard zijn en niet onmiddellijk aantonen dat er sprake kan zijn van kwade trouw of totaal gebrek aan vakkennis;
- het feit dat er geen bewijs werd geleverd van schade bij N.V. [A];

- het feit dat de betrokkene wel over de vereiste technische kennis beschikt, maar inschattingfouten maakte;

- het feit dat betrokkene begrijpt wat de hem aangewreven fouten zijn, doch in eer en geweten stelt dat hij – toen hij met de situatie werd geconfronteerd en vlug beslissingen moest nemen – meende voor de beste oplossing te hebben geopteerd.

OM DEZE REDENEN,

DE TUCHTCOMMISSIE,

Recht sprekend in aanwezigheid van de heer [X] en aldus op tegenspraak.

Verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en gegrond en acht de tenlasteleggingen bewezen.

Legt de heer [X] als tuchtsanctie een schorsing op van twee weken.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 6 april 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacquainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)"

0416/11/N

Tuchtcommissie van 14 juni 2011 (definitieve beslissing)

- Inbreuk op paragraaf 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 en 3.15 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controle-opdracht;
- Inbreuk op paragraaf 3 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag;
- Inbreuken op de controlenorm "controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening"
- Inbreuken op de wet van 11 januari 1993.
- Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming
- Inbreuken op de artikelen 2 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994

"(...)

In de zaak met dossiernummer
0416/11/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer [X], bedrijfsrevisor sedert 12 december 1984 en ingeschreven op het openbaar register van de bedrijfsrevisoren onder het nummer A(...), met als woonplaats (...), en zijn activiteit als bedrijfsrevisor uitoefenend in het kader van de Burgerlijke BVBA [X] met maatschappelijke zetel te

(...), vennootschap ingeschreven onder het nummer B(...).

Gelet op het verslag van de Raad aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling d.d. 2 april 2010.

Gelet op de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling d.d. 20 december 2010 tot doorverwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van deze beslissing aan de Raad van het IBR en de heer [X] per aangetekend schrijven van 20 september 2010.

Gelet op de oproeping aan de heer [X] om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 16 maart 2011 per aangetekende brief van 27 januari 2011.

Gelet op de brief van 27 januari 2011 waarbij de Raad van het IBR op de hoogte werd gebracht van de zitting van 16 maart 2011.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde en aan de Tuchtcommissie meegedeelde dossier.

Verslag van 2 april 2010 van de Raad van het IBR in de zaak met nummer 416/11/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag van de Raad aan de KVI volgende inbreuken worden ten laste gelegd:

I. Inbreuken op de normen en aanbevelingen

A. Inbreuk op paragraaf 2.1. van de algemene controlenormen

inzake de uitvoering van een controleopdracht;

B. Inbreuk op paragraaf 2.2. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;

C. Inbreuk op paragraaf 2.3. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;

D. Inbreuk op paragraaf 2.4. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;

E. Inbreuk op paragraaf 3. van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag;

F. Inbreuk op paragraaf 3.15 van de algemene controlenormen

II. Inbreuken op de controlenorm "controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening"

III. Inbreuken op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

IV. Inbreuken op de norm met betrekking tot de permanente vorming

V. Inbreuken op de artikelen 2 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Rechtspleging

Betrokkene werd bij aangetekende brief van 27 januari 2011 uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen.

Voor de Raad van het IBR is de heer (...) verschenen en werd hij gehoord.

De [X] voerde schriftelijk verweer en verscheen ter zitting in persoon, bijgestaan door zijn raadsman, meester (...).

Feiten en standpunten van de Raad

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in de vervroegde kwaliteitscontrole die, in overeenstemming met de Normen inzake de kwaliteitscontrole van 9 september 2008, op 19 december 2008 door inspecteur (...) bij bedrijfsrevisor [X] werd uitgevoerd.

Ter gelegenheid van de vervroegde kwaliteitscontrole 2006 heeft de aangeduide revisor (...) een reeks gebreken vastgesteld.

Daarenboven werd beslist om in 2008 opnieuw een vervroegde kwaliteitscontrole te organiseren die aanleiding gaf tot een geschreven verslag d.d. 19 januari 2009 van inspecteur (...) die wat de beschrijving en algemene beoordeling van het kantoor betreft, verwijst naar de volgende vaststellingen:

- Geen identificatiebewijs in de dossiers aanwezig in het kader van de anti-witwaswetgeving. Een controleprogramma anti-witwas zal vanaf de controles per 31 december 2008 worden gebruikt;
- De Norm inzake permanente vorming wordt niet nageleefd;
- Een formele neerslag van de risico-analyse is niet aanwezig in de mandaatdossiers. Voor de controle van de jaarrekeningen per 31 december 2008 wordt met de auditsoftware Caseware gestart.

Wat de controle van het mandaatdossier betreft wordt vermeld:

- Het ereloon van de commissaris werd niet door de algemene vergadering vastgesteld. De toelichting bij de jaarrekening per 30 september 2007 maakt op Vol 5.15 geen melding van de erelonen;

- Een verfijning en aanpassing van het werkprogramma lijkt opportuun;
- Het auditdossier bevat een gedeeltelijke beschrijving van één cyclus van de interne controle, doch geen evaluatie van deze cyclus (zwakten/sterktes);
- Geen documentatie nazicht toelichting en sociale balans;
- Geen werkprogramma noch documentatie van eventuele werkzaamheden voor nazicht van het jaarverslag;
- Oud model van commissarisverslag (versie van toepassing tot 31/12/2006) gebruikt.
- Onvoldoende aantal detailtesten op resultatenrekening.

Met betrekking tot de controle van een dossier inzake een wettelijke opdracht wordt opgemerkt dat bij nazicht van een dossier inzake het controleverslag van een inbreng in natura dat er geen schriftelijke toelating voor de overdracht bekomen werd van de kredietverlener (autofinanciering).

De volgende gebreken werden vervolgens weerhouden door de Commissie kwaliteitscontrole.

- Het ereloon in het gecontroleerde commissarismandaat werd niet vastgesteld door de algemene vergadering noch vermeld in de toelichting bij de jaarrekening per 30 september 2007 en geen weerslag hiervan in het commissarisverslag;
- Geen aangepast werkprogramma, enkel een standaardprogramma voor de balansrubrieken en niet voor de resultatenrekening, toelichting, sociale balans en jaarverslag;
- Interne controle: enkel een onvolledige beschrijving van één cyclus in permanent dossier (slechts één walk through test en geen evaluatie van sterke en zwakke punten). De administratie is nochtans sterk geïnformatiseerd. Het betreft een onderneming in de sector van de speelautomaten met 13,5 mio

EUR omzet en 36 voltijdse equivalenten;

- Onvoldoende substantieve testen, rekening houdend met de vastgestelde tekortkomingen op het vlak van de evaluatie van de interne controle, onder meer:
 - Geen alternatieve procedures uitgevoerd op niet-antwoorden van klanten saldoconfirmaties;
 - Geen cut-off testen op verkopen, debiteuren;
 - Geen bewijs van controle op de afschrijvingen op materiële vaste activa;
- Geen documentatie nazicht toelichting en sociale balans;
- Onvoldoende aantal detailtesten op resultatenrekening, enkel vergelijking met vorig jaar en audit/detaillering van belangrijkste rubrieken;
- Geen documentatie van eventuele werkzaamheden inzake nazicht jaarverslag. Het jaarverslag werd bovendien niet neergelegd¹;
- Oud model van commissarisverslag (versie van toepassing tot 31/12/2006) gebruikt.

Tevens werd met betrekking tot de controlenorm controle van het jaarverslag over de geconsolideerde jaarrekening d.d. 15 december 2006 van toepassing voor controles van jaarverslagen met betrekking tot boekjaren afgesloten op of na 31 december 2006 vastgesteld dat voor N.V. (...) geen jaarverslag werd neergelegd voor 2007 en ook niet voor 2008, alhoewel dat verslag volledig bleek te zijn.

Sinds de inwerkingtreding op 25 oktober 1998 van de wet van 10 augustus 1998 tot wijziging van de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, zijn nieuwe beroepen, waaronder het beroep van bedrijfsrevisor, onderworpen aan

¹ Ook het jaarverslag over het boekjaar 2008 werd niet neergelegd (stuk 12).

de verplichting om verrichtingen, die mogelijk in verband staan met witwassen van geld, te melden aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking.

De bedrijfsrevisoren dienen hun cliënten en de lasthebbers van hun cliënten te identificeren en hun identiteit te controleren aan de hand van een bewijsstuk waarvan een afschrift wordt genomen op papier of op elektronische drager in de gevallen vermeld onder artikel 4 van de Wet van 11 januari 1993.

Bovendien dienen de bedrijfsrevisoren gedurende ten minste vijf jaar na het beëindigen van de relaties met hun cliënten, op welke informatiedrager dan ook, een afschrift van het bewijsstuk, dat voor de identificatie heeft gediend, te bewaren (artikel 7 van de Wet van 11 januari 1993).

De inspecteur stelde in zijn eindverslag dat de vereiste identificatiegegevens niet in de commissarisdossiers aanwezig zijn en dat pas vanaf de controles over de jaarrekeningen afgesloten per 31 december 2008 een werkprogramma zal worden gebruikt (stuk 4). Bedrijfsrevisor [X] heeft inzake deze vaststellingen geen opmerking geformuleerd.

De Raad is van oordeel dat bedrijfsrevisor de bovenvermelde bepalingen van de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, geschonden heeft.

Er werden ook inbreuken vastgesteld op de norm met betrekking tot de permanente vorming en een gebrek aan inzet om hieraan te verhelpen na aanmaning.

Verweer van de betrokkene

Met betrekking tot het ontbreken van een aan het mandaatdossier aangepast werkprogramma stelt de [X] dat er wel degelijk een specifiek programma bestond en dat vanaf het boekjaar 2008 voor

de mandaatdossiers het controleprogramma "Caseware" in gebruik werd genomen, wat een aanzienlijke verbetering moet vormen.

Met betrekking tot het onvoldoende documenteren van de uitgevoerde controlewerkzaamheden stelt de betrokkene dat de tenlastelegging zeker niet gegrond is wat de materiële activa betreft en verwijst hij naar stuk 9 van het dossier van de Raad, p. 4/5, alinea 7.

"De hoofdwerkpapieren van de resultatenrekening (kopie in dossier P.H.V.) vermelden specifiek de actiepunten met opgave van de overeenstemmende werkpapieren.

Op de verzamelwerkpapieren van de resultatenrekeningen per klasse verwijzen de genoteerde referenties naar detailtesten.

Ondergetekende is van mening dat de uitgevoerde screening volstaat om de rechtmatigheid, redelijkheid, classificatie en afgrenzing, kortom getrouw beeld binnen de grenzen van de materialiteit, van de resultatenrekening te ondersteunen."

Met betrekking tot de schending van de verplichting om voldoende substantieve testen te doen acht de betrokkene de tenlastelegging gemotiveerd betwist en tevens aangedikt en opgeschroefd. Met betrekking tot de schending van de normen inzake onderzoek en rapportering over de interne controle voert de betrokkene uitvoerig verweer. Terzake dient uitdrukkelijk te worden verwezen naar de inhoud van zijn verweerschrift op pagina's 4, 5 en 6 waarvan de argumentatie als volledig herhaald dient te worden beschouwd. Hij komt dan ook tot het besluit dat de "verzwarende factor" die de Raad ontwaart "omdat de gecontroleerde onderneming sterk geïnformatiseerd is, hetgeen de noodzaak voor een grondige analyse en testing van de administratieve organisatie verhoogt" om dezelfde reden ten onrechte wordt ingeroepen, en berust op gebrekkig inzicht.

Met betrekking tot de schending van de verplichting om het model van commissarisverslag opgelegd

door het IBR te gebruiken, geeft de betrokkene schuld toe, kondigt verbetering aan, doch benadrukt het gebrek aan concreet belang voor het onderzochte mandaatdossier.

Betrokkene geeft ook toe geen jaarverslag te hebben neergelegd over het boekjaar eindigend per 30 september 2007 en de niet-vermelding van zijn erelonen.

Verbetering wordt aangekondigd.

Met betrekking tot de schending van de controlenorm inzake het jaarverslag over de jaarrekening wordt verwezen naar het feit dat niet zou zijn gebleken dat de [X] een werkprogramma heeft gebruikt om de overeenstemming na te gaan tussen de onderzochte jaarrekening enerzijds en het daarop betrekking hebbende jaarverslag anderzijds om eventuele inconsistenties op te sporen.

Hij liet onmiddellijk opmerken dat zijn kantoor beschikte over een standaard controleprogramma en deelde dit mee.

Bij de vergadering met de Commissie kwaliteitscontrole liet de betrokkene de Commissie acteren dat het omstreden jaarverslag wel degelijk volledig was.

Hij acht deze betichting dan ook een "form over substance" benadering waarbij de nadruk niet ligt op de grond van de zaak, maar op de beschikbaarheid van de juiste afpuntingslijsten.

Met betrekking tot de beweerde schending van de witwasregels.

Onder deze tenlastelegging wordt gerefereerd naar de vaststelling dat er niet in alle dossiers van commissarismandaten copies van de identiteitskaarten van de bestuurders van de vennootschappen aanwezig bleken te zijn, en naar de vaststelling dat er geen specifiek werkprogramma inzake anti-witwaswet werd gebruikt.

Tijdens het onderhoud met de Commissie Kwaliteitscontrole op 29 mei 2009 heeft de [X] aangegeven dat alle identificatiegegevens van de bestuurders sinds jaar

en dag berusten in het permanent dossier, en dus wel degelijk op het kantoor voorhanden waren. De Commissie heeft dat volgens betrokkene aanvaard, zodanig dat dit gegeven NIET verder ter sprake is gekomen in het verslag.

Daarenboven wordt benadrukt dat betrokkene de twee bestuurders reeds meer dan 20 jaar professioneel kent.

Hij benadrukt tevens reeds sedert eind 2008 het Kluwer controleprogramma te gebruiken inzake witwas en de implementatie ondertussen te hebben doorgevoerd.

Met betrekking tot de permanente vorming belooft de [X] verbetering en wijst op een inhaalbeweging, tzt. 153 uur opleiding, waarvan 102 uur IBR opleiding.

De betrokkene acht globaal gezien de artikelen 2 en 7 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 dan ook niet geschonden.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

De [X] stelt zich nog steeds bereidwillig op en werkt mee.

Verbeteringen zijn merkbaar, doch trager dan gewenst. De werkwijze is geëvolueerd, doch nog niet voldoende. De vernieuwingen en aangepaste werkwijze worden niet vlot genoeg geïmplementeerd.

Door de nu gevolgde opleidingen zal de [X] hier zonder twijfel herhaaldelijk op gewezen worden.

Het is niet de eerste maal dat de aanpassing aan de normen niet soepel genoeg verloopt (zie tuchtsanctie 8 april 2008). Met aandrang dient betrokkene er thans op gewezen te worden dat interne controle, documentatie van werkzaamheden, implementatie van nieuwe werkwijzen en werkprogramma's beter dient te gebeuren.

OM DEZE REDENEN,
DE TUCHTCOMMISSIE,

Recht sprekend op tegenspraak

Verklaart de tuchtvordering tegen de heer [X] ontvankelijk en acht de tenlastelegging bewezen.

Legt de heer [X] als tuchtsanctie een schorsing op van één week.

Aldus ondertekend te Brussel door de leden van de Tuchtcommissie in toepassing van artikel 782bis van het Gerechtelijk Wetboek;

(...)

Aldus uitgesproken in de openbare zitting van 14 juni 2011 door de Voorzitter van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie in toepassing van artikel 782bis, eerste alinea, van het Gerechtelijk Wetboek;

(...)"

0418/11/N

Tuchtcommissie van 14 juni 2011 (definitieve beslissing)

- *Inbreuk op paragrafen 2.1, 2.2 en 2.4. van de algemene controle-normen inzake de uitvoering van een controle-opdracht;*
- *Inbreuk op paragrafen 3. en 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag;*
- *Inbreuk op de artikelen 1 en 6 van de norm met betrekking tot permanente vorming.*
- *Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.*

“(…)

In de zaak met dossiernummer
0418/11/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer [X], bedrijfsrevisor sinds 1993 en ingeschreven op het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...), met als woonplaats (...), en zijn activiteit als bedrijfsrevisor uitoefenend in het kader van de Burgerlijke BVBA [X] met maatschappelijke zetel (...), vennootschap ingeschreven onder het nummer B(...).

Gelet op het verslag van de Raad aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling d.d. 3 september 2010.

Gelet op de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling d.d. 26 januari 2011 tot doorverwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van deze beslissing aan de Raad van het IBR en de heer [X] per aangetekend schrijven van 27 januari 2011.

Gelet op de oproeping aan de heer [X] om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 6 april 2011 per aangetekende brief van 10 februari 2011.

Gelet op de brief van 10 februari 2011 waarbij de Raad van het IBR op de hoogte werd gebracht van de zitting van 6 april 2011.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde en aan de Tuchtcommissie meegeede dossier.

Verslag van 3 september 2010 van de Raad van het IBR in de zaak met nummer 418/11/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag van de Raad aan de KVI volgende inbreuken worden ten laste gelegd:

A. Inbreuken op de normen en aanbevelingen

1. Inbreuk op paragraaf 2.1. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;
2. Inbreuk op paragraaf 2.2. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;

3. Inbreuk op paragraaf 2.4. van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht;

4. Inbreuk op paragraaf 3. van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag;

5. Inbreuk op paragraaf 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag

B. Inbreuk op de artikelen 1 en 6 van de norm met betrekking tot permanente vorming. Inbreuken op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Rechtspleging

Betrokkene werd bij aangetekende brief van 10 februari 2011 uitgenodigd om voor de Tuchtcommissie te verschijnen.

Voor de Raad van het IBR is de heer (...) verschenen en werd hij gehoord.

De heer [X] voerde schriftelijk verweer en verscheen ter zitting in persoon, bijgestaan door zijn raadsman, meester (...) loco meester (...).

Feiten en standpunten van de Raad

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in een kwaliteitscontrole die, in overeenstemming met de IBR normen voor kwaliteitscontrole van 15 september 2008, in november 2008 is uitgevoerd bij bedrijfsrevisor [X] door inspecteur (...).

Ter gelegenheid van de vervroegde kwaliteitscontrole 2005 heeft de aangeduide revisor (...) een reeks opmerkingen gemaakt. De kwaliteitscontrole 2008 over boekjaar 2007 heeft aanleiding gegeven tot een geschreven verslag d.d. 17 december 2008 vanwege de inspecteur dat door betrokkene voor akkoord werd ondertekend.

Er werden de volgende vaststellingen gemaakt:

A. Wat de werking en organisatie van het kantoor betreft:

- De betrokkene is lid van IBR, IAB en BIBF

Niettegenstaande dat er diverse diensten worden verstrekt, beschikt het kantoor niet over procedures die de onafhankelijkheid waarborgen en evenmin over een tabel interprofessionele relaties. De bedrijfsrevisor heeft verklaard dat er geen verboden diensten werden geleverd;

- De voor audit geregistreerde uren in het programma V. CALC komen niet overeen met de werkelijk gepresteerde uren;
- 35 % van de ontvangen erelonen hebben betrekking op gelieerde vennootschappen.

B. Wat de controle van het mandaatdossier betreft:

- Geen schriftelijke weerslag van een formele risico-analyse en onafhankelijkheids-onderzoek terug te vinden in het dossier;
- In het jaardossier ontbreekt schriftelijke documentatie met betrekking tot interne controle, audit risico's, materialiteit, schriftelijke validatie van de bekomen antwoorden op de controle vragenlijst met betrekking tot de liquide middelen;
- Uitgevoerd analytisch nazicht is niet schriftelijk gedocumenteerd;
- Erelonen van de commissaris niet in de toelichting bij de jaarrekening opgenomen;
- Commissarisverslag stemt niet overeen met de algemene controlenormen;

- Aantal gepresteerde uren lager dan voorgeschreven volgens Grille Stassin.

Bij nazicht van het verslag van de inspecteur werd door de verslaggever vastgesteld dat er onvoldoende werd tegemoetgekomen aan de opmerkingen die naar aanleiding van de vervroegde kwaliteitscontrole 2005 werden gemaakt.

Dit werd herhaald op 29 april 2009 tijdens een onderhoud met een delegatie van de Commissie kwaliteitscontrole.

De vaststellingen die ter gelegenheid van deze kwaliteitscontrole werden gemaakt, bevestigden grotendeels de vaststellingen van de vervroegde kwaliteitscontrole 2005.

Verweer van de betrokkene

Met betrekking tot de inbreuk op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht

De heer [X] stelt dat hij wel degelijk zijn werkprogramma had aangepast aan de controleopdracht op basis van de specifieke eigenschappen van de entiteit.

Er werd gekozen voor een substantieve auditaanpak, gezamenlijk ingevulde controlevragenlijst, rationele analyses, analytisch nazicht van de balans en resultatenrekeningen, opgemaakte leadschedules, standaardwerkprogramma's, enz.

Volgens betrokkene was er dus hoogstens gebrek aan voldoende formalisatie van de risicoanalyse en werd er een degelijk aangepast werkprogramma opgesteld, doch onvoldoende gedetailleerd op papier gezet. Betrokkene acht paragraaf 2.1 dan ook niet overtreden.

Met betrekking tot paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht

De heer [X] stelt dat de hem verweten onvoldoende documentatie niet nodig was voor het inhoudelijk correct uitvoeren van de opdrachten en in elk geval werd

geremedieerd door de aankoop en implementatie van het software pakket "Audit Automation" dat een volledig geïntegreerde aanpak en risk-assessment voorziet.

Met betrekking tot de inbreuk op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht

In concreto wordt de heer [X] verweten dat zijn dossiers geen aantekeningen bevatten omtrent de uitgevoerde werkzaamheden inzake de kwaliteit van de interne controle en de analyse van het controlerisico.

Betrokkene verwijst naar de aanbeveling van 5 januari 1993 die geen specifieke werkwijze oplegt.

Hij stelt de interne controlemechanismen van de entiteit gecontroleerd te hebben via persoonlijke contacten. Deze werkwijze was aangewezen en om diezelfde reden werd gekozen voor een rotationele controle van de interne controlemechanismen. Met dit alles werd rekening gehouden in het eindverslag. Het enige verwijt is dat er onvoldoende aantekeningen zijn in het dossier met betrekking tot dit onderzoek van de interne controle. Volgens betrokkene legt paragraaf 2.4 echter niet uitdrukkelijk de verplichting op voor het maken van aantekeningen zodat er hoogstens sprake kan zijn van inbreuk op paragraaf 2.2.

Met betrekking tot de inbreuk op paragraaf 3 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag

Er werd inderdaad een "oud" model van jaarrekening gebruikt. Het nieuwe model voegde twee alinea's toe. Dit had echter geen inhoudelijke consequenties voor de uitgevoerde controletaken of het verslag zelf.

Met betrekking tot de inbreuk op paragraaf 3.14 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag

De erelonen als commissaris werden niet in de toelichting bij de jaarrekening gepubliceerd en deze

tekortkoming op de vennootschapswetgeving werd niet in het verslag vermeld.

De publicatie van de jaarrekening valt echter (mét bijlagen) niet onder de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor, doch wel onder die van het bestuursorgaan.

Op het moment van de controle van het verslag was betrokkene nog niet op de hoogte van het feit dat de vennootschap zijn erelonen als commissaris nadien niet in de toelichting bij de jaarrekening had opgenomen en/of gepubliceerd.

Volgens betrokkene is er dus geen inbreuk op paragraaf 3.14 en/of artikel 144, 8° van het Wetboek van vennootschappen.

Met betrekking tot de inbreuken rond de permanente vorming

De heer [X] benadrukt dat hij de noodzaak tot bijscholing wel degelijk inziet en dat hij thans alle opgelegde normen respecteert en een grote inhaalbeweging heeft gerealiseerd (ten bewijze waarvan hij stuk 4 neerlegt).

De heer [X] legt tevens stuk 3 neer, zijnde een factuur waaruit duidelijk de aankoop blijkt van Accon Audit Automation (abonnement per jaar) en Accon Audit Belgian Master Pack (abonnement per jaar). Deze installatie werd aangekocht, geïnstalleerd en in werking gebracht zodat de ambachtelijke aanpak nu definitief tot het verleden behoort. Hij begrijpt ook dat alleen werken niet optimaal is en benadrukt dan ook dat er sedert 2009 een degelijke samenwerking werd georganiseerd. De heer [X]

neemt zelf het woord om te beklemtonen dat inderdaad 35 % van zijn inkomen als revisor van één vennootschap komt, doch dat dit slechts ± 15 % vormt van zijn volledig inkomen.

Daarenboven werd hij in die firma ontslagen na een dispuut over de herwaardering van de voorraadwaarde in verband met de jaarrekening.

Hij weigerde de jaarrekening te herroepen en werd daarna geconfronteerd met een niet-betaling van zijn erelonen, tenzij hij toch de wijziging zou doorvoeren. Hij gaf niet toe en werd prompt ontslagen om wettige redenen waarna een procedure volgde.

Dit alles doet de heer [X] ertoe besluiten dat hij evenmin inbreuken pleegde op de artikelen 2, 15 en 17 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

De heer [X] stelt zich nog steeds zeer bereidwillig op en werkt mee. Hij begrijpt de hem ten laste gelegde feiten en remedieerde daar waar nodig door de aangeboden opleidingen te volgen, werkpakketten te kopen, samenwerkingen in het leven te roepen en formalistischer te werken.

Als hij de onafhankelijkheidsregels schond door het te groot gedeelte van zijn inkomen als commissaris uit één firma te halen dan werd hieraan geremedieerd door het tussengekomen ontslag en dient men zich te realiseren dat dit commissarisereloon slechts een klein

onderdeel vormde van zijn globaal inkomen.

De onafhankelijkheid kwam nooit echt in het gedrang. De betrokkene gedroeg zich deontologisch en financieel onafhankelijk door tegen het bestuur in te gaan met zijn ontslag (én een procedure) tot gevolg. De heer [X] vertoont werkijsver en respect voor het maatschappelijk verkeer, maar leverde inderdaad onvoldoende "evidence of work".

En hier geldt de regel: "als het niet bewezen wordt, dan wordt verondersteld dat het niet gedaan werd".

Hij werd hiervoor reeds aangeklaagd en pas nu, na meerdere jaren, wordt er geremedieerd en meer nadruk gelegd op de formele papierweergave.

OM DEZE REDENEN,
DE TUCHTCOMMISSIE,

Recht sprekend op tegenspraak

Verklaart de tuchtvordering tegen de heer [X] ontvankelijk en acht de tenlastelegging bewezen.

Legt de heer [X] als tuchtsanctie een berisping op.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 14 juni 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)"

Tuchtcommissie - Openbare zitting van 20 september 2011 (beroep ingediend)

In de zaak met dossiernummer
409/10/(...)/N

Ref. KVI: (...)

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut, [A].

Tegen:

[B], bedrijfsrevisor, ingeschreven op het openbaar register van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...), wonende te (...) en beroepsactiviteit uitoefenend in (...), ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...) met maatschappelijke zetel te (...).

* * * * *

Gelet op de verslagen van de Raad aan de KVI van 2 juli 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van 6 december 2010 van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling om over te gaan tot verwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling per aangetekend schrijven aan [B] en de Raad van het IBR van 6 december 2010.

Gelet op de verzending van de originele beslissing en dossier van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling aan de Tuchtcommissie van 6 december 2010.

Gelet op de oproeping aan [B] met aangetekende brief van 17 december 2010 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 26 januari 2011.

Gelet op de voortzetting van de zaak op de zitting van 14 juni 2011 datum waarop de zaak in beraad werd genomen en voor uitspraak gesteld op 20 september 2011.

Verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad in de zaak met nummer 409/10/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag aan de Commissie van Toezicht aan de Raad volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste worden gelegd:

- I. Inbreuken op de onafhankelijkheidsreglementering
 - zie artikelen 2 en 3 KB 10 januari 1994
 - zie artikelen 6, 7, 9 KB 10 januari 1994
 - zie artikelen 14§1 Wet 22 juli 1953
- II. Uitoefening van een handelsactiviteit
 - zie artikel 13§2 Wet van 22 juli 1953
- III. Inbreuken op de algemene controlenormen
 - zie paragraaf 1.1. van de algemene controlenormen
- IV. Onwaardiggedrag
 - zie artikel 3 KB 10 januari 1994

Rechtspleging

De betrokkene is rechtsgeldig opgeroepen om voor de Tuchtcommissie te verschijnen bij schrijven van 17 december 2010.

Namens de Raad van het Instituut verscheen [A] die werd gehoord en werd bijgestaan door (...) welke een verweerschrift opstelde op 23 februari 2011 en een memorie van wederantwoord op 14 april 2011.

[B] verscheen persoonlijk en werd gehoord en werd bijgestaan door (...) die een verweerschrift opstelde op 31 januari 2011 en een antwoordverweerschrift op 9 maart 2011.

De feiten

Op 19 juni 2009 werd het IBR door de Bijzondere Belastinginspectie van (...) op de hoogte gebracht dat overeenkomstig artikel 63 van het Wetboek B.T.W. een plaatsbezoek bij bedrijfsrevisor [B] werd uitgevoerd.

Zij werden ontvangen door de broer van betrokkene, boekhouderfiscalist op een ander adres dan het professionele adres van de bedrijfsrevisor. Het ging om het feitelijke adres van 7 vennootschappen waarvan (...) zaakvoerder/bestuurder is en de bedrijfsrevisoren vennootschap.

Er werden kopies genomen van elektronische documenten en tevens papieren documenten meegenomen. Omwille van beweerd beroepsgeheim werden de documenten verzegeld.

Tevens werd vastgesteld dat de boekhouder en bedrijfsrevisor een

gemeenschappelijke server delen zonder bijzondere beveiligingen in verband met het beroepsgeheim.

Het voormelde onderzoek loopt naar verdachte transacties naar aanleiding van de sale and lease back operatie van verschillende gebouwen door de federale overheid aan de familie (...) opgericht in (...) door (...).

Terzake kan verwezen worden naar het verslag van de Raad van 2 juli 2010 waarin de uitgevoerde werkzaamheden terzake werden weergegeven (punten 5 tot en met 11).

Standpunten van de Raad

Gelet op de analyse van de feiten en de gedane vaststellingen kwam de Raad tot de volgende standpunten:

- 1) Het feitelijke kantooradres verschilt van het adres dat bij het IBR is gekend.

Op 1 september 2009 heeft [B] de maatschappelijke zetel van zijn vennootschap verplaatst om alzo in overeenstemming te brengen met de werkelijkheid.

- 2) Eerst werd vermoed van wel doch achteraf bleek dat de broers [B] geen gemeenschappelijke server bezigen.
- 3) De interprofessionele relaties van [B] [C] doen vragen rijzen. [C] is boekhouder voor de vennootschappen van (...) en stelt tevens de jaarrekening op terwijl [B] de revisorale opdrachten uitvoert. Tevens is de broer van de bedrijfsrevisor betrokken bij het voeren van de boekhouding van de vennootschappen van [B] en zijn echtgenote.
- 4) Bedrijfsrevisor [D] doet een reeks commissarismandaten in college met betrokkene doch werkt tevens in onderaanneming voor hem en assisteerde hem tijdens de laatste kwaliteitscontrole.

Alhoewel bedrijfsrevisor [D] reeds sedert 1992 -als stagiaire destijds- voor betrokkene

werkt, heeft ze op 11 juni 1999 een verslag met betrekking tot inbreng in natura opgesteld voor (...), op 24 mei 2004 voor (...) en op 30 juni 2006 voor (...), waarvan (...) bestuurder/zaakvoerder was.

- 5) Tijdens het onderzoek bleek dat betrokkene 14 revisorale verslagen opstelde in de periode 1992-2008 voor vennootschappen van (...) en dit ondanks persoonlijke, financiële en professionele banden.
- 6) Op 20 mei 2008 heeft betrokkene een verslag met betrekking tot inbreng in natura opgesteld voor (...) waarvan (...) oprichter/zaakvoerder is.
- 7) Er blijven relaties bestaan via de (...) en op 28 mei 2008 werd een fusieverslag door betrokkene geattesteerd voor de fusie door overname van (...), overgenomen door (...) met (...) als zaakvoerder.
- 8) Onderlinge kruisparticipaties en leningen tonen de financiële banden aan tussen de families [B] en (...).
- 9) Feit dat betrokkene de feitelijke bestuurder was van meerdere vennootschappen van de (...) terwijl (...) de bestuurder in rechte was (zie verklaring 09/10/2009 "dat hij beter op de hoogte was van financiële zaken dan zijn echtgenote").
- 10) In de (...) (...) werd verklaard op 6 juni 2006 dat er een volledige controle werd uitgevoerd terwijl op 09/10/2009 het tegendeel werd gesteld.

De Raad komt dan ook tot de eindstelling dat [B] de voorwaarden voor de uitoefening van het beroep niet meer vervult en dat de bedrijfsrevisor geen besef heeft van de deontologie die aan de basis ligt van het beroep van bedrijfsrevisor door in het verleden verscheidene revisorale verslagen te hebben afgeleverd voor vennootschappen waarmee hij een onafhankelijkheidsprobleem had, feitelijke bestuurder te zijn van

commerciële vennootschappen en verklaringen af te leggen zonder voorbehoud zonder stil te staan bij de draagwijdte ervan en zonder enige controle te verrichten.

Tevens besluit de Raad dat betrokkene een confrater, met wie hij een professionele relatie had, een onafhankelijkheidsprobleem heeft bezorgd door haar te vragen revisorale verslagen af te leveren in vennootschappen waarin zijn echtgenote bestuurder was.

Standpunt en verweer van [B]

Met betrekking tot de uiteenzetting met betrekking tot de feiten en de zogenaamde vaststellingen in het verslag van de Raad stelt betrokkene dat er diverse toevallige of klaarblijkelijk gewilde onnauwkeurigheden werden begaan zoals

- de aanleiding tot dit alles is een BBI onderzoek (BTW toezicht) rond (...) en verbonden vennootschappen doch geenszins een onderzoek naar de "praktijken" van betrokkene
- het verslag vermeldt niet dat aan de leden van de Commissie van Toezicht werd verklaard dat het oprichten van vennootschappen inderdaad verantwoordelijkheden meebrengt doch hij dit enkel deed omwille van de vriendschappelijke band met de familie (...) en dat hij zich voor nam om geen revisorale opdrachten meer te aanvaarden in vennootschappen gelieerd met de (...) en evenmin zijn echtgenote te vragen om oprichter of bestuurder te worden van niet-persoonlijke vennootschappen.

Het verslag vermeldt niets over de bevestiging van dit engagement in de brieven van 8 oktober 2009.

Evenmin maakt het verslag geen melding van de beslissing van het Uitvoerend Comité om betrokkene geen ordemaatregelen op te leggen.

Er wordt niet aangetoond dat [B] feitelijke bestuurder binnen

(...) is geweest terwijl hij enkel specifieke en punctuele opdrachten heeft uitgevoerd.

Daarenboven wijst betrokkene aan dat de zogenaamde commerciële vennootschappen niet geïdentificeerd werden in het onderzoek en hun werkelijke activiteiten niet werden benoemd.

In werkelijkheid gaat het grotendeels om vastgoedvennootschappen met een vastgoed per firma.

Elke objectiviteit en de wil om onpartijdig op te treden is volgens [B] dan ook afwezig.

Ten overvloede benadrukt betrokkene bedrijfsrevisor [D] nooit in de problemen te hebben gebracht, enkel haar medewerking heeft gevraagd waaromtrent zij zelf nooit enig voorbehoud heeft geformuleerd, op een zeer open en constructieve manier te hebben meegewerkt met het onderzoek voor de Commissie van Toezicht en onmiddellijk tot inzicht is gekomen dat er wijzigingen moesten komen in de relatie met (...).

Tevens vermeldt [B] dat heel discussie hooguit 14 revisorverslagen betreft daar waar hij er in een totaal onbesproken carrière ruim 5.000 heeft gemaakt.

In hoofddorde werpt betrokkene echter de nietigheid op van het verslag en van de memorie van antwoord zoals ingediend door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.

De memorie van antwoord van de tussenkommende partij is ingediend door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Het Instituut als vereniging heeft geen enkele bevoegdheid om in tuchtzaken tussen te komen. De bevoegdheid om op elk ogenblik tussen te komen in de procedure werd immers in art. 70, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 aan de Raad toegewezen. Een bevoegdheid die aan een welbepaalde instantie rechtstreeks door de wet wordt toegewezen, komt niet

toe aan de rechtspersoon waarvan die instantie het orgaan is.

Vermits de memorie van antwoord werd ingediend door een onbevoegde instantie moet deze uit de debatten worden geweerd. En vermits het Instituut geen hoedanigheid heeft om tussen te komen in het debat, moet het worden geweerd.

Met betrekking tot het verslag beklemtoont betrokkene dat een de mogelijkheid dat een tuchtprocedure sui generis van aard zou zijn nog niet rechtvaardigt waarom de Raad niet zowel à charge als à décharge zou moeten gebeuren.

Volgens betrokkene houdt een degelijk onderzoek in dat de Tuchtcommissie op onpartijdige en volledig voorgelichte wijze kennis krijgt van alle gegevens en houdt dergelijk onderzoek in

- a) dat de positieve en negatieve elementen voor de tuchtrechtelijk vervolgd worden vermeld in het verslag;
- b) dat op een serene manier de feiten geanalyseerd moeten worden;
- c) dat de bewezen feiten gesitueerd worden in hun context;
- d) dat er een conclusie uit de feiten wordt getrokken m.b.t. hun bewijs, hun relevantie voor de tuchtzaak, enz.;
- e) dat vervolgens wordt vastgesteld in welke mate deze feiten een tuchtrechtelijk vergrijp uitmaken en hoe ze gekwalificeerd moeten worden in het licht van de geschonden regels.

Volgens [B] gebeurde er enkel een onderzoek à charge.

Met betrekking tot de sanctie vraagt [B] om opschorting-indien er al bezwarende elementen lastens hem zouden kunnen weehouden worden - quod non - .

Vermits het Instituut aangeeft dat een opschorting of uitstel van tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie onmogelijk zou zijn

aangezien dit zou ingaan tegen het legaliteitsbeginsel, wenst [B] desbetreffend een prejudiciële vraag voor te leggen aan het Grondwettelijk Hof.

In het syntheseverweerschrift van [B] dringt deze nogmaals aan op het werven van de memorie van antwoord van het Instituut en eveneens van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren zoals later vermeld in de memorie van wederantwoord.

Volgens betrokkene is het Instituut niet gerechtigd om tussen te komen en kan de raad evenmin een standpunt verdedigen daarvoor één van haar leden tuchtonderzoeker is geweest en zij haar standpunt aan de KVI heeft medegedeeld onder de vorm van een verslag.

Een en ander bevestigt enkel dat de Raad zich volgens betrokkene geroepen voelt om in tuchtprocedures op te treden als een (tegen) partij van de tuchtrechtelijk vervolgd, wat niet kan. De mogelijkheid om tussen te komen kan enkel informatief bedoeld zijn.

Standpunt van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

De Raad stelt dat de tuchtprocedure regelmatig is geïnitieerd en wijst erop dat het gegeven dat geen klacht van een belanghebbende derde voorligt, niets afdoet van de bevoegdheid om ambtshalve een tuchtrechtelijk vooronderzoek te starten conform art. 20§2 Wet 22 juli 1953 (gecoördineerd op 20 april 2007).

Tevens benadrukt de Raad dat het tuchtverslag geldig is tot stand gekomen volgens de heersende wetgeving en waarbij de Raad een sui generis rol heeft ("De Raad treedt op als een soort procureur die het onderzoek leidt, haar rol is niet deze van brievenbus om feiten over te maken. Parl. St. Kamer, 1982-93, 552 nr 35,79)

De Raad stelt dat zij geen onderzoek à charge en à décharge moet voeren en ontkent dat dergelijke verplichting uit een rechtsbepaling zou voortvloeien.

De Raad beklemtoont dat zij zich niet mag beperken tot een zuivere verslaggeving zoals een onafhankelijke derde of expert dit zou doen (B. Tilleman, *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor*, Brugge, die keuze, 2003, 107).

Tevens wordt vermeld dat de Raad geen rechterlijke instantie is maar wel een deel van het Instituut dat belast is met het vooronderzoek en de samenstelling van het tuchtdossier door middel van een onderzoek van de feiten die aan een bedrijfsrevisor worden verweten.

Art. 6, 1 EVRM zou niet gelden voor de Raad van het Instituut van de bedrijfsrevisoren (Cass. 24 oktober 1997, Arr. Cass. 1997, 1028).

De Raad stelt dat zij de nodige bewijzen moet verzamelen en voorleggen voor de tenlasteleggingen zonder verplichting om alle ingeziene documenten bij het dossier te voegen.

De Raad beslist daarbij zelf welke stukken relevant zijn en ter inzage worden voorgelegd aan de tuchtcommissie en de verdediging. Dit gebeurt overigens onder controle van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, die bijkomende onderzoeksmaatregelen kan opleggen indien zij dit nodig acht. Faalt de Raad in de bewijslast omdat hij beslist bepaalde documenten niet neer te leggen in het tuchtdossier, dan kan er geen tuchtsanctie worden uitgesproken door de tuchtcommissie als deze door het ontbreken ervan onvoldoende bewijs zou vinden in het tuchtdossier van de tenlasteleggingen.

Overigens mag de Tuchtcommissie zelf een onvolledig dossier niet vervolledigen omdat dit een omkering van de bewijslast zou inhouden en een schending van de rechten van verdediging (Commissie van Beroep IBR 29 november 1995, geciteerd in B. Tilleman, *De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor*, Brugge, die Keure, 2003, 11).

Met betrekking tot de beweerde inbreuken bespreekt de Raad het gegeven dat de besproken vennootschappen wel handelsactiviteiten zouden voeren en dat er een inbreuk gebeurde op de algemene controlenormen doordat in de revisorale verklaringen geen enkel voorbehoud werd geformuleerd.

Besloten wordt dan ook tot het bestaan van een onwaardig gedrag.

Voor het verzoek tot opschorting van de uitspraak, hetgeen er op neerkomt dat aan de relevante tuchtvordering geen gevolg wordt verleend, verwijst de Raad naar een recente uitspraak van de Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep Instituut van de Bedrijfsrevisoren. *In casu* oordeelde de Commissie van Beroep dat de tuchtcommissie die regelmatig met een tuchtvordering werd geëdieerd, hierover een einduitspraak moet doen.

Gesteld werd dat de Tuchtcommissie niet wettig kon oordelen dat aan een tuchtvordering geen gevolg wordt verleend, zonder te hebben vastgesteld dat deze vordering onontvankelijk of niet gegrond is. Een beslissing die niet handelt over de vraag of de ten laste gelegde inbreuken al dan niet zijn bewezen, maar tegelijkertijd inhoudt dat de tuchtvordering niet zal worden behandeld wegens inzichten nopens de opportuniteit van zulke vordering, heeft immers geen wettelijke grondslag (Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 28 juni 2007, nr. 0325/06/N; Nederlandstalige Kamer Commissie van Beroep IBR, 7 december 2007, nr. 0322/06/N).

Verder wijst de Raad er op dat het uitstel van tenuitvoerlegging van een tuchtsanctie, als voorgestelde probatiemaatregel, in gaat tegen het legaliteitsbeginsel waaraan tuchtstraffen onderworpen zijn ("*nulla poena sine lege*").

Tuchtcolleges kunnen enkel de wettelijk voorgeschreven tuchtsancties opleggen. Uit het legaliteitsbeginsel volgt aldus dat de tuchtrechter geen sancties met uitstel kan opleggen (B. Tilleman,

Vernieuwd tuchtrechtelijk statuut van de bedrijfsrevisor: overzicht van de rechtspraak en adviespraktijk, Brugge, Die Keure, 2008, 58; G. Van der Biese, *Om de eer en waardigheid? Tuchtrechtspraak in de vrije beroepen*, Cahier van het Instituut recht en samenleving, KU-Leuven, 1993, 56; P. Vandernoot, "La faute et la sanction dans le droit disciplinaire de la fonction publique", Rev. Dr. ULB 1191, 68; T. De Sutter, *Het recht van verdediging in tuchtzaken-60 jaar rechtspraak van de Raad van State*, Larcier, Brussel, 2009, p.14). In dit kader heeft het Hof van Cassatie overigens geoordeeld dat het adagium "wie het meerdere kan, kan ook het mindere", geen algemeen rechtsbeginsel is.

De Raad meent dat er voor de Tuchtcommissie wel degelijk een mogelijkheid bestaat - *quod non in casu* - om krachtens de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren een tuchtsanctie op te leggen die *de facto* hetzelfde effect beoogt als een probatiemaatregel, namelijk de "waarschuwing" en de "berisping" (artikel 73, §1 a) en b) Wet Instituut Bedrijfsrevisoren). Zo is de waarschuwing bedoeld voor de bedrijfsrevisor die tot dusver onberispelijk was en een lichte fout begaat. De betrokken revisor wordt ingelicht, krijgt een advies, een verwittiging. Indien de revisor in herhaling valt of de fout ernstiger is, wordt hij terechtgewezen. Hij krijgt dan een zwaardere sanctie m.n. de berisping, waardoor hij tot de orde wordt geroepen. Deze sancties worden overigens automatisch uitgewist na verloop van vijf jaar en deze uitwissing geldt voor de toekomst (artikel 32, §1 Koninklijk besluit van 26 april 2007).

Daarenboven is artikel 460 Ger. W. deel van Hoofdstuk IV, Eerste Titel van Boek III van het Gerechtelijk Wetboek aangaande tuchtrekking van de balie, terwijl het beroep van bedrijfsrevisor niet onder de toepassingsfeer van deze bepaling valt. Deze wetsbepaling werd evenmin door een bepaling uit de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren, noch door een bepaling uit het Ko-

ninklijk Besluit van 26 april 2007 overeenkomstig van toepassing verklaard.

Gelet op het voorgaande meent de Raad dat het de Tuchtcommissie toekomt een tuchtsanctie op te leggen zoals wettelijk bepaald in artikel 73 van de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren.

In de memorie van wederantwoord wordt de discussie met betrekking tot de rol van de Raad als vervolgende partij verder uitgediept.

De Raad benadrukt nogmaals dat het gegeven dat de opdracht van de Raad lijkt op de opdracht van een onderzoeksgerecht niet volstaat om ernstig vol te houden dat de wijze waarop het voordonderzoek moet worden gevoerd moet gebeuren overeenkomstig de principes van toepassing op een onderzoeksrechter in het strafrechtelijk contentieux.

Er wordt verwezen naar de interpretatie van het Hof van Cassatie en de parlementaire voorbereidingen in verband met de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren.

De Raad beklemtoont nogmaals dat de Raad een vervolgende instantie is er geen rechterlijke en bijgevolg artikel 6.1 EVRM niet tijdens het vooronderzoek als onderdeel van de tuchtprocedure geldt.

Deze bepaling geldt daarentegen vanzelfsprekend wél ten aanzien van de Tuchtcommissie zijnde de instantie die over de grond van de zaak uitspraak doet na de partijen te hebben gehoord (J. Du Jardin, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie", *R. W.* 2000-2001, nr. 21, 20 januari 2001, p. 796 e.v.; J. Vande Lanotte en Y. Haeck (eds.), *Handboek EVRM – Deel 2. Artikels-gewijze Commentaar – Volume 1*, Antwerpen – Oxford, Intersentia, 2008, p. 514).

De Raad onderzoekt nogmaals de vraag of het onderzoek à charge en à décharge dient te gebeuren en komt tot het besluit dat dergelijke stelling niet verzoenbaar is met artikel 27 KB 26 april 2007.

Meer wordt volgens de Raad ook niet voorzien in artikelen 52 en 53 van de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren.

Het sui generis-aspect van de procedure wordt benadrukt.

Bijgevolg meent de Raad dat de argumentatie van [B] zonder voorwerp is aangezien voor laatstgenoemde tijdens de procedure voor de Tuchtcommissie, als onderdeel van de Tuchtprocedure, alle mogelijkheden aanwezig zijn om elementen à décharge toe te lichten en te benadrukken daar waar het Tuchtverslag uitgaande van de Raad als vervolgende instantie daar niet op ingaat. Het gegeven van de Raad in het Tuchtverslag een partijdige positie aanneemt kan haar dan ook moeilijk ernstig worden verweten aangezien dit niets afdoet aan een rechtsgang voor de Tuchtcommissie waarbij alle waarborgen bepaald door artikel 6,1 EVRM ten volle gelden.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

I. Met betrekking tot de vraag of het Instituut kan worden toegelaten tot de debatten

De memorie van antwoord van de tussenkomende partij is ingediend door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Het Instituut als vereniging heeft geen enkele bevoegdheid om in tuchtzaken tussen te komen. De bevoegdheid om op elk ogenblik tussen te komen in de procedure werd immers in art. 70, tweede lid van de wet van 22 juli 1953 aan de raad toegewezen (zie Artikel 70 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 20 april 2007).

Een bevoegdheid die aan een welbepaalde instantie rechtstreeks door de wet wordt toegewezen, komt niet toe aan de rechtspersoon waarvan die instantie het orgaan is (zo kan de bevoegdheid van het college van burgemeesters

en schepenen om het herstel van de gevolgen van een stedenbouwmisdrijf te vorderen niet worden uitgeoefend door de gemeente, netzomin als de bevoegdheid van de gemachtigde ambtenaar (nu: gewestelijke stedenbouwkundige inspecteur) kan uitgeoefend worden door het gewest: Cass., 9 januari 2002, 1076-Zie ook Cass., 12 oktober 2001, C. 00.0661.F, met bespreking in *Jaarverslag Hof van Cassatie*, 2002, 344; Cass., 8 maart 2002, P. 00.855F.).

Aangezien de memorie van antwoord werd ingediend door het Instituut, zijnde een onbevoegde instantie zonder hoedanigheid om tussen te komen in het debat, moet dit document in principe worden geweerd.

De memorie van wederantwoord werd echter ingediend door de Raad van het IBR.

Hierbij werden duidelijk alle argumenten hernomen en verder uitgewerkt en dit in opvolging van het Instituut.

Terzake dient dit dan ook als vrijwillige tussenkomst van de raad van het IBR te worden beschouwd in opvolging van het IBR zelf.

De Raad vermag een standpunt in te nemen en te verdedigen conform de terzake geldende regels.

(...) is geen lid van de Raad en heeft een onderzoek ingesteld en daarover verslag uitgebracht.

De memorie van antwoord en wederantwoord zoals gehandhaafd door de Raad dienen dan ook niet uit de debatten te worden geweerd.

II. Met betrekking tot de nietigheid van het tuchtverslag

Betrokkene stelt dat de Raad niet kan optreden als een soort tegenpartij van de tuchtrechtelijk vervolgende.

De mogelijkheid om tussen te komen kan enkel informatief bedoeld zijn.

Op art. 20 §2 Wet 22 juli 1953 kan de Raad IBR zich niet steunen om

ambtshalve een tuchtrechtelijk onderzoek te starten.

Het vooronderzoek werd inderdaad goedgekeurd door de KVI zelfs wanneer alles gebeurde volgens de procedureregels voorzien in de Wet IBR en in het algemeen belang, te goeder trouw en rekening houdend met alle terzake geldende verplichtingen, werd opgesteld dan nog dient het onderzoek à charge en à décharge te worden gevoerd en alleszins niet op een partijdige wijze.

Onder verwijzing naar de parlementaire voorbereiding van de Wet van 1985 stelt de Raad in zijn vervolgende functie eerder op te treden als procureur.

Deze zienswijze is achterhaald.

Bij de opstelling van het tuchtverslag dient de Raad van het IBR eerder de verplichtingen op te nemen van een onderzoeksrechter.

Invloed van het EVRM is aldus merkbaar. De onpartijdigheidsplicht werkt immers door in de fase van het vooronderzoek en het onderzoek evenals bij de beslissing om al dan niet tuchtrechtelijk te vervolgen. Dat is ook logisch, om enkel een correct – en dus neutraal en volledig – geïnformeerde Raad kan beslissen om te vervolgen, of om zelfs helemaal niet te doen. Het (voor)onderzoek moet à charge en à décharge gebeuren. De rol van de Raad is dus helemaal niet beperkt tot het formuleren van een aanklacht tegen de tuchtrechtelijk verdachte, maar hij moet vooreerst op basis van een volledig en neutraal verslag de voormelde keuze maken en verder, als het tot een tuchtprocedure komt, een tuchtdossier zo samenstellen dat de tuchtcommissie als onpartijdige en volledig voorgelichte rechter kan oordelen.

De feiten werden in het verslag niet volledig objectief of ongekleurd weergegeven (zie hoger).

Onder meer ook uit de cassatieredtspraak met betrekking tot tuchtrechtspraak van de Orde van apothekers blijkt dat een deugdelijk (voor)onderzoek als een voor-

waarde kan worden beschouwd voor de regelmatigheid van het optreden van het tuchtrechtscollege (zie Cass. 17 oktober 1986, Arr. Cass., 1986-87, 222).

De Raad stelt dat artikel 6 §1 EVRM niet geldt voor het IBR en de tuchtprocedure en verwijst hiervoor naar Cass. 24 oktober 1997, arr. Cass., 1997, 1028).

In vermeld arrest kan gelezen worden “Indien het eerlijk karakter van het proces ernstig in het gedrang lijkt te komen door de niet-inachtneming van die bepaling voor de aanhangigmaking van de zaak bij de feitenrechter”.

Hierbij wordt de Raad van het IBR gelijkgesteld met een onderzoeksrechter (Cass. 4 april 2007, P.07.0218F).

De rechtspraak van het Hof van Cassatie over de toepassing van artikel 6 EVRM in tuchtzaken in geëvolueerd, en zal allicht nog meer evolueren naar een grotere bescherming, ook in de fase van het (voor)onderzoek. In zijn rechtspraak over tuchtzaken voor de organen van de beroepsorden oordeelde het Hof van Cassatie in het verre verleden inderdaad dat deze tuchtrechtscolleges de openbaarheid niet in acht moesten nemen vermits artikel 6§1 van het EVRM niet van toepassing werd verklaard, omdat het in tuchtzaken niet zou gaan om “burgerlijke rechten en verplichtingen”. Deze opvatting werd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens verworpen in twee arresten tegen België (EHRM, 23 juni 1981 Le Compte).

Het Hof oordeelde dat het recht om nog langer een beroep uit te oefenen dat geen openbaar ambt is – later heeft het Hof ook de toepasselijkheid van artikel 6§1 EVRM op overheidsambtenaren erkend – wel een burgerlijk recht is in de zin van artikel 6§1 EVRM zodat, in geval van (tijdelijke) schorsing of definitieve schrapping van de beoefenaar van een vrij beroep, de in artikel 6§1 EVRM vervatte waarborgen in acht moeten worden genomen (A. ALEN en

K. MUYLLE, Compendium van het Belgisch staatsrecht, Mechelen, Kluwer 2008, 327).

Het Hof van Cassatie neemt nu, in navolging van het Europees Hof, aan dat artikel 6, §1 van toepassing is op tuchtprocedures indien deze procedures kunnen leiden tot een straf die aantasting kan inhouden van de beroepsverbintenissen aangegaan door de tuchtrechtelijk vervolgte, of nog, “die tot gevolg kunnen hebben dat tijdelijk of definitief een burgerlijk recht (op beroepsuitoefening) wordt ontnomen”. De mogelijke straf bepaalt dus of het gaat om een geschil over burgerlijke rechten en verplichtingen.

Het Hof van Cassatie toetst dan ook sinds enige tijd stelselmatig – als het daartoe in een middel wordt gevraagd – of art. 6 EVRM werd nageleefd in een tuchtprocedure (zie B. Tilleman, *Het vernieuwd tuchtrechtelijk statuut van de bedrijfsrevisor overzicht van de rechtspraktijk en de adviespraktijk*, Brugge, Die Keure, 2008, 48. J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing aan de wettelijkheid door het Hof van Cassatie”, RW 2000-01, 785-810 en Cass., 4 maart 2010 (architecten); 1 oktober 2009 (apothekers), 17 december 2009 (boekhouders). Voordien had het Hof dat ook al beslist ten aanzien van geneesheren en advocaten, en verder oog nog voor tuchtzaken tegen apothekers (Cass., 24 oktober 1997) en bedrijfsrevisoren (Cass., 27 april 1989-90, nr. 508) en vastgoedmakelaars (Cass.; 20 oktober 1997, AC, 1996-97, nr. 368)).

Zoals in de rechtspraak is verduidelijkt moet de onpartijdigheid zowel persoonlijk als structureel zijn. In de eerste plaats mag de instantie niet vooringenomen zijn en geen vooroordelen hebben. Concreet betekent dit dat zij geen bewoordingen mag gebruiken of geen houding mag aannemen die van een mogelijk vooroordeel ten aanzien van een procespartij blijken geven. Op basis van algemeen rechtsbeginsel van onpartijdigheid – en dus formeel niet op basis

van art. 6§1 EVRM – kwam het Hof van Cassatie tot dezelfde conclusie i.v.m. de onderzoeksrechter die volledig onafhankelijk van de partijen moet zijn, en geen schijn van partijdigheid mag wekken.

Dat die onpartijdigheid meebrengt dat hij het onderzoek à charge en à décharge moet voeren, staat intussen ook al ettelijke jaren zeer uitdrukkelijk en ondubbelzinnig in art. 58 §1 van het Wetboek van Strafvordering. Vermits – zoals het Hof van Cassatie heeft gesteld in het al meermaals geciteerd cassatiearrest van 24 oktober 1997 – de Raad van het IBR, als hij een verslag laat opstellen in een tuchtzaak, aan een onderzoeksrechter gelijk is, ligt het in de rede de regel van art. 58 § 1 W. Sv. Ook toepasselijk te achten in tuchtzaken (als art. 6 §1 EVRM in die fase niet van toepassing zou zijn).

Zoals reeds gesteld strekt de onpartijdigheidsplicht in tuchtzaken zich dus ook uit tot de tuchtonderzoeker omdat hij de taak heeft een contradictoïr onderzoek te voeren waarin zowel de elementen ten laste als de elementen ten gunste van de tuchtrechtelijk verdachte moeten zijn opgenomen.

Het behoort niet tot de opdracht van de tuchtorganen om achteraf een onvolledig vooronderzoek te vervolledigen. Het zou een schending van de rechten van verdediging zijn. De tuchtcommissie kan slechts oordelen op basis van de gegevens die regelmatig in de procedure zijn voorgebracht in het dossier samengesteld door de tuchtonderzoeker.

Indien er tijdens het tuchtonderzoek aldus een zekere “kleuring” werd bereikt of er zich eenzijdigheden of onvolledigheden manifesteerden, dan kan dit alles niet meer rechtgetrokken worden door de tuchtcommissie en kan deze het onderzoek niet meer vervolledigen.

Dergelijk tuchtverslag kan aldus niet aan de grond liggen van een rechtsgeldige tuchtprocedure en dient nietig te worden verklaard.

III. Met betrekking tot de opschorting of uitstel van de tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie

Het Instituut meent dat een opschorting of een uitstel van de tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie onmogelijk zijn, omdat dit zou ingaan tegen het legaliteitsbeginsel.

Waar het Instituut enerzijds stelt dat de tuchtonderzoeker optreedt als een soort van openbaar ministerie, een strafrechtelijke figuur, wordt anderzijds gesteld dat geen probatiemaatregelen mogelijk zijn zoals in het strafrecht (en in het tuchtrecht van advocaten). Dit standpunt is niet consequent; ofwel zijn er voldoende gelijkenissen tussen tuchtrecht en het strafrecht en dan moet het mogelijk zijn probatiemaatregelen te nemen; ofwel zijn er geen voldoende relevante gelijkenissen met het strafrecht, maar dan geldt des te meer dat de tuchtverslaggever een onafhankelijke instantie moet zijn, die bijgevolg geenszins partijdig mag zijn of onvolledige verslagen mag afleveren.

De normaliserende, moraliserende en bestraffende kenmerken van het tuchtrecht hebben tot gevolg dat het tuchtrecht ertoe neigt het strafrecht als model te hanteren (J. DUJARDIN, “Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie”; R.W. 2000-01, nr 21, 785).

Als deze tuchtcommissie zou meegaan in de redenering dat tuchtrechtscolleges enkel de wettelijk voorgeschreven sancties kunnen opleggen, gelet op het legaliteitsbeginsel, zodat een “probatie-maatregel” niet kan worden opgelegd omdat de wet daarin niet uitdrukkelijk voorziet, past het om in verband met artikel 73 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007 een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof. Deze lacune in de wetgeving, (en in het bijzonder

in art. 73 van voormelde wet) is dan immers discriminatoir, onder meer en minstens ten aanzien van andere vrije beroepen zoals de advocatuur waar dit wel mogelijk is (art. 460 Ger. W.). Een dergelijke bevoegdheid tot het opleggen van probatiemaatregelen lijkt een immers een bestanddeel te moeten zijn van elk modern tuchtrecht.

Hieraan wordt nauwelijks afbreuk gedaan door het arrest aan het Grondwettelijk Hof nr 08/2010 van 4 februari 2010.

Uit dit arrest volgt niet dat het Grondwettelijk Hof de ongelijkheid tussen vergelijkbare beroeps categorieën goedkeurt doch wel dat er geen schending is omdat de tuchtrechtelijk vervolgde en de rechter kunnen terugvallen op de redelijke termijnvereiste als er geen verjaring in de wet is ingeschreven. In huidig geschil is evenwel geen dergelijk opvangnet aanwezig. Vermits de probatiemaatregelen niet wettelijk zijn bepaald, zouden zij ook niet kunnen worden toegepast. *In casu* is er derhalve weldegelijk een lacune in de wetgeving die een discriminatie tot gevolg heeft.

OM DEZE REDENEN,

Rechtsprekend op tegenspraak

Beslist de tuchtcommissie

- tot de ontvankelijkheid van de tussenkomst van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren
- tot de nietigheid van het tuchtverslag en dien volgens ook tot de nietigheid van de daarop gebaseerde verwijzing door de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling en de daarop volgende procedure
- tot de vaststelling dat er thans geen reden is om over te gaan tot het behandelen van de zaak op grond van de voorgebrachte feitelijkheden en/of het uitspreken van een tuchtstraf
- tot het stellen van een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof zijnde:

"Kan de tuchtcommissie beslissen tot een probatiemaatregel of uitstel van tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie. Gaat dit in tegen het legaliteitsbeginsel waaraan tuchtstraffen onderworpen zijn. Kan het tuchtcollege enkel de wettelijk voorgeschreven tuchtsancties

opleggen of kan er naar analogie met het strafrecht een probatiemaatregel getroffen worden of uitstel van tenuitvoerlegging van de tuchtsanctie?"

- tot het aanhouden van de kosten.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 20 september 2011 van de Nederlandse Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)"

0412/10/N – Tuchtcommissie van 29 november 2011 (beroep ingediend)

Inbreuken op de algemene controlenormen:

- Inbreuk op par. 2.4 van de algemene controlenormen
- Inbreuk op par. 2.5 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht
- Inbreuk op par. 3. van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag
- Inbreuk op par. 3.10 en 3.10.1 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag
- Inbreuk op par. 2.3 van de norm inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng

Inbreuken op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

Onwaardig gedrag

In de zaak met dossiernummer 412/10/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, EmileJacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer (X), bedrijfsrevisor ingeschreven op het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...) met als woonplaats, (...), alwaar de maatschappelijke zetel is ge-

vestigd van het hieronder vermelde bedrijfsrevisorenkantoor.

Hij oefent zijn beroepsactiviteit uit in de Burg. (...), ingeschreven onder het nummer (...) met als exploitatiezetel (...).

* * * * *

Gelet op de verslagen van de Raad aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling van 4 juni 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van 6 december 2010 van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling om over te gaan tot verwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling per aange tekende brief van 27 januari 2011 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 6 april 2011.

Gelet op het uitstel van de zaak naar de zitting van 20 september 2011 datum waarop de zaak in beraad werd genomen en voor uitspraak gesteld op 29 november 2011.

Verlag van de Commissie van Toezicht aan de Raad in de zaak met nummer 412/10/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag aan de Commissie van Toezicht aan de Raad volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste worden gelegd:

A. Inbreuken op de algemene controlenormen:

- Inbreuk op par. 2.4 van de algemene controlenormen
- Inbreuk op par. 2.5 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht
- Inbreuk op par. 3. van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag
- Inbreuk op par. 3.10 en 3.10.1 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag

B. Inbreuk op par. 2.3 van de norm inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng

C. Inbreuken op de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme

D. Onwaardig gedrag

Rechtspleging

De betrokkene is rechtsgeldig opgeroepen om voor de Tuchtcommissie te verschijnen bij schrijven van 27 januari 2011.

Namens de Raad van het Instituut verscheen de Heer (...) die werd gehoord en een verweerschrift opstelde d.d. 1 juni 2011.

De Heer (...) verscheen in persoon en werd gehoord en werd bijgestaan door (...) loco (...) die verweerschrift opstelde d.d. 5 april 2011 en synthesebesluiten d.d. 5 augustus 2011.

De feiten

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in de kwaliteitscontrole 2008 van de Burg. b.v.b.a.(...), en haar vennoten, die werd uitgevoerd door inspecteur (...) op 20 november 2008 bij o.a. (...) waarover het onderhavig verslag handelt.

Bij de kwaliteitscontrole 2003 werden de volgende onvolkomenheden vastgesteld.

- Afwezigheid van werkpapieren waaruit een afdoende onderzoek van de administratieve organisatie op het vlak van de interne controle mag blijken;
- de afwezigheid van werkpapieren waaruit een afdoende controle op de correcte afgrenzing van opbrengsten en kosten (cut off) mag blijken;
- afwezigheid van werkpapieren waaruit een afdoende controle van gebeurtenissen na balansdatum mag blijken;
- geen opdrachtbrief in het kader van het nazicht van andere wettelijke opdrachten.

Vervolgens werd beslist om een vervroegde kwaliteitscontrole te laten doorgaan in 2006 wat leidde tot een geschreven verslag op 22 november 2006 met weerhouding van een reeks tekortkomingen (zie verslag Raad aan Kamer van Verwijzing en Instaatstelling d.d. 1 juni 2011 pag.2).

De kwaliteitscontrole heeft geleid tot een schriftelijk verslag van 15 december 2008 op 20 december ondertekend door betrokkene.

Met betrekking tot de werking en organisatie van het kantoor werden volgende vaststellingen gemaakt.

- Het kantoor is sinds 2007 juridisch een éénhoofdige vennootschap. Bedrijfsrevisor (...) is sinds dat jaar volledig uitgetreden;
- op 25 januari 2008 werd de naam gewijzigd in (...), desondanks werden de bekomen revisorale verslagen 2008 opge-

maakt op het oude briefpapier van "(...)";

- Wet tot voorkoming van het gebruik van het financieel stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme: de wettelijke verplichte documenten die de identificatie van de klanten moet mogelijk maken, zijn slechts in 20 % van de mandaatdossiers aanwezig;
- Vorming: noch op meerder jaren noch jaarlijks wordt aan de 40 uren verplichte vorming voldaan;
- Procedures die de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor waarborgen: het principe van jaarlijkse onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor waarborgen; het principe van jaarlijkse onafhankelijkheidsverklaring zal heden worden ingevoerd;
- Beschikbaarheid over de noodzakelijke bekwaamheden en over aangepaste werkmethoden: de voorgelegde risico-analyse is te summier uitgewerkt, ook werden geen aantekeningen van systematisch nazicht door de bedrijfsrevisor teruggevonden in het geselecteerde mandaatdossier. Er werden geen werkpapieren voorgelegd waaruit de naleving van de normen betreffende controlewerkzaamheden bij ondernemingsraden mag blijken.

Met betrekking tot de controle van het mandaatdossier werden devolgende vaststellingen weerhouden

- Geen enkele beschrijving over de bestaande administratieve organisatie en interne controle. Met betrekking tot andere mandaatdossiers heeft de bedrijfsrevisor werkdocumenten / verslagen voorgelegd die ontoereikend zijn;
- Het auditdossier bevat geen aantekeningen van nazicht van de toelichting bij de jaarrekening, alsook geen referentieverwijzingen naar het controleprogramma en/of stavingsstukken;
- Het jaarverslag over het boekjaar 2007 vermeldt dat er geen bijkomende opdrachten werden

uitgevoerd door de commissaris, terwijl dit wel het geval was (bijkomende vergoeding van 2.880 EUR);

- De verklaring die op 20 februari 2008 werd afgeleverd over het boekjaar 2007 is nog de oude versie die van toepassing was tot en met 2006.

Met betrekking tot de controle van een dossier inzake een wettelijke opdracht werd weerhouden dat er geen identificatie van de betrokkenen in het kader van de antiwitwaswetgeving bestaat, het dossier geen sporen bevat van controle over het al dan niet bezwaard karakter van de inbrengen het verslag van de zaakvoerder werd opgemaakt voor het revisoraal verslag.

Met betrekking tot de werkzaamheden van de commissie kwaliteitscontrole kan vermeld worden dat betrokkene op 6 maart 2009 werd uitgenodigd voor een onderhoud met een delegatie van de commissie kwaliteitscontrole op 29 april dat na uitstel plaatsvond op 26 juni 2009 waarna op 28 augustus 2009 het voor akkoord ondertekend verslag werd overgemaakt aan de Heer (...).

Standpunten van de Raad zoals weergegeven in het verslag

Gelet op de analyse van de feiten en de gedane vaststellingen kwam de Raad tot de volgende standpunten

- Onvoldoende risico-analyse.

In zijn antwoorden verwijst bedrijfsrevisor (...) naar een financiële analyse. Deze financiële analyse is louter cijfermatig, zonder te worden aangevuld met een "narrative", laat staan een beoordeling door de titularis van de risico's eigen aan de onderneming, een controlebenadering en het bewijs dat de vooropgestelde controlebenadering toelaat de geïdentificeerde risico's af te dekken.

- Het totaal ontbreken van enige analyse van de administratieve organisatie en interne controle.

In zijn antwoord erkent bedrijfsrevisor (...) dat geen evaluatie van de interne controleprocedures werd uitgevoerd. Als motivering wordt onder andere gegeven:

- Het kantoor heeft zich eerst op andere, belangrijkere dossiers geconcentreerd. Dit argument is niet terzake doende en miskent het principe dat in ieder dossier een aangepaste controlebenadering dient uitgewerkt en uitgevoerd.
- Het zeer laag risico dat verband houdt met de activiteit. Volgens haar website, is (...) de oudste en belangrijkste veiling op de Belgische sierteeltmarkt. Zonder verdere motivering inroepen dat dit type van activiteit zonder meer en voor alle cycli als low risk kan gekwalificeerd worden, is moeilijk aanvaardbaar. Bovendien bleek uit het onderhoud met de bedrijfsrevisor het belang van ITinfrastructuur van de onderneming. Bedrijfsrevisor (...) bevestigde bovendien geen onderzoek van deze infrastructuur te hebben uitgevoerd.
- De commissarisverklaring werd opgemaakt aan de hand van een verouderd model, bevat geen beschrijving van risico's en onzekerheden en sluit cijfermatig niet aan met de jaarrekening.
- Het niet vaststellen van de identiteit van de natuurlijke personen betrokken bij een quasi-inbreng.
- Er werden geen werkzaamheden uitgevoerd teneinde te valideren dat de bij de quasi-inbreng in te brengen actiefbestanddelen vrij en onbelast waren.

Standpunten en verweer van de Heer (...)

I. De schending van de controlenorm 2.4 zou erin bestaan dat betrokkene werkdocumenten hanteerde in het dossier dat het voor-

werp uit maakte van de kwaliteitscontrole (c.v.b.a. (...)) die geen aantekeningen bevatten omtrent de uitgevoerde werkzaamheden inzake de kwaliteit van de interne controlemethoden.

Reeds in zijn brief van 20 december 2008 aan revisor (...) nuanceerde de Heer (...) dit:

“Het is juist dat voor deze vennootschap er nog geen evaluatie is gebeurd van de interne controleprocedures.

Desbetreffend wens ik te verwijzen naar mijn schrijven van 1 augustus 2007 waarin ik duidelijk aangeef dat sinds de bemerking opgenomen in het verslag van kwaliteitscontrole (verwijzing naar mijn schrijven dd. 26 november 2006 aan confrater (...)) met name: dat er op dat ogenblik voor de belangrijkste mandaat dossiers (acht dossiers) de evaluatie van de interne controle was uitgevoerd.

Op het ogenblik van uw kwaliteitscontrole was de evaluatie van de interne controle uitgevoerd van in totaal 13 mandaatdossiers. Op dit ogenblik gebeurt de evaluatie van de interne controle in twee andere mandaatdossiers. Hiermee zal dan de evaluatie van de interne controle zijn uitgevoerd in de belangrijkste dossiers. Nadien volgen de kleinere dossiers waar de evaluatie uiteraard aan een hoger tempo kan gebeuren.

De reden waarom in het geselecteerd dossier nog geen evaluatie van de interne controle is uitgevoerd wordt verantwoord door (i) het zeer laag risico om reden van de aard van de activiteit en (ii) er sinds het begin van het mandaat steeds een semesteriële controle gebeurt die gelijkgesteld mag worden met een eindejaarcontrole behoudens de afwezigheid van confirmaties. Bovendien confrater wens ik te verwijzen naar de algemene controlenormen meer bepaald § 3.3.5. waaruit blijkt dat wanneer de commissaris tekortkomingen vaststelt in de interne controle hij alles in het werk dient te stellen om redelijke alterna-

tieve controlewerkzaamheden uit te voeren.

Sinds onze aanstelling als commissaris (1998) is er steeds naast onze final audit elk jaar ook een grondige semesteriële controle uitgevoerd en nooit werden materiële leemtes vastgesteld in de ter controle voorgelegde financiële gegevens. Waarbij ik aanvullend wens mede te delen dat grondige semesteriële controles in het merendeel van de mandaatdossiers worden uitgevoerd.” (stuk 2, p.3)

In andere dossiers werd dit nazicht wel reeds gedaan.

Het (...) -dossier werd als minder risicovol beoordeeld wegens

- de aard van de activiteit: de onderneming heeft als uitsluitende activiteit het veilen van sierplanten waarbij de goederen in een zaal via elektronisch systeem worden verkocht. De planten worden door de kwekers aangeleverd en verlaten dezelfde dag de zaal. De c.v.b.a. (...) heeft amper voorraden (uitsluitend beperkt tot verpakkingen). Het risico van de onderneming bevindt zich bijgevolg uitsluitend op het vlak van vorderingen (inning van commissies op de verkoop) en schulden.
- de nauwkeurig uitgevoerde risico-analyse. Voorafgaand aan de auditwerkzaamheden werd een grondige evaluatie van de risico's van de onderneming en werden de diverse rubrieken van de jaarrekening gerangschikt volgens dalende risicograad.

Ook de stelling dat geen controle van de interne controleprocedures werd gedaan moet volgens betrokkene sterk genuanceerd worden (zie brief 8.8.07, 16.7.09, 16.8.10)

In de managementletter van 8 augustus 2007 heeft betrokkene het bestuur van c.v.b.a. (...) er op gewezen dat onvoldoende initiatieven werden genomen ter verbetering van de interne controle.

Ondertussen werden de interne controleprocedures van de c.v.b.a. (...) grondig nagezien door betrokkene en hiermee kwam hij het engage-

ment na dat hij tijdens de bespreking van 26 juni 2009 ten attentie van de leden van de Commissie Kwaliteitscontrole van 26 juni 2009 had geformuleerd, volledig na.

Het bestuur van c.v.b.a. (...) gaf gevolg aan de door betrokkene gegeven aanbevelingen en stelde binnen de onderneming in dit verband een verantwoordelijke aan.

II. Volgens art. 2.5. van de algemene controlenormen moet een bedrijfsrevisor voldoende controle materiaal verzamelen dat zijn tot uitdrukking gebrachte oordeel ten attentie van de jaarrekening kan staven.

De Raad stelt dat betrokkene deze controlenorm zou hebben geschonden door geen risicoanalyse te hebben uitgevoerd.

Dit standpunt van de Raad is echter niet in overeenstemming met de inhoud van het verslag van de kwaliteitscontrole. Revisor (...) heeft immers vastgesteld dat er wel degelijk een risicoanalyse werd uitgevoerd maar hij stelde dat deze, naar zijn mening, te summier zou zijn uitgewerkt (stuk 1, p. 3).

De Raad heeft dit eveneens ingezien en bevestigt in de Memorie van 1 juni 2011 dat er wel degelijk een risicoanalyse is gebeurd, maar dat deze onvolledig zou zijn (Memorie van 1 juni 2011, p.4, randnr. 21).

De Heer (...) meent dat hij wel degelijk een voldoende uitgebreide risicoanalyse heeft uitgevoerd.

Hij verwijst naar de financiële analyse van de balans en van de jaarrekening, gebruikmakend van de horizontale vergelijking, verticale vergelijking en tijdrechtsanalyse (we tevens brief aan (...) dd. 20.12.2008).

Vervolgens werden op basis van voormelde ratio's en op basis van eerdere auditwerkzaamheden met betrekking tot vorige boekjaren van c.v.b.a. (...) bij de opstart van de auditwerkzaamheden een rangschikking opgesteld van de diverse balansrubrieken in dalende volgorde van risico.

Tevens werden tijdens de auditwerkzaamheden de risico rubrieken verder geanalyseerd (zie stuk 3-12-13-14-15-16 Bundel (...)).

De Raad verwijst betrokkene tevens een gebrek aan documentatie omtrent systematisch nazicht.

Betrokkene naar stuk 6 bijlage 1 tot en met 5 aan de brief aan Kamer van Verwijzing en Instaatstelling van 2 oktober 2010.

Hieruit blijkt volgens hem duidelijk dat periodiek nazicht werd gedaan van de proefbalansen en interne controleprocedures (zie tevens tijdsbestedingsoverzicht).

In zijn verslag van 15 december 2008 heeft revisor (...) in verband met de tijdsregistratie opgemerkt: "het kantoor beschikt over het softwarepakket (...) en dit verstrekt overrichten van alle nuttige en noodzakelijke informatie qua tijdsbesteding.

Betrokkene gaat er dan ook van uit dat beweerd gebrek aan documentatie omtrent het systematisch nazicht niet kan weerhouden worden.

De Raad verwijst betrokkene een gebrek aan aantekeningen van nazicht van de toelichting bij de jaarrekening.

Door het gebruik van het informaticapakket '(...)' gebeurt de controle van de toelichting voor een belangrijk deel op geïnformateerde wijze. Betrokkene heeft tijdens het inspectiebezoek het informaticapakket aan revisor (...) toegelicht die overigens stelde daarmee niet vertrouwd te zijn en zelf nog alle werkzaamheden manueel te verrichten. De onterechte opmerking van revisor (...) in verband met het gebrek aan aantekeningen van nazicht van de toelichting bij de jaarrekening moet volgens de Heer (...) wellicht tegen deze achtergrond gezien worden.

De Raad beperkt er zich toe in zijn Memorie van 1 juni 2011 te stellen dat de wijze waarop het softwarepakket werd aangewend, niet werd uiteengezet of toegelicht.

Dit is volgens de Heer (...) manifest onjuist aangezien hij de wer-

king van het software pakket en de toepassingen ervan wel degelijk heeft toegelicht tijdens de kwaliteitscontrole (bevestigd in brief van 20.12.2008).

Deze tenlastelegging moet dan ook volgens betrokkene ongegrond worden verklaard.

Er zou geen auditdossier "ondernemingsraad" zijn. Betrokkene ontkent dit met klem en verwijst naar zijn brief aan revisor (...) van 20.12.2008.

"ik heb u toch een dossier getoond van circa 3 com dik omvattende de informatie verstrekking aan de ondernemingsraad en vooraan mijn certificeringverslag dd. 3 maart 2008. Wat de tien sleutelvragen met respectievelijke subvragen betreft, deze zijn naar analogie met het elektronisch financieel auditdossier eveneens opgenomen in een elektronische auditfile. Middels bijlage 4 en 5 laat ik u respectievelijke copij geworden van het certificeringsverslag en een print out van de elektronische vragenlijst uit het ondernemingsraaddossier (...). De onderlijning van de nummers in de eerste smalle kolom betekent dat de betreffende documenten opgenomen zijn in het ondernemingsraaddossier. Dit naar analogie met het financieel auditdossier."

In de memorie van 1.6.2011 erkent de Raad dat betrokkene een correct auditdossier heeft overgemaakt zodat volgens hem deze tenlastelegging ongegrond is.

III. Inbreuk par. 3 algemene controlenormen met betrekking tot het verslag.

Revisor (...) stelde in zijn verslag van 15 december 2008 louter:

"De verklaring die op 20/02/2008 werd afgeleverd over het boekjaar 2007 is nog de oude versie; sinds 2007 zijn de nieuwe normen en verslagen van toepassing."

De Heer (...) betwist niet dat er in dit verband een administratieve vergissing is gebeurd. In zijn brief

van 20 december 2008 deelde hij aan revisor (...) mee:

“Door een administratieve vergissing werd een elektronische kopie genomen van het verslag over het boekjaar 2006 en werden bedragen en data aangepast en is het aan de aandacht ontgaan om de nieuwe versie van het audit verslag te gebruiken, waarvoor mijn verontschuldiging. Maar ingevolge controle van de andere auditdossiers heb ik vastgesteld dat er slechts 3 dossiers zijn waarvoor deze vaststelling geldt.”

Betrokkene beklemtoont dat het om een administratieve vergissing gaat en vraagt de tenlastelegging dan ook af te wijzen als ongegrond.

IV. Inbreuk par 3.10 en 3.10.1 algemene controlenormen met betrekking tot het verslag (schending art. 146, 6° W. Venn.).

Tijdens het inspectiebezoek werd hier geen opmerkingen overgemaakt.

Betrokkene ontkent niet dat hij in het commissarisverslag geen opmerkingen heeft gemaakt met betrekking tot het ontbreken van de voornaamste risico's en onzekerheden in het jaarverslag doch benadrukt dat hij wel degelijk aandacht heeft gehad voor de bedrijfsrisico's en onzekerheden en vraagt afwijzing van deze tenlastelegging.

V. Inbreuk par. 2.3 van de norm inzake controle van inbrengen quasi-inbreng door de door de norm voorgeschreven stukken niet te hebben opgevraagd bij de Raad van bestuur.

Betrokkene stelt de risico's van de verrichting nauwkeurig te hebben beoordeeld (zie voorwerp overeenkomst 10 januari 2008 overdracht kinepraktijk van (...) en (...) aan de bvba (...)).

Uit de koopovereenkomst blijkt aldus dat geen enkele schuldvordering van of schuld op de desbetreffende kinepraktijk werd overgedragen aan de vennootschap. Gelet op het feit

dat de vennootschap nog maar net was opgericht én geldt op het feit dat alleen roerend materiaal werd overgedragen, met uitsluiting van eventuele schulden, kon betrokkene op basis van de oprichtingsakte én op basis van de overeenkomst terecht oordelen dat deze quasi-inbreng volledig risicovrij was.

De Heer (...) gaat ervan uit dat de Raad door in zijn verslag te stellen dat hij niet de nodige stukken heeft ongevraagd fout zat omdat de Raad de op te vragen stukken heeft verward met de gegevens waaraan de opgevraagde stukken dienen te worden getoetst, wat gebeurde.

Vermits dit niet meer wordt betwist in de Memorie van 1 juni 2011, vraagt betrokkene dan ook de afwijzing van deze tenlastelegging.

VI. Schending art. 4 Wet 11 januari 1993.

De Raad stelt in zijn verslag van 4 juni 2010 (stuk 4) dat betrokkene een inbreuk zou hebben gepleegd op de Anti-witwaswet nu conculant slechts in 20 % van de mandaatdossiers de wettelijke vereiste identificatiegegevens heeft opgevraagd en bewaard. Ook in het gecontroleerde dossier van een wettelijke opdracht (de bvba (...)) werd de wet volgens de Raad niet nageleefd daar waar – naar mening van de Raad – het risico bij eenmalige opdrachten hoger is.

Terzake verwijst De Heer (...) naar zijn brieven van 20 december 2008 aan revisor (...) en 2 oktober 2010 aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling waarvan de inhoud hier als herhaald moet worden beschouwd.

Daarbij benadrukt hij dat sedert de kwaliteitscontrole van 2006 de nodige inspanningen werden geleverd om de identiteitscontrole systematisch en geordend door te voeren.

Het auditprogramma werd aangepast.

De inspanningen werden erkend in de Memorie van 1 juni 2011.

Volgens betrokkene is er desbetreffend dan ook geen inbreuk.

VII. Inbreuk met betrekking tot onwaardig gedrag.

Deze tenlastelegging wordt in hogervermelde memorie niet meer aangehouden.

Voor zover als nodig verwijst betrokkene naar zijn argumentatie desbetreffend in zijn besluiten van 5 april 2011 en vraagt hij de afwijzing van deze tenlastelegging.

Uiterst ondergeschikt vraagt betrokkene om de afwijzing van elke tuchtsanctie of minstens de melding van de uit te spreken sanctie omdat alle vermelde tekortkomingen voor een groot deel van formele aard zijn en er grote inspanningen werden geleverd na de kwaliteitscontrole.

Bij een beoordeling in het licht van het evenredigheidsbeginsel dienen alle verzachtende omstandigheden door te wegen.

Standpunten van de Raad zoals vermeld in de Memorie van de Raad van 1 juni 2011

I. Inbreuk par. 2.4. algemene controlenormen inzake de controle van de administratieve organisatie en de interne controle in de gecontroleerde entiteit.

De Raad stelt dat de Heer (...) reeds sedert 2003 wist dat hij bijkomende inspanningen diende te leveren om in alle gecontroleerde ondernemingen het systeem van interne controle aan nader onderzoek te onderwerpen en hieruit passende conclusies te trekken.

De Raad heeft vooreerst moeten vaststellen dat in 2008 bedrijfsrevisor (...) (in zijn brief met opmerkingen aan de inspecteur) er nog steeds niet in geslaagd was om bij alle entiteiten waarin hij het commissarismandaat uitoefende, de interne controle aan passende onderzoekwerkzaamheden te onderwerpen. Inmiddels was

5 jaar verstreken sinds de vorige kwaliteitscontrole.

Het dossier (...), dat het voorwerp was van de kwaliteitscontrole 2008, bleef nog steeds verstoken van een beschrijving en van een analyse van de interne controle.

Het gegeven dat dit dossier minder risicogevoelig was is voor de Raad geen argument om zich eerst op andere belangrijkere dossiers te concentreren en miskent het principe dat in ieder dossier een afzonderlijke en voor de onderneming, specifieke controlebenadering dient uitgewerkt en uitgevoerd te worden, en dat in ieder dossier een beschrijving en analyse van de interne controle dient te gebeuren.

Bedrijfsrevisor (...) erkent dat in 2008 nog geen beschrijvingen van de interne controleprocedures werd uitgevoerd in de NV (...). Het zeer laag risico zou, volgens bedrijfsrevisor (...), verband houden met de aard van de activiteit. Volgens de website echter is (...) de oudste en belangrijkste veiling op de Belgische sierteeltmarkt. Zonder verdere motivering invoeren dat dit type van activiteit, zonder meer, en voor alle cycli, als *low risk* kan gekwalificeerd worden, is voor de Raad moeilijk aanvaardbaar.

Bovendien blijkt geen onderzoek te zijn uitgevoerd naar de IT infrastructuur.

Dergelijke redenering is volstrekt ongeldig voor een commissaris. Het al dan niet tijdig onderzoeken van het systeem van interne controle van een onderneming zou, in de redenering van bedrijfsrevisor (...), afhankelijk kunnen worden gemaakt van de kantoororganisatie van de bedrijfsrevisor. Deze redenering staat haaks op de essentie van de audit die de onderneming op zich van naderbij onderzoekt en uiteraard geen verband legt tussen de onderscheiden entiteiten uit de controle portefeuille van de bedrijfsrevisor.

Bij revisorale werkzaamheden is het bijhouden van notities en van verifieerbare sporen van de uitgevoerde werkzaamheden, niet terug te brengen tot een ondergeschikt formalisme. Deze aantekeningen en

notities vormen het enige bewijs van de uitgevoerde werkzaamheden en zodoende mogen zij niet ontbreken, anders kan er volkomen terecht door de Raad worden geconcludeerd dat de controles niet werden uitgevoerd. Dit sleutelargument van de Raad is dus onverkort toepasselijk telkens wanneer het formalisme wordt voorgesteld als een verplichting die moet beoordeeld worden los van de onderliggende werkzaamheden. Elke vorm van (publiek) toezicht zou bij voorbaat onmogelijk zijn indien deze redenering zou aanvaard worden.

Eventuele "alternatieve" controlewerkzaamheden kunnen geen rechtvaardiging vormen voor de opname in het commissarisverslag van een vermelding die stelt dat het systeem van interne controle werd gecontroleerd of op zijn doelmatigheid werd getest.

Als deze controles niet zijn gebeurd kan er volgens de Raad ook niet naar worden verwezen.

II. Inbreuk par. 2.4. van de algemene controlenormen inzake het beschikken over voldoende controlemateriaal dat zijn oordeel moet staven.

Volgens de Raad is zowel de risicoanalyse als het systematisch nazicht onvoldoende en onvolledig door een ernstig gebrek aan documentatie.

Het zelfde geldt voor de controle van de toelichting.

De afwezigheid van het auditdossier met betrekking tot de informatie van de ondernemingsraad blijft volgens de Raad een feit.

Het is pas naar aanleiding van het formuleren van zijn opmerkingen ten behoeve van de inspecteur, dat bedrijfsrevisor (...) toepasselijke documentatie heeft medegedeeld inzake de audit voor de ondernemingsraad.

III. Inbreuk par. 3 van de algemene controlenormen inzake het commissaris verslag.

Hier verwijst de Raad naar zijn verslag.

IV. Inbreuk par. 3.10 en 3.10.1 van de algemene controlenormen inzake het verslag-overtreding art. 144, 6° van het Wetboek van Venootschappen.

De Raad wijst erop dat bedrijfsrevisor (...) erkent dat in het commissarisverslag over het boekjaar 2007 geen opmerkingen werden gemaakt met betrekking tot het ontbreken van een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden in het overeenkomstig jaarverslag (artikel 96, 1° van het Wetboek van venootschappen).

De Raad wijst erop dat de commissaris dergelijke lacunes in het jaarverslag moet vermelden en dat bijkomende argumentatie van de Heer (...) niet ter zake diende is.

De overtreding wordt "ondubbeltzinnig bewezen en erkend" genoemd.

V. Inbreuk op par. 2.3. van de norm inzake controle van inbreng en quasi-inbreng.

De norm stelt dat documentatie moet opgevraagd worden aan de hand waarvan de bedrijfsrevisor dan moet nagaan of de in te brengen bestanddelen (roerend of onroerend) als het ware vrij en onbelast kunnen ingebracht worden in de vennootschap die begunstigde is van de inbreng. Het gaat om contracten van verwerving, aankoop, huur leasing, facturen, enz.

Het gaat dus niet om controlewerkzaamheden op de overdracht van een schuld of een schuldvordering zoals bedrijfsrevisor (...) stelt in zijn conclusie. Het gaat immers over de inbreng van kantooruitrusting en gespecialiseerd materieel (die bijvoorbeeld op afbetaling kan zijn gekocht of *geleasd*).

Vermits deze documentatie ontbreekt acht de Raad de norm overtreden.

De overige ingeroepen overtredingen worden door de Raad teruggenomen. Vermits de inbreuken niet enkel van formele aard zijn en de geleverde inspanningen na de kwaliteitscontrole 2008 niet relevant zijn voor de tekortkomingen uit

het verleden vraagt de Raad om de inbreuken op passende en overeenkomstige wijze te beteugelen.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

De Heer (...) erkent dat de kwaliteitscontrole een toegevoegde waarde heeft en bijdraagt tot een verdere kwaliteitsverbetering van de auditdossiers en leverde grote inspanningen om tegemoet te komen aan de opmerkingen van revisor (...).

Deze inspanningen worden erkend door de Raad in vermelde Memorie.

Deze inspanningen zijn ter zake dienend en moeten in aanmerking worden genomen.

(zie Tuchtcommissie 11 maart 2008 nr. 0320/06/N

Commissie van Beroep 21 maart 2008 nr. 0350/07/N

Tuchtcommissie 13 november 2007 nr. 0350/07/N

Tuchtcommissie 10 januari 2006 nr. 0298/05/N

Tuchtcommissie 5 december 2006 nr. 0326/06/N).

Het evenredigheidsbeginsel noopt de tuchtcommissie dan ook om toch rekening te houden met de inspanningen die betrokkene ook na de kwaliteitscontrole leverde.

Tevens dienen de volgende verzachtende omstandigheden in aanmerking te worden genomen:

- er werd geen schade aan derden veroorzaakt

- de intentie om de waardigheid van het beroep aan te tasten was nooit aanwezig

- de verbetering van de werking van het kantoor van betrokkene stond steeds voorop

- de goede trouw van betrokkene blijkt uit de verklaring van revisor (...) in zijn verslag van 15.12.2008.

“De kwaliteitscontrole verliep in een geest van confraterniteit met uitwisseling van ervaringen en standpunten.”

- er werden geen opmerkingen gemaakt door revisor (...) bij de controle van een tweede dossier betreffende een wettelijke opdracht.

- de Heer (...) gaf blijk van goede trouw, ernst en vakkennis.

Dus, alhoewel de formele fouten niet kunnen ontkend worden, dienen alle hogervermelde gegevens mee ter overweging worden genomen.

Aangezien de Heer (...) in het verleden echter reeds het voorwerp heeft uitgemaakt van een reeks tuchtprocedures.

- 029/90/(...)/N – Tuchtcommissie – 9 mei 1990 – schorsing van 8 dagen;

- 0132/97/(...)/N – Commissie van Beroep – 15 januari 1998 – schorsing van 8 dagen;

- 0267/04/(...)/N – Tuchtcommissie – 14 december 2004 – waarschuwing;

- 0344/07/(...)/N – Tuchtcommissie – 26 juni 2007 – berisping;

- 0368/07/(...)/N – Tuchtcommissie – 08 april 2008 – schorsing 8 dagen;

- 0380/09/(...)/N en 0381/09/(...)/N – Tuchtcommissie – 6 oktober 2009 – schorsing van 3 maanden;

- 0403/10/(...)/N – Tuchtcommissie – 6 april 2011 – schorsing van één maand (Bedrijfsrevisor (...) en de Raad hebben beroep aangetekend tegen de beslissing).

- 0404/10/(...)/N – Tuchtcommissie – 6 april 2011 – schorsing van 15 dagen (de Raad heeft beroep aangetekend tegen de beslissing).

Ziet de Tuchtcommissie zich dan ook genoodzaakt een tuchtstraf uit te spreken van één maand schorsing.

OM DEZE REDENEN,

DE TUCHTCOMMISSIE,

Rechtsprekend op tegenspraak

Verklaart de Tuchtprocedure ontvankelijk en acht de tenlasteleggingen bewezen.

Legt aan de Heer (...) als sanctie een schorsing op van twee weken.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 29 november 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacquainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)"

0420/11/N – Tuchtcommissie van 29 november 2011 (beroep ingediend)

- *Inbreuk op paragrafen: 1.1, 1.3.4, 1.4, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.5.3, 2.5.4, 3.10, 3.10.1, 3.10.3, 3.17 van de algemene controlenormen*
- *Inbreuken op de regelgeving inzake de onafhankelijkheid van de commissaris op*
 - *het Wetboek van Vennootschappen: Art. 133*
 - *de Wet van 22 juli 1953: Art. 14*
 - *Koninklijk Besluit 10 januari 1994: Art. 6 en 13*
 - *Paragrafen 1.2 en 1.2.1 algemene controlenormen*
- *Inbreuk op art. 144, 6° van het Wetboek van Vennootschappen doordat de commissaris geen melding maakt van de overtreding van art. 96, 1° en 6° omdat het jaarverslag*
 - *geen omschrijving omvat van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de onderneming wordt geconfronteerd*
 - *een onvoldoende verantwoording bevat voor het behoud van de waarderingregels in de veronderstelling van continuïteit*
- *Inbreuk op art. 144,8° van het Wetboek van Vennootschappen doordat de commissaris geen melding maakt van de overtreding van art. 134 §2 van het Wetboek van Vennootschappen dat stelt dat in de toelichting bij de jaarrekening de honoraria van de commissaris dienen vermeld te worden.*

- *Inbreuken op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het wassen van geld en de financiering van terrorisme.*
- *Inbreuk op artikel 36 §1 van de Wet van 22 juli 1953 strafbaar gesteld door art. 36 §3 van dezelfde wet*
- *Inbreuk op norm met betrekking tot permanente vorming*
- *Onwaardig gedrag*

In de zaak met dossiernummer 0420/11/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut de heer (...).

Tegen:

De heer (...), bedrijfsrevisor, ingeschreven op het openbaar register van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...), wonende te (...) en zijn beroepsactiviteit uitoefenend in de burgerlijke BVBA (...), ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...) met maatschappelijke zetel te (...)

* * * * *

Gelet op het verslag van de Raad aan het KVI van 8 oktober 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van 1 maart 2011 van de Kamer van Verwijzing

en Instaatstelling om over te gaan tot verwijzing naar de Tuchtcommissie.

Gelet op de betekening van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling per aangetekend schrijven aan de heer (...) en de Raad van het IBR van 1 maart 2011.

Gelet op de mededeling van het originele dossier en de zending van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling aan de Tuchtcommissie van 8 maart 2011.

Gelet op de oproeping van de heer (...) met aangetekende brief van 25 maart 2011 om te verschijnen voor de Tuchtcommissie op 10 mei 2011.

Gelet op het uitstel van de zaak tot op de zitting van 20 september 2011, datum waarop het dossier in beraad werd genomen en voor uitspraak gesteld op 29 november 2011.

Verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad in de zaak met nummer 420/11/(...)/N.

Tenlasteleggingen

Aan de betrokkene kunnen volgens het voormeld verslag aan de Commissie van Toezicht aan de Raad volgende deontologische en/of tuchtrechtelijke inbreuken ten laste worden gelegd:

- A. Inbreuken op de algemene controlenormen behoudens deze die op de onafhankelijkheid betrekking hebben

- I. Inbreuk op paragrafen 1.1 en 1.4 van de algemene controlenormen
 - II. Inbreuk op paragraaf 1.3.4 van de algemene controlenormen (fraude)
 - III. Inbreuk op paragraaf 2.1 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controle opdracht volgens een aangepast werkprogramma
 - IV. Inbreuk op paragraaf 2.2 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht (aantekeninghouden van uitgevoerde werkzaamheden)
 - V. Inbreuk op paragraaf 2.3 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht (aanwending van controletechnieken en de verantwoording ervan)
 - VI. Inbreuk op paragraaf 2.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht (onderzoek van het systeem van interne controle)
 - VII. Inbreuk op paragraaf 2.5, 2.5.3 en 2.5.4 van de algemene controlenormen inzake de uitvoering van een controleopdracht (bewijskracht)
 - VIII. Inbreuk op paragrafen 3.10, 3.10.1 en 3.10.3 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag en de controlenorm "controle van het jaarverslag over de jaarrekening" d.d. 15.12.2006
 - IX. Inbreuk op paragraaf 3.17 van de algemene controlenormen met betrekking tot het verslag
- B. Inbreuken op de regelgeving inzake de onafhankelijkheid van de commissaris op
- I. Het Wetboek van Vennootschappen (Art. 133)
 - II. De Wet van 22 juli 1953 (Art. 14)
 - III. Koninklijk Besluit 10 januari 1994 (Art. 6 en 13)
 - IV. Paragrafen 1.2 en 1.2.1 algemene controlenormen
- C. Inbreuk op art. 144,6° van het Wetboek van Vennootschappen doordat de commissaris geen melding maakt van de overtreding van art. 96, 1° en 6° omdat het jaarverslag
- geen omschrijving omvat van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de onderneming wordt geconfronteerd
 - een onvoldoende verantwoording bevat voor het behoud van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit
- Inbreuk op art. 144,8° van het Wetboek van Vennootschappen doordat de commissaris geen melding maakt van de overtreding van art. 134 §2 van het Wetboek van Vennootschappen dat stelt dat in de toelichting bij de jaarrekening de honoraria van de commissaris dienen vermeld te worden.
- D. Inbreuken op de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.
 - E. Inbreuk op artikel 36 §1 van de Wet van 22 juli 1953 strafbaar gesteld door art. 36 §3 van dezelfde wet
 - F. Inbreuk op norm met betrekking tot permanente vorming
 - G. Onwaardig gedrag

Rechtspleging

De betrokkene is rechtsgeldig opgeroepen om voor de Tuchtcommissie te verschijnen bij schrijven van 25 maart 2011.

Namens de Raad van het Instituut verscheen de heer (...) die werd gehoord op de zittingen van 20 september 2011.

De heer (...) verscheen persoonlijk en werd gehoord op dezelfde zitting.

De feiten

Wat betreft de feitelijke antecessanten dient hier integraal te worden verwezen naar het verslag van de Raad van het IBR van 8 oktober 2010 waarvan de pagina's 1 tot en met 10 als volledig herhaald dienen te worden beschouwd.

Standpunten van de Raad

Onderhavig dossier vindt zijn oorsprong in het verzoek van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling om een bijkomend onderzoek te voeren.

Gelet op het aantal en de aard van de grieven opgeworpen door de Raad van het IBR in zijn verslag aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling met betrekking tot de kwaliteitscontrole 2007 van de burgerlijke BVBA (...) die op 16/10/2001 door inspecteur (...) werd uitgevoerd.

Onderhavig verslag vindt tevens zijn oorsprong in een onderzoek waarin op initiatief van de raad de financiële afhankelijkheid van bedrijfsrevisor (...) nagegaan werd en het verzuim van de bedrijfsrevisor om op passende wijze gevolg te geven aan 2 injuncties d.d. 11/07/2008 en 22/03/2010 waartoe de Raad van het IBR had beslist naar aanleiding van dit onderzoek inzake zijn onafhankelijkheid.

Bij de kwaliteitscontrole 2007 werden onvolkomenheden vastgesteld volgens de Raad aangaande de kantoororganisatie, het commissarisdossier en de wettelijke opdracht.

Bij de werkzaamheden van de Commissie van Toezicht en het plaatsbezoek (en onderzoek van 3 mandaatdossiers) werd vastgesteld dat er weinig of geen vooruitgang werd geboekt in de werkmethodes en controleprocedures van het kantoor in de kantoororganisatie en de mandaatdossiers.

Tevens werd de financiële afhankelijkheid van betrokkene (en diens weigering of onvermogen om hieraan een einde te brengen) aan de kaak gesteld.

Volgens de Raad werd aldus op verschillende vlakken de wetgevingen reglementering niet gerespecteerd en kwam de Heer (...) niet tegemoet aan alle hoger opgesomde wettelijke voorschriften betreffende de plichten en verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisoren.

Standpunt van de verdediging

De Heer (...) geeft toe fouten te hebben gemaakt.

Hij weerlegt het standpunt van de Raad niet.

Betrokkene verklaart de nodige veranderingen te willen aanbrengen om gelijkaardige inbreuken in de toekomst te vermijden.

De Heer (...) is reeds geruime tijd bezig met een grondige reorganisatie van zijn kantoor door middel van overdracht en opsorping door een college bedrijfsrevisor.

Hierbij houdt hij er rekening mee in de toekomst afstand te doen van zijn titel van bedrijfsrevisor.

Hij verzet zich aldus niet tegen de vraag om schrapping van wege de Raad van het IBR.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

Rekening houdend met de standpunten van betrokken partijen niet de Tuchtcommissie zich genoodzaakt in te gaan op het verzoek van de Raad van het IBR om over te gaan tot de schrapping.

OM DEZE REDENEN,

De Tuchtcommissie

Rechtsprekend op tegenspraak

Verklaard de tuchtvordering tegen de Heer (...) ontvankelijk en acht de tenlastelegging bewegen:

Legt aan de Heer (...) als sanctie de schrapping op.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 29 november 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren (...)"

Tuchtcommissie-Openbare zitting van 20 december 2011 (beroep aangetekend)

In de zaak met dossiernummer
0411/10/(...)/N

De Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, met zetel te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, met als vertegenwoordiger van de Raad van het Instituut (...) bijgestaan door (...)

Tegen:

De heer (X), bedrijfsrevisor sedert 1984 en ingeschreven in het openbaar register van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...) met als woonplaats (...) en zijn activiteit als bedrijfsrevisor uitoefenend in het kader van (...), sinds (...) ingeschreven als bedrijfsrevisorenkantoor met maatschappelijke zetel te (...), ingeschreven in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren onder het nummer (...)

* * * * *

Gelet op het verslag van de Raad aan het Kamer van Verwijzing en instaatstelling van 4 juni 2010.

Gelet op de stukken van het door de Raad samengestelde dossier.

Gelet op de beslissing van 6 december 2010 van de Kamer van Verwijzing en instaatstelling per aangetekend schrijven aan (X) en de raad van het IBR van 6 december 2010.

Gelet op de mededeling van het originele dossier en de zending van de beslissing van de Kamer van Verwijzing en instaatstelling aan de tuchtcommissie van 6 december 2010.

Gelet op de oproeping van (X) met aangetekende brief van 27 januari

2011 om te verschijnen voor de tuchtcommissie op 16 maart 2011.

Gelet op het uitstel van de zaak tot op de zitting van 29 november 2011, datum waarop het dossier in beraad werd genomen en voor uitspraak gesteld op 20 december 2011.

Verslag van de Commissie van Toezicht aan de Raad in de zaak met nummer 0411/10/(...)/N.

Tenlasteleggingen en inbreuken

- Inbreuken op de wetgeving en reglementering tijdens de uitoefening van de commissarisopdracht
- Inbreuken op de normen inzake de controle van fusie, en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen
- Onwaardig gedrag

Rechtspleging

De betrokkene is rechtsgeldig opgeroepen om voor de tuchtcommissie te verschijnen bij aange tekende brief van 27 januari 2011 en nadien bij schrijven van 21 juni 2011.

Namens de Raad van het Instituut verscheen (X) die werd gehoord op de openbare zitting van 29 november 2011 en die werd bijgestaan door (...) die eveneens werd gehoord.

(X) verscheen persoonlijk werd gehoord en liet zich bijstaan door (...), eveneens gehoord.

De feiten volgens de Raad

Wat betreft de feitelijke en procedurele antecedenten dient hier integraal te worden verwezen naar het verslag van de Raad van het I.B.R. van 4 juni 2010 waarvan de pagina's 1 tot en met 3 als volledig herhaald dienen te worden beschouwd evenals de memorie van antwoord en wederantwoord van de Raad van I.B.R..

De feiten volgens de betrokkene

Wat betreft de feitelijke en procedurele antecedenten dient hier integraal te worden verwezen naar de synthese conclusie van de (X) waarvan de pagina's 6 tot en met 11 als volledig herhaald dienen te worden beschouwd.

Standpunten van de Raad

Met betrekking tot de inbreuken op de wetgeving en reglementering tijdens die uitoefening van de commissarisopdracht stelt de Raad dat uit de feiten en de beoordeling van de feiten en stukken blijkt dat bedrijfsrevisor (X) nagelaten heeft om zijn taak als commissaris van de vennootschap SA (A) voor het boekjaar 2006 volledig verwaarloosd. De moeilijke financiële situatie die uiteindelijk tot het faillissement van de vennootschap heeft geleid is hierbij een bezwarende factor.

Eerst en vooral kon bedrijfsrevisor (X) in feite zijn controle over het boekjaar 2006 niet op een gepaste wijze uitvoeren omdat de vennootschap niet over een regelmatig bij-

gehouden boekhouding beschikte. In elk geval kon hij geen verklaring zonder voorbehoud afleveren (zie randnummer 12).

Daarenboven werden volgen de Raad de volgende gebreken vastgesteld in de dossiers over het boekjaar 2006:

- de werkdossiers van bedrijfsrevisor (X) vertonen op een aantal vlakken belangrijke lacunes, zoals het quasi volledig ontbreken van enige controlewerkzaamheden voor belangrijke rubrieken van de balans (voorraden, handelsvorderingen). Zo werden een aantal basiscontroles zoals het bekomen van bevestigingsbrieven van derden, analyse van oninbare vorderingen, controles op overlopende rekeningen of cut-off van opbrengsten en kosten niet of nauwelijks uitgevoerd;
- het werkprogramma werd niet ingevuld en afgetekend;
- het jaarverslag van de Raad van Bestuur d.d. 1 juni 2007 maakt geen melding van het van toepassing zijn van artikel 634 van het Wetboek van vennootschappen. De bedrijfsrevisor heeft in het commissarisverslag over het boekjaar 2006 van deze overtreding op het Wetboek van vennootschappen geen melding gemaakt;
- het commissarisverslag maakt geen melding van de moeilijke financiële situatie van de vennootschap en het risico voor de continuïteit dat dit met zich meebracht.

Deze vaststellingen werden daarenboven niet door bedrijfsrevisor (X) in zijn brief d.d. 4 november 2008 tegengesproken noch genuanceerd. Middels de aangetekende brief d.d. 27 februari 2009, in antwoord op het verslag van het plaatsbezoek, laat de bedrijfsrevisor weten "het desbetreffende specifieke werkdossier is onvoldoende onderbouwd maar ruimschoots gecompenseerd met de werkpapieren die betrekking hadden op de fusie". Deze laatste bewering wordt echter niet met documenten gestaafd

en uit de stukken die van de bedrijfsrevisor werden verkregen blijkt dat dit niet correct is.

Met betrekking tot de verrichte werkzaamheden na aflevering van het commissarisverslag over het boekjaar 2006 tot aan het faillissement (boekjaar 2007) en de opvolging van het continuïteitsprobleem konden onvoldoende documenten worden voorgelegd.

Inzake de continuïteit heeft de bedrijfsrevisor, nog steeds volgens de Raad, overeenkomstig zijn verklaringen, alle besprekingen tussen de aandeelhouders bijgewoond en werd hij op de hoogte gehouden over de besprekingen met de kredietinstellingen. Dit blijkt echter niet uit zijn werkdossiers. De bedrijfsrevisor heeft in toepassing van artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen geen schriftelijke communicatie gevoerd met de Raad van Bestuur noch met de voorzitter van de Rechtbank van Koophandel.

Uit voorgaande blijkt overduidelijk dat bedrijfsrevisor (X) het commissarismandaat in de SA (A) over de boekjaren 2006 en 2007 niet overeenkomstig de van toepassing zijnde wetgeving en reglementering heeft uitgeoefend.

De Raad is van oordeel dat de wettelijke (o.a. Boek IV, Titel VII van het Wetboek van vennootschappen), reglementaire voorschriften en algemene controlenormen en gelieerde aanbevelingen inzake de uitoefening van de opdracht van commissaris in belangrijke mate niet werden nageleefd door bedrijfsrevisor (X).

Met betrekking tot de geldende normen inzake controle van fusie, en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen wijst de Raad er op dat de bedrijfsrevisor in zijn verslag onder andere moet vermelden waarop hij de waardering van de betrokken vennootschappen en van de ruilverhouding heeft gecontroleerd.

Overeenkomstig paragraaf 2.3.1. van de normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen

dient het controledossier onder andere bewijskrachtig materiaal te bevatten dat de gegevens die als grondslag voor de berekening van de ruilverhouding werden gebruikt onderbouwt, meer in het bijzonder documentatie die de aangepaste controle van de financiële staten onderbouwt.

Bedrijfsrevisor (X) schrijft in zijn verslag d.d. 11 mei 2007 inzake de fusie van de vennootschappen SA (A) en SA (B) dat hij een beperkt nazicht heeft uitgevoerd van de financiële staten per 31 december 2006.

Als commissaris van SA (A) diende hij volgens de Raad over de jaarrekeningen per 31 december 2006 een volkomen controle uit te voeren. De bedrijfsrevisor heeft dit ook tijdens het onderhoud d.d. 10 oktober 2008 aan de delegatie van de Commissie van Toezicht meegeedeeld.

Bedrijfsrevisor (X) heeft echter zijn commissarisopdracht niet conform de wettelijke bepalingen uitgeoefend en onder meer geen volkomen controle verricht. Aldus heeft de bedrijfsrevisor ook onvoldoende werkzaamheden verricht over de fusieverrichting waarover hij op 11 mei 2007 verslag heeft uitgebracht.

Uit de werkdossiers van bedrijfsrevisor (X) blijkt bovendien dat de bedrijfsrevisor zich gesteund heeft op werkzaamheden inzake cijfers per 30 juni 2006, terwijl de fusie op cijfers per 31 december 2006 werd verricht (stuk 15, p. 11-12). Aldus werd onvoldoende bewijskrachtig materiaal verzameld.

Derhalve is de Raad van oordeel dat bedrijfsrevisor (X) eveneens de normen inzake de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen d.d. 6 december 2002 niet heeft nageleefd.

Tenslotte wordt betrokkene onwaardig gedrag verweten en inbreuken op artikelen 2 en 3 van het K.B. van 10 januari 1994.

Standpunt van (X)

Betrokkene werpt in hoofdorde de onontvankelijkheid op van de tuchtvordering ingevolge de niet mededeling van stukken.

Hij stelt op geen ogenblik inzage te hebben gehad van het eindverslag van de Commissie van Toezicht waarbij besloten werd zich dit verslag eigen te maken en evenmin van de notulen van de Commissie van Toezicht waarbij besloten, werd zich dit verslag eigen te maken.

Betrokkene verwijst naar artikelen 52.53.54 van de Wet, het K.B. van 26 april 2007, artikelen 4.5.7.

Terzake moet verwezen worden naar de synthesebesluiten van (X) waarvan de pagina's 12 tot en met 20 als volledig herhaald kunnen worden beschouwd.

Betrokkene werpt tevens de nietigheid van het gevoerde onderzoek op en van het eindverslag (zie synthesebesluiten 20 tot en met 47).

Bij de analyse van de gevoerde procedure in concreto benadrukt (X) dat er een verplichting bestaat om het onderzoek ook à décharge te voeren met onpartijdigheid én een vermoeden van onschuld.

Hij komt dan ook tot het volgende besluit:

“Al deze elementen tonen zonder meer aan dat de Commissie van Toezicht en de Raad de hun bij wet toevertrouwde opdracht op een foutieve wijze hebben ingevuld. Waar zij zich te gedragen hadden als een onderzoeksgerecht, en zich dienvolgens op een volledige en loyale bewijsvoering dienden toe te leggen ten behoeve van de waarheidsvinding, hebben zij zich in wekelijkheid gedragen als een procureur, als partij belast met de vervolging.

Deze verwisseling van rollen kan en mag niet gehonoreerd worden en moet worden getroffen door de enig mogelijke sanctie: de onontvankelijkheid van de tuchtvoering.”

Met betrekking tot de samenstelling van de organen verwijst (X) in zijn synthesebesluiten naar diverse miskenningen van bepalingen van het K.B. 26 april 2007 en de rechten van de verdediging (pagina 48).

Hij stelt dat het verslag van 4 juni 2010 werd ondertekend door een niet hiertoe bevoegde persoon en de oproeping nietig was.

Ook de beslissing van de Raad van 4 juni 2010 wordt als nietig bestempeld.

Tenslotte wijst betrokkene er op dat de feiten die hem worden ten laste gelegd dateren van 2006 doch slechts ter beoordeling worden voorgelegd einde 2011.

Dit is volgens (X) een overschrijding van de redelijke termijn waardoor de tuchtvoering vervallen is met betrekking tot de eerste tenlastelegging ontkent betrokkene de op hem rustende verplichtingen te hebben verwaarloosd en beklemt de wezenlijke aard van een opdracht verbonden aan het mandaat en commissaris wel degelijk te hebben nageleefd (zie synthesebesluiten pagina's 57 tot en met 61) en een regelmatige boekhouding te hebben bijgehouden zonder lacunes in de controle (jaar 2006);

Voor wat betreft 2007 stelt betrokkene de wet en meer bepaald artikel 138 Wetboek Vennootschap precies te hebben opgevolgd in verband met het voeren van correspondentie en voldoende documenten in verband met het continuïteitsprobleem te hebben verzameld.

Hij acht de eerste tenlastelegging dan ook geenszins bewezen.

De tweede tenlastelegging omvat beweerde inbreuken op de normen inzake de controle van fusie- en splitsverrichtingen van handelsvennootschappen en wordt volledig afgewezen door betrokkene.

Met betrekking tot het beperkte nazicht van de financiële staten van beide vennootschappen geeft betrokkene toe dat zijn verslag aan de aandeelhouders inderdaad een

vergissing bevat en dat de jaarrekening wel degelijk werd geattesteerd.

In werkelijkheid werd een volledige controle uitgevoerd.

Verder stelt betrokkene dat hij zijn mandaat van commissaris wel degelijk heeft vervuld conform de wet en verwijst hiervoor naar de stukken waaruit volgens hem moet blijken dat hij voldoende bewijskrachtig materiaal verzamelde.

Hij komt tot het besluit dat de “de ontstentenis van de vorm waarvan in beginsel krachtens de norm wordt aangenomen dat die een bewijs levert wanneer zijn voltrekking uit de werkpapieren blijkt, niet per se het besluit wettigt dat de controleverrichting niet werd uitgevoerd. Inzonderheid kunnen overeenstemmende vermoedens, mede opgebouwd vanaf andere documenten dan diegene die gewoonlijk tot het administratief dossier behoren of dienden te behoren, eveneens een redelijke conclusie wettigen dat een controle werd uitgevoerd” (Commissie van Beroep nr. 0380/09/N dd. 24 maart 2010).

De derde tenlastelegging omvat enerzijds een inbreuk op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en anderzijds een inbreuk op artikel 3 van hetzelfde besluit.

Aldus wordt betrokkene disrespect voor de wetgeving, de reglementering en de gebruikelijke controle-normen ten laste gelegd (inbreuk op artikel 2) en dienvolgens onwaardig gedrag (inbreuk op artikel 3).

Vermits de eerste 2 tenlasteleggingen niet bewezen zijn volgens (X), acht hij de derde evenmin bewezen voor wat artikel 2 betreft.

Een zelfde redenering wordt opgebouwd in verband met artikel 3 van 10 januari 1994 en desbetreffend verwijst (X) naar de uitspraak van 7 juli 2010 (ref. 0382/09/N randnr. 24) waarin wordt gesteld:

“Tenlastelegging (B) betreft “onwaardig gedrag” dat in een eerste

onderdeel wordt afgeleid uit het enkele feit dat wettelijke en reglementaire bepalingen, evenals controlenormen, werden miskend.

Het voorschrift inzake "waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid" uit artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 beoogt beteugeling van gedragingen die verder reiken dan de enkele miskening van elk voorschrift inzake beroepsuitoefening.

In zoverre de schending uit het enkele voormelde feit wordt afgeleid, is de tenlastelegging niet bewezen."

Tenslotte staat betrokkenen even stil bij de vraag of de vermelde vergrijpen dermate ernstig zijn dat een tuchtsanctie verantwoord is.

Hierbij eveneens rekening houdend met de eenmaligheid van de feiten, het gegeven dat het dossier inzake het commissarismandaat in S.A. (A) geen modeldossier is voor het kantoor van (X), er zich geen schade manifesteerde en hij sedert 1984 onafgebroken het beroep van bedrijfsrevisor heeft uitgeoefend zonder enige veroordeling.

Beoordeling door de Tuchtcommissie

(X) werpt in limine litis de exceptie van niet-mededeling van stukken op. Meer bepaald verwijt hij de Raad het niet-meedelen van het eindverslag van de Commissie van Toezicht en de notulen van de Commissie van Toezicht waarbij werd besloten dit eindverslag zich eigen te maken (Antwoordverweerschrift, randnr. 32). Aldus zou (X) zijn verdediging niet optimaal kunnen hebben organiseren.

Dit kan niet worden bijgetreden. Het eindverslag en de notulen van de Commissie van Toezicht werden regelmatig opgesteld. Op de Raad rust geen verplichting om deze documenten mee te delen aan (X). Overigens, de Raad voert zijn opdracht uit in het algemeen belang en te goeder trouw en heeft bij het samenstellen van het dossier het recht om te oordelen welke documenten pertinent zijn en welke dit

niet zijn. Zie ook Commissie van Beroep, 24 maart 2010 nr 0382/09-N: "(...) evenwel houdt de verplichting om een volledig dossier samen te stellen niet in dat alle geschriften waarnaar wordt verwezen ook effectief moeten worden meegedeeld". De Tuchtcommissie zal zich enkel steunen op de stukken die worden meegedeeld. Het is trouwens aan de Raad om de nodige bewijzen te verzamelen en voor te leggen voor de tenlasteleggingen.

Bovendien dient te worden vastgesteld dat de oproepingsbrief van 27 januari 2011 ten aanzien van (X) uitdrukkelijk de mogelijkheid bepaalt om na afspraak inzage te nemen van het dossier op de zetel van het Instituut overeenkomstig artikel 60§1, lid 2 van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 20 april 2007 (hierna: "Wet Instituut Bedrijfsrevisoren") (Stuk 37 Dhr. (X)). Dit dossier bevat alle relevante stukken om de verdediging van (X) voor te bereiden. Hij en zijn raadsman konden alle stukken aldaar inzien.

De niet mededeling van het eindverslag en de notulen van de Commissie van Toezicht raakt niet aan de ontvankelijkheid van de tuchtvordering aangezien de mededeling van deze stukken niet wordt opgelegd door de procedurevoorschriften van de Wet Instituut Bedrijfsrevisoren en het K.B. van 26 april 2007.

Alle voor de verdediging nuttige documenten waarop de tenlasteleggingen zijn gesteund, werden opgenomen in het dossier dat ter inzage werd gesteld aan (X).

Bij nalezing van het dossier, dient eveneens gesteld te worden dat de beslissing tot goedkeuring van het tuchtverslag op de Raadsvergadering van 4 juni 2010 regelmatig is.

De Raad beslist welke stukken relevant zijn en ter inzage worden voorgelegd aan de Tuchtcommissie en de verdediging. Dit gebeurt

onder controle van de KVI, die bijkomende onderzoeksmaatregelen kan opleggen indien zij dit nodig acht (art. 46 §1, c Wet Instituut Bedrijfsrevisoren).

De tegenspraak geldt terzake enkel met betrekking tot documenten en opmerkingen die aan de Tuchtcommissie zelf zijn voorgelegd. Als de stukken niet zijn neergelegd in het tuchtdossier, kunnen ze ook niet dienen ter ondersteuning van de tenlastelegging en zal de Tuchtcommissie haar beslissing hierop niet kunnen steunen. Door bepaalde stukken niet mee te delen worden de rechten van verdediging niet geschonden in de mate dat deze niet-meegedeelde stukken dan ook geen grondslag kunnen vormen voor een tuchtsanctie. De Raad beroept er zich niet op en de tuchtinstanties kunnen er geen acht op slaan.

De overgemaakte stukken hebben dan ook geen invloed door het wel of niet aanwezig zijn in het dossier op de tegensprekelijke aard van de debatten.

Dit alles betekent echter nog niet dat het argument van de (X) met betrekking tot de beweerde nietigheid van het gevoerde onderzoek terzijde dient te worden geschoven.

Betrokkene stelt dat geen enkele wettelijke bepaling de Raad toestaat om de hoedanigheid van procesparty aan te nemen, ook niet van vervolgende procesparty.

Een en onder betekent dat er geen "partijdigheden" mogen in het dossier sluipen.

Dit gebeurde in casu wel - zie terzake het relaas met betrekking tot het bal (zie syntheseconclusies (X) punten 103 e.v.).

Door geen gevolg te geven aan het verzoek van betrokkene om de verslaggeving met betrekking tot de gesprekken gevoerd met de onderzoekers, te willen aanpassen en/of nuanceren ontstond er een zekere "gekleurdheid" in het dossier.

Ook de beslissing van de Kamer van Verwijzing en instaatstelling om "doorverwijzing naar de

Tuchtcommissie om aan de (X) een tuchtsanctie op te leggen voor de motieven opgenomen in het verslag van het IBR van 4 juni 2010, die de KVI tot de hare maakt" is een brug te ver.

Ze kon enkel doorverwijzen zonder meer.

Het vooronderzoek werd inderdaad goedgekeurd door de KVI zelfs wanneer alles gebeurde volgens de procedureregels voorzien in de Wet IBR en in het algemeen belang, te goeder trouw en rekening houdend met alle terzake geldende verplichtingen, werd opgesteld dan nog dient het onderzoek à charge en à décharge te worden gevoerd en alleszins niet op een partijdige wijze.

Bij de opstelling van het tuchtverslag dient de Raad van het IBR eerder de verplichtingen op te nemen van een onderzoeksrechter.

Invloed van het EVRM is aldus merkbaar. De onpartijdigheidsplicht werkt immers door in de fase van het vooronderzoek en het onderzoek evenals bij de beslissing om al dan niet tuchtrechtelijk te vervolgen. Dat is ook logisch, om enkel een correct – en dus neutraal en volledig – geïnformeerde Raad kan beslissen om te vervolgen, of om zelfs helemaal niet te doen. Het (voor)onderzoek met à charge en à décharge gebeuren. De rol van de Raad is dus helemaal niet beperkt tot het formuleren van een aanklacht tegen de tuchtrechtelijk verdachte maar hij moet vooreerst op basis van een volledig en neutraal verslag de voormelde keuze maken en verder, als het tot een tuchtprocedure komt, een tuchtdossier zo samenstellen dat de tuchtcommissie als onpartijdige en volledig voorgelichte rechter kan oordelen.

De feiten werden in het verslag niet volledig objectief of ongekleurd weergegeven (zie hoger).

Onder meer ook uit de cassatierechtspraak met betrekking tot tuchtrechtspraak van de Orde van apothekers blijkt dat een deugdelijk (voor)onderzoek als een voorwaarde kan worden beschouwd

voor de regelmatigheid van het optreden van het tuchtrechtscollege (zie Cass. 17 oktober 1986, Arr. Cass., 1986-87, 222).

De Raad stelt dat artikel 6§1 EVRM niet geldt voor het IBR en de tuchtprocedure en verwijst hiervoor naar Cass. 24 oktober 1997, arr. Cass. 1997, 1028).

In vermeld arrest kan gelezen worden "Indien het eerlijk karakter van het proces ernstig in het gedrang lijkt te komen door de niet-inachtneming van die bepaling voor de aanhangigmaking van de zaak bij de feitenrechter".

Hierbij wordt de Raad van het IBR gelijkgesteld met een onderzoeksrechter (Cass. 4 april 2007, P. 07.0218F).

De rechtspraak van het Hof van Cassatie over de toepassing van artikel 6 EVRM in tuchtzaken in geëvolueerd, en zal allicht nog meer evolueren naar een grotere bescherming, ook in de fase van het (voor)onderzoek. In zijn rechtspraak over tuchtzaken voor de organen van de beroepsorden oordeelde het Hof van Cassatie in het verre verleden inderdaad dat deze tuchtrechtscolleges de openbaarheid niet in acht moesten nemen vermits artikel 6 §1 van het EVRM niet van toepassing werd verklaard, omdat het in tuchtzaken niet zou gaan om "burgelijke rechten en verplichtingen". Deze opvatting werd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens verworpen in twee arresten tegen België (EHRM, 23 juni 1981 Le Compte).

Het Hof oordeelde dat het recht om nog langer een beroep uit te oefenen dat geen openbaar ambt is – later heeft het Hof ook de toepasselijkheid van artikel 6§1 EVRM op overheidsambtenaren erkend – wel een burgerlijk recht is in de zin van artikel 6§1 EVRM zodat, in geval van (tijdelijke) schorsing of definitieve schraping van de beoefenaar van een vrij beroep, de in artikel 6§1 EVRM vervatte waarborgen in acht moeten worden genomen (A. ALEN en K. MUYLLE, Compendium van het

Belgisch staatsrecht, Mechelen, Kluwer 2008, 327).

Het Hof van Cassatie neemt nu, in navolging van het Europees Hof, aan dat artikel 6,§1 van toepassing is op tuchtprocedures indien deze procedures kunnen leiden tot een straf die aantasting kan inhouden van de beroepsverbintenissen aangegaan door de tuchtrechtelijk vervolgte, of nog, "die tot gevolg kunnen hebben dat tijdelijk of definitief een burgerlijk recht (op beroepsuitoefening) wordt ontnomen". De mogelijke straf bepaalt dus of het gaat om een geschil over burgerlijke rechten en verplichtingen.

Het Hof van Cassatie toetst dan ook sinds enige tijd stelselmatig – als het daartoe in een middel wordt gevraagd – of art. 6 EVRM werd nageleefd in een tuchtprocedure (zie B. Tilleman, Het vernieuwd tuchtrechtelijk statuut van de bedrijfsrevisor overzicht van de rechtspraak en de adviespraktijk, Brugge, Die Keure, 2008, 48. J. DUJARDIN, "Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing aan de wettelijkheid door het Hof van Cassatie", RW 2000-01, 785-810 en Cass., 4 maart 2010 (architecten); 1 oktober 2009 (apothekers), 17 december 2009 (boekhouders). Voordien had het Hof dat ook al beslist ten aanzien van geneesheren en advocate, en verder oog nog voor tuchtzaken tegen apothekers (Cass., 24 oktober 1997) en bedrijfsrevisoren (Cass., 27 april 1989-90, nr.508) en vastgoedmakelaars (Cass.; 20 oktober 1997, AC, 1996-97, nr. 368)).

Zoals in de rechtspraak is verduidelijkt moet de onpartijdigheid zowel persoonlijk als structureel zijn. In de eerste plaats mag de instantie niet vooringenomen zijn en geen vooroordelen hebben. Concreet betekent dit dat zij geen bewoordingen mag gebruiken of geen houding mag aannemen die van een mogelijk vooroordeel ten aanzien van een procespartij blijken geven. Op basis van algemeen rechtsbeginsel van onpartijdigheid – en dus formeel niet op basis van art. 6§1 EVRM – kwam het Hof

van Cassatie tot dezelfde conclusie i.v.m. de onderzoeksrechter die volledig onafhankelijk van de partijen moet zijn, en geen schijn van partijdigheid mag wekken.

Dat die onpartijdigheid meebrengt dat hij het onderzoek à charge en à décharge moet voeren, staat intussen ook al ettelijke jaren zeer uitdrukkelijk en ondubbelzinnig in art. 58 §1 van het Wetboek van Strafvordering. Vermits – zoals het Hof van Cassatie heeft gesteld in het al meermaals geciteerd cassatiearrest van 24 oktober 1997 – de Raad van het IBR, als hij een verslag laat opstellen in een tuchtzaak, aan een onderzoeksrechter gelijk is, ligt het in de rede de regel van art. 58§1 W. Sv. Ook toepasselijk te achten in tuchtzaken (als art. 6§1 EVRM in die fase niet van toepassing zou zijn).

Zoals reeds gesteld strekt de onpartijdigheidsplicht in tuchtzaken zich dus ook uit tot de tuchtonderzoeker omdat hij de taak heeft een contradictoir onderzoek te voeren waarin zowel de elementen ten laste als de elementen ten gunste

van de tuchtrechtelijk verdachte moeten zijn opgenomen.

Het behoort niet tot de opdracht van de tuchtorganen om achteraf een onvolledig vooronderzoek te vervolledigen. Het zou een schending van de rechten van verdediging zijn. De tuchtcommissie kan slecht oordelen op basis van de gegevens die regelmatig in de procedure zijn voorgebracht in het dossier samengesteld door de tuchtonderzoeker.

Indien er tijdens het tuchtonderzoek als een zekere “kleuring” werd bereikt of er zich eenzijdigheden of onvolledigheden manifesteerde, dan kan dit alles niet meer rechtgetrokken worden door de tuchtcommissie en kan deze het onderzoek niet meer vervolledigen.

Dergelijk tuchtverslag kan aldus niet aan de grond liggen van een rechtsgeldige tuchtprocedure en dient nietig te worden verklaard.

Verdere argumentering is in casu dan ook overbodig en niet meer terzake dienend.

De Tuchtcommissie moet besluiten tot de nietigheid van het tuchtverslag evenals de nietigheid van de daarop gebaseerde verwijzing door de KVI en de daaropvolgende procedure.

OM DEZE REDENEN,

De Tuchtcommissie

Rechtsprekend op tegenspraak

Beslist de Tuchtcommissie tot de nietigheid van het tuchtverslag en dienvolgens ook tot de nietigheid van de daarop gebaseerde verwijzing door de KVI en de daaropvolgende procedure.

Houdt de beslissing nopens de kosten aan.

Aldus gedaan en uitgesproken in de openbare zitting van 20 december 2011 van de Nederlandstalige Kamer van de Tuchtcommissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zetelend te 1000 Brussel, Emile Jacqmainlaan 135, waar aanwezig waren:

(...)”

Décisions disciplinaires prononcées par les instances disciplinaires durant l'année 2011

Classement chronologique par Chambre

Commission d'appel – Chambre francophone

5 décisions prises durant l'année 2011 :

Date	N° de dossier	Sujet	Sanction disciplinaire	Statut
25/01/2011	0414/10/F	Recours contre une mesure d'ordre provisoire	Constate que la mesure d'ordre provisoire prononcée en la cause le 2 décembre 2010 par le Président de l'Institut a cessé de produire ses effets depuis le 18 décembre 2010	Pourvoi en cassation introduit
12/05/2011	0369/07/F	<ul style="list-style-type: none"> - Indépendance (art. 133 Code soc). § 1.2. NGR - Information annuelle – art 32. R.O.I du 20.04.1989. - Honoraires – art 134 Code soc. - Norme relative à la formation permanente - Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention du blanchiment - § 1.1; 1.4.; 2.4; 2.5. NGR. 	Suspension d'un mois	Décision définitive
12/05/2011	0413/10/F	Appel contre un rappel à l'ordre	Rappel à l'ordre	Décision définitive
08/07/2011	397/10/F 398/10/F 399/10/F 400/10/F (publique)	<ul style="list-style-type: none"> - Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée. - Non-respect de l'article 14, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. 	Ordonne que la suite de l'audience de ce jour sera tenue à huis-clos pour le prononcé de la décision en la présente cause	Décision coulée en force de chose jugée
08/07/2011	397/10/F 398/10/F 399/10/F 400/10/F	<ul style="list-style-type: none"> - Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée. - Non-respect de l'article 14, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. 	Met à néant la décision dont appel et réformant, Dit non établies les infractions, telles que définies aux motifs ci-avant et mises à charge des reviseurs d'entreprises [B], [A] et [C] et de la [D]. Les renvoie des fins des poursuites	Décision coulée en force de chose jugée

0414/10/F – Commission d’appel du 25 janvier 2011 (pourvoi en cassation introduit)

Recours contre une mesure d’ordre provisoire

« (...) »

En cause de :

La ScPRL [A], cabinet de révision, représentée par les membres de son collège de gestion MM. [B] et [C] et Mme [D], ayant son siège social à (...), inscrite sur le registre public sous le numéro (...).

Requérante

ayant pour conseil Me (...) et Me (...),

avocats au Barreau de (...).

En présence de :

Conseil de l’Institut des Réviseurs d’Entreprises, dont le siège est établi à Bruxelles, 135/1, Boulevard Jacquain à 1000 Bruxelles représenté par l’un de ses membres Monsieur (...), assisté de Me (...), Me (...) et Me (...), avocats au Barreau de (...).

Dossier n°0414/10/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d’Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d’entreprises, coordonnée le 30 avril 2007 ;

Vu l’arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d’ordre intérieur de l’Institut des Réviseurs d’Entreprises ;

Vu l’arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d’entreprises ;

Vu la décision du Président de l’IRE prise le 2 décembre 2010 et signifiée à la requérante le 3 décembre par exploit d’huissier de justice, décision contenant convocation à comparaître le 13 décembre 2010 devant le Comité exécutif, appelé à confirmer ou non la mesure provisoire prise par la décision précitée ;

Vu la décision du Comité exécutif de l’I.R.E. du 16 décembre 2010 ;

Vu la demande de retrait déposée par la requérante le 16 décembre 2010 ;

Vu les pièces de la procédure et notamment les mémoires déposés par la requérante et par le Conseil de l’Institut ;

Entendu à l’audience tenue à huis clos le 11 janvier 2011 les conseils de la requérante et du Conseil de l’I.R.E. en leurs plaidoiries, les représentants de la requérante et celui du Conseil de l’I.R.E. en leurs explications ;

Vu les pièces déposées par la requérante et par le Conseil de l’Institut ;

Rappel des faits et antécédents

Le 1^{er} décembre 2010, le Président de l’Institut informe la requérante de ce que :

- Il envisage, en application de l’article 39 de la loi du 22 juillet 1953, de prendre une mesure provisoire suite aux communications faites dans le cadre de la réorganisation du cabinet de révision de la requérante et

compte tenu d’éléments qu’il détaille à ce courrier,

- Il l’invite, nonobstant l’absence d’obligation à cet égard, à une audition préalable le lendemain à 15 heures au siège de l’institut.

Par un courriel, doublé d’une télécopie, du 2 décembre 2010 le conseil de la requérante adresse au Président de l’Institut une réponse circonstanciée par laquelle il déclina au nom de sa cliente l’invitation à comparaître.

Considérant en substance et sur la base de trois motifs principaux qu’il existe en l’espèce une « *volonté flagrante, délibérée et répétée de se soustraire aux obligations professionnelles* » et « *qu’il est contraire à l’intérêt public que la réorganisation d’un cabinet de révision puisse, sans préjudice à l’appréciation à faire par le juge du fond, avoir pour conséquence de soustraire un cabinet de révision à des poursuites ou procédures disciplinaires* » et que « *de ce chef, c’est l’ensemble du système de supervision publique qui pourrait se trouver décrédibilisé* », le Président de l’Institut, par une décision du 2 décembre 2010 :

- fait, à titre de mesure provisoire sur pied l’article 39, §1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, interdiction à la requérante « *ainsi qu’aux cabinets de révision qui en deviendraient l’ayant cause ou l’ayant droit à la suite d’une fusion, scission ou d’une opération assimilée, de prêter tous services et toutes missions révisorales auprès des clients énumérés dans les annexes du projet de scission déposé* »

- décide que la mesure entrera en vigueur le premier jour ouvrable suivant sa signification et qu'elle portera ses effets jusqu'au moment où la décision rendue par les instances disciplinaires compétentes chargées de statuer sur les faits ayant donné lieu à la mesure d'interdiction sera coulée en force de chose jugée et au plus tard le 3 décembre 2013
- rappelle que la mesure d'interdiction cessera toutefois ses effets à défaut d'être confirmée par le Comité exécutif dans les 15 jours de sa signification ou à défaut de soumettre les faits aux instances disciplinaires dans les six mois de la décision à prendre par le Comité exécutif
- fixe au 13 décembre 2010 à 17 heures l'audience du Comité exécutif prévue par l'article 39§4 de la loi du 22 décembre 1953

Cette décision est signifiée par exploit d'huissier du 3 décembre 2010 à la requérante, exploit contenant convocation à l'audience du 13 décembre 2010.

Entretemps, la requérante ainsi que les réviseurs membres de son Collège de gestion déposent le 7 décembre 2010 devant le Conseil d'Etat une requête en suspension d'extrême urgence contre la décision du 2 décembre 2010. Cette requête sera déclarée irrecevable dans le chef des membres du Collège de gestion de la requérante et pour le surplus aux motifs, en substance, que :

- le Conseil d'Etat ne peut être saisi d'un recours en annulation contre la décision du 2 décembre 2010 vu l'existence du recours prévu par l'article 38 §3 de la loi du 22 juillet 1953 devant la présente Commission d'appel
- partant, il ne peut être saisi d'un recours en suspension ou en suspension d'extrême urgence contre la même décision, ces recours étant les accessoires du recours en annulation.

Le 16 décembre 2010, après avoir entendu à l'audience du 13 décembre le rapport du Président

de l'Institut et les plaidoiries et explications des conseils et représentants de la requérante, le Comité exécutif, statuant à l'unanimité de ses membres présents et en application de l'article 39 de la loi du 22 juillet 1953 «*confirme*» la mesure d'ordre provisoire litigieuse et «*précise que la mesure sortira ses effets uniquement à partir du moment où sera opérée la scission du cabinet de révision ScPRL [A], Réviseurs d'entreprises prévue par le projet de scission partielle, telle qu'envisagée à ce jour, par constitution de trois nouvelles sociétés, déposé au greffe du Tribunal de commerce de (...) le 15 novembre 2010*»

Le 16 décembre 2010, la requérante dépose sa demande de retrait.

Objet et recevabilité de la demande

La demande tend, sur pied de l'article 38 §3 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée le 30 avril 2007, à la rétractation de la mesure d'ordre provisoire «*prise par le Président de l'Institut le 2 décembre 2010, signifiée par exploit d'huissier le 3 décembre 2010, telle que «confirmée» le 16 décembre 2010 par le Comité exécutif de l'Institut*».

La demande est recevable, sa recevabilité n'est par ailleurs pas contestée.

A l'audience de plaidoiries du 11 janvier 2011, la requérante a expressément renoncé au moyen développé en pages 2 et 3 de sa note déposée le même jour, moyen relatif à la régularité de l'intervention du Conseil de l'Institut et au mandat de ses représentant et avocats. Les pièces versées aux débats attestent en effet de la parfaite régularité de la procédure à cet égard.

Fondement

Les articles 38 et 39 de la loi du 22 juillet 1953 s'inscrivent dans le cadre de la transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant

les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.

Ces dispositions introduisent, dans l'arsenal des mesures dont l'Institut peut faire usage dans sa mission de prévention d'une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes, la possibilité d'infliger au réviseur d'entreprise - indépendamment de toute sanction disciplinaire et pour autant que l'intérêt public le justifie - une interdiction provisoire de prester tout ou partie de ses services professionnels.

Le système mis en place par le législateur prévoit deux possibilités de mise en œuvre de ces mesures d'ordre :

- soit le Comité exécutif, d'initiative ou à la demande de la C.M.R.E.¹, peut mettre en œuvre une mesure d'ordre provisoire, après avoir entendu le réviseur concerné, convoqué au moins 15 jours à l'avance par pli recommandé contenant l'exposé des griefs
- soit, en cas d'urgence ou de flagrance, le Président de l'Institut peut prendre une mesure d'ordre provisoire sans entendre l'intéressé; la décision doit lui être notifiée avec convocation à comparaître dans les quinze jours devant le Comité exécutif et la mesure d'ordre prononcée par le Président cesse de produire ses effets quinze jours après sa notification «*sauf confirmation par le Comité exécutif*»

Il résulte clairement du texte légal que la compétence dévolue au Président de l'Institut constitue une dérogation à la compétence générale du Comité exécutif en la matière et que cette exception est tout aussi clairement circonscrite aux cas d'urgence ou de flagrance.

Un recours est ouvert par l'article 38 §3 de la loi du 22 juillet 1953 tant contre la mesure d'ordre ordonnée par le Comité exécutif dans le cadre de l'article 38 §1^{er}

1 Chambre de renvoi et de mise en état

que contre celle ordonnée en application de la procédure visée à l'article 39 § 1^{er} de la même loi.

La compétence de la Commission d'appel dans les deux cas se limite à un contrôle marginal, autrement dit il lui incombe de vérifier si les griefs fondant la mesure d'ordre ont une apparence suffisante de fondement, si les faits justifiant cette mesure sont d'une gravité telle que l'intérêt public en est affecté et, enfin, si la mesure prise présente un caractère de proportionnalité avec la gravité en question.

Les travaux préparatoires de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition des Directives pré-rappelées² précisent en outre que la Commission d'appel n'a pas pleine juridiction et que par sa décision elle ne peut que confirmer la mesure d'ordre provisoire ou décider d'y mettre fin, décision qui n'a pas d'effet rétroactif.

En l'espèce, la mesure d'ordre litigieuse a été prise en application de l'article 39 de la loi du 22 juillet 1953 et la question centrale qui se pose est de déterminer - préalablement à tout examen du fond - si la mesure prise le 2 décembre 2010 par le Président de l'Institut a ou non été « confirmée » par le Comité exécutif dans le délai de 15 jours imparti par l'article 39 §2 de ladite loi.

Il se voit en effet que par sa décision du 16 décembre 2010, le Comité exécutif :

- n'a retenu comme déterminant et justifiant d'une atteinte flagrante à l'intérêt public qu'un seul des trois griefs constatés par la décision du 2 décembre 2010 du Président de l'Institut, comme cela apparaît des considérants 17 à 19 de la décision du 16 décembre 2010, tenus ici pour reproduits

² Rapport au Roi, Commentaires des articles, Vademecum de l'IRE 2007, p. 57.

- après avoir « confirmé » la mesure ordonnée le 2 décembre 2010 a « précisé » que cette mesure ne sortirait ses effets que lors de la scission de la requérante.

Nonobstant les termes utilisés, il apparaît de la comparaison des deux décisions en cause que la « confirmation » de la décision du 2 décembre 2010 n'est que partielle. Il convient en effet de ne pas s'en tenir à l'analyse littérale des termes employés au dispositif de la décision du 16 décembre 2010 mais d'en cerner le sens réel et la portée effective.

Dès lors que de nouveaux griefs ne sont pas invoqués à l'appui de la décision du Comité exécutif, il importe peu que les motifs de sa décision soient différents de ceux exprimés par le Président. Cette différence de motivation peut d'ailleurs s'expliquer par la circonstance que, dans l'intervalle de temps séparant les décisions du Président de l'Institut et celle du Comité exécutif, l'article 39 de la loi du 22 juillet 1953 impose la convocation du réviseur concerné par la mesure prise en dehors de toute audition préalable par le Président, en sorte que ledit réviseur puisse exercer ses droits de défense. Tel fut le cas en l'espèce, où la requérante put notamment faire valoir devant le Comité exécutif l'avis de l'Auditeur du Conseil d'Etat et les critiques qu'il contenait à titre subsidiaire - le recours étant estimé irrecevable - à l'égard de la motivation de la décision du 2 décembre 2010.

L'analyse de la décision prise par le Comité exécutif le 16 décembre 2010 et sa comparaison avec celle prise par le Président de l'Institut le 2 décembre 2010 révèlent cependant que le Comité exécutif ne s'est pas borné à confirmer la première mais qu'il a en réalité modifié la mesure d'ordre décidée le 2 décembre 2010 dans une de ses composantes fondamentales, à savoir dans les modalités de son application : la décision prise par le Président de l'Institut était d'application immédiate sans autre condition tandis que la décision

prise par le Comité exécutif subordonne la prise d'effet de la mesure d'ordre à une condition non visée comme telle par le Président, à savoir la réalisation de la scission projetée par la requérante.

Il ne peut dès lors s'agir en l'espèce, nonobstant les termes employés au dispositif, d'une « confirmation » pure et simple de la décision du 2 décembre 2010.

Cela étant posé, il reste à déterminer si le Comité exécutif était ou non habilité à procéder à pareille modification de la décision du 2 décembre 2010, autrement dit s'il possédait ou non un pouvoir de pleine juridiction à l'égard de la décision prise par le Président dans le cadre de l'article 39.

Une réponse négative s'impose.

Pour rappel, le système mis en place par l'article 39 déroge à la procédure ordinaire et contradictoire prévue par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953 et, s'agissant de mesures para-disciplinaires, pareilles dispositions sont de stricte interprétation.

Les travaux préparatoires ne fournissent aucun éclaircissement quant à la portée de la « confirmation » exigée par l'article 39 pour permettre la prorogation des effets de la décision du Président au-delà d'un délai de quinze jours ni à l'étendue du pouvoir du Comité exécutif agissant dans ce cadre.

L'analyse du texte légal mis en perspective de l'objectif poursuivi par le législateur permet de conclure qu'en réalité le Comité exécutif ne possède dans le cadre de l'article 39 qu'un pouvoir d'accréditation de la décision du Président, décision qu'il ne peut que retirer ou confirmer purement et simplement, et non un pouvoir de pleine juridiction.

En effet :

- la saisine du Comité exécutif dans le cadre de l'article 39 est automatique et nullement soumise à l'exercice d'un quelconque recours par le réviseur intéressé ou tout autre intervenant : la loi prévoit en effet que

la notification de la décision prise par le Président contient une convocation de l'intéressé devant le Comité exécutif

- la validité de la décision du Président au-delà d'une période de 15 jours est subordonnée à la «confirmation» par le Comité exécutif
- considérer que ce dernier disposerait dans ce cadre précis d'un pouvoir de pleine juridiction en tant que premier recours avant une éventuelle saisine de la Commission d'appel reviendrait à admettre qu'il puisse non seulement confirmer ou retirer mais encore aggraver la mesure ordonnée par le Président dans un contexte où les droits de la défense du réviseur intéressé ne peuvent s'exercer que dans des conditions plus restrictives par rapport à celles de l'article 38, lequel constitue la procédure

ordinaire en matière de mesure d'ordre; le délai imparti au réviseur pour préparer sa défense devant le Comité exécutif est en effet d'au moins quinze jours dans le cadre de l'article 38 alors qu'elle est d'au maximum quinze jours dans le cadre de l'article 39.

Il ne pourrait non plus être considéré que la saisine automatique et obligatoire du Comité exécutif dans le cadre de l'article 39 lui conférerait les mêmes prérogatives que lorsqu'il exerce la mission qui lui est dévolue par l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953, laquelle pose clairement la procédure de l'article 39 comme une exception, justifiée par les cas de flagrance ou d'urgence, à la procédure ordinaire en matière de mesure d'ordre provisoire.

Des considérations qui précèdent, il suit que la décision du 16 dé-

cembre 2010 prise par le Comité exécutif ne constitue pas une confirmation de la décision prise par le Président de l'Institut le 2 décembre 2010.

Force est dès lors de constater que celle-ci, à défaut de confirmation dans les quinze jours au vœu de l'article 39 de la loi du 22 juillet 1953, a cessé de produire ses effets.

PAR CES MOTIFS

La Commission d'appel, statuant contradictoirement,

Reçoit la demande;

Constata que la mesure d'ordre provisoire prononcée en la cause le 2 décembre 2010 par le Président de l'Institut a cessé de produire ses effets depuis le 18 décembre 2010.

(...).

0369/07/F

Commission d'appel du 12 mai 2011

(décision définitive)

- *Indépendance (art. 133 Code soc; § 1.2. NGR*
 - *Information annuelle art 32. R.O.I du 20.04.1989.*
 - *Honoraires – art 134 Code soc.*
 - *Norme relative à la formation permanente*
 - *Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention du blanchiment*
 - *§ 1.1; 1.4.; 2.4; 2.5. NGR.*
- « (...)

En cause de :

Monsieur [X], réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous le numéro A(...), domicilié à (...).

ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats au Barreau de Bruxelles

Appelant

En présence du :

Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dont le siège est établi à Bruxelles, bd.EJacqmain 135.

Appelant

représenté par l'un de ses membres Monsieur M. (...), assisté de Me(...), avocat au Barreau de Bruxelles

Dossier n°0369/07/a(...)/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises;

Vu la décision de la Commission de discipline l'I.R.E. en date du 18 décembre 2009, notifiée le même jour à Monsieur [X], par courrier recommandé;

Vu les appels formés respectivement les 18 et 27 janvier 2010 par [X] et par le Conseil de l'I.R.E.;

Vu les pièces de la procédure et notamment:

- les mémoires déposés les 20 avril 2010 et 6 octobre 2010 par le Conseil de l'I.R.E.;

- les mémoires déposés les 16 juin 2010 et 29 octobre 2010 par [X];

Interpellé à ce sujet à l'audience de plaidoirie du 17 mars 2011, le conseil de l'appelant [X] a précisé que le mémoire daté du 26 avril 2010 n'était pas à retenir au rang des pièces de la procédure;

Entendu à l'audience publique du 17 mars 2011, à laquelle les débats furent repris ab initio devant le siège actuel de la Commission d'appel, le conseil de l'appelant et du Conseil de l'I.R.E. en leurs plaidoiries, l'appelant et le représentant du Conseil de l'I.R.E. en leurs explications;

Vu les pièces déposées par [X] et par le Conseil de l'I.R.E.;

Objet et recevabilité des appels

[X] fut poursuivi devant la Commission de discipline du chef des infractions suivantes:

- A. non-respect des dispositions relatives à l'indépendance
- B. non-respect de l'article 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'I.R.E.
- C. infraction à l'article 134 du Code des sociétés et à l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises
- D. non-respect de la norme relative à la formation permanente
- E. non-respect de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme
- F. non-respect des normes générales de révision
- G. non-respect des paragraphes 3.5.3. des normes générales de révision du 6 décembre 2002 relatives aux contrôles à opérer lors de la proposition de dissolution d'une SPRL
- H. non-respect des articles 2 et 15 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises
- I. infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

Les appels sont dirigés contre les dispositions de la décision de la commission de discipline, rendue le 18 décembre 2009, par laquelle:

- une peine de suspension d'un mois a été infligée à M. [X], du chef des infractions reprochées sub A, B, F, G et I.
- les autres infractions ont été déclarées non établies

Les appels, régulièrement formés dans le délai légal, sont recevables.

La saisine de la Commission est limitée à l'examen du fondement des poursuites disciplinaires, l'appelant [X] ne dirigeant pas son recours contre les dispositions de la décision déférée par lesquelles la Commission de discipline a reçu les poursuites, considérant que l'absence d'injonction préalable n'entachait pas cette recevabilité.

Surséance

M. [X] sollicite, pour la première fois en degré d'appel, qu'il soit sursis à statuer en la présente cause dans l'attente d'une information complète concernant les poursuites disciplinaires entamées à l'encontre du réviseur d'entreprises [B] pour des faits similaires voire connexes à ceux qui sont reprochés à cet appelant dans le cadre de la prévention A, relativement au manque d'indépendance.

Il précise dans son mémoire en réponse ne pas solliciter communication de l'ensemble du dossier disciplinaire de son confrère [B] mais uniquement la décision des instances disciplinaires concernant les griefs dirigés contre ce dernier et qui sont connexes aux siens.

Il estime en effet ces informations nécessaires à l'exercice de ses droits de défense, notamment dans l'évaluation du caractère proportionné et non discriminatoire de la sanction qui serait prononcée à son encontre.

Il considère que la disposition de la décision prise à l'encontre du réviseur d'entreprises [B] permettrait en outre à la Commission

d'appel, dans le présent dossier, de juger si la Commission de discipline a pu répartir de manière juste et équitable les responsabilités des deux inculpés.

Le Conseil de l'I.R.E. soutient, en substance que:

- les poursuites à l'égard de [X] sont également fondées sur d'autres griefs étrangers aux motifs invoqués pour solliciter la surséance en sorte qu'il ne se justifierait d'aucune manière de surseoir à statuer sur ceux-ci
- l'argumentation servant de fondement à la demande de surséance manque en fait: vu les liens étroits entretenus par le réviseur d'entreprises [B] et l'appelant, celui-ci pouvait parfaitement obtenir à l'amiable de celui-là les documents réclamés dans la présente instance
- le secret professionnel auquel le Conseil de l'I.R.E. est tenu dans l'exercice de ses missions s'oppose à la production des pièces visées par l'appelant [X].

A l'instar du ministère public en matière pénale, le Conseil de l'I.R.E. est maître du dossier qu'il constitue à l'appui des poursuites disciplinaires qu'il entreprend, sauf à respecter l'exercice des droits de la défense.

Ceux-ci impliquent, notamment en matière disciplinaire, que la personne poursuivie soit mise en possession de l'ensemble des éléments invoqués à son encontre, de manière à ce qu'elle puisse y apporter une contradiction pleine et entière.

Force est de constater qu'en l'espèce, les poursuites mues à charge de l'appelant [X] dans le cadre de la prévention A ne se fondent ni ne font référence à aucune pièce qui relèverait d'un dossier disciplinaire établi dans le cadre de poursuites exercées à charge du réviseur d'entreprises [B]. L'appelant [X] précise d'ailleurs qu'il ne demande pas communication d'éléments de ce

dossier disciplinaire mais uniquement de la décision disciplinaire à laquelle ces poursuites - dont la réalité n'est pas contestée - ont abouti.

A l'analyse, il se constate que l'objectif de la surséance sollicitée par [X] relève d'une vérification qu'il souhaite opérer, et qu'il souhaite voir la présente Commission opérer, entre d'une part, la peine éventuellement appliquée au réviseur d'entreprises [B] et, d'autre part, celle qui lui a été personnellement infligée par la Commission de discipline, le tout dans l'optique d'une justice distributive.

Il faut rappeler que la Commission n'est saisie d'aucun recours à l'égard de la décision prise dans le cadre des poursuites disciplinaires intentées contre le réviseur d'entreprises [B] en sorte qu'elle ne dispose d'aucun pouvoir d'appréciation sur cette décision, laquelle - à la supposer jointe en la cause au dossier de pièces - demeurerait sans incidence sur l'appréciation à faire de l'existence des faits reprochés à l'appelant [X] et, le cas échéant, sur la hauteur de la peine à appliquer.

L'objectif de la surséance sollicitée ne relève dès lors pas de l'exercice des droits de la défense de l'appelant [X] par rapport aux poursuites disciplinaires dont il est l'objet et sa demande à cet égard se heurte en conséquence au secret professionnel auquel est tenu le Conseil de l'I.R.E. dans l'exercice de ses missions en sorte qu'il se justifie qu'il ne soit pas sursis à statuer. Les débats ont porté tant sur la surséance que sur le fond de la cause.

Fondement

1. Sur les préventions

A. Manquement à l'indépendance

Il résulte de l'analyse des pièces versées et éléments d'appréciation versés aux débats que l'appelant [X]:

- entretenait, suivant un accord verbal, un lien de collaboration professionnelle avec le

réviseur d'entreprises [B] et, à travers lui, avec le réseau [C]; il a d'ailleurs affirmé au réviseur d'entreprises [D], chargé de contrôle de qualité de son cabinet, qu'il travaillait également pour le cabinet [C] et n'a pas démenti cette collaboration indirecte dans son courriel du 14 septembre 2006 en réponse à la question posée par l'I.R.E. à cet égard.

- a effectué des missions révisorales pour des clients dont il savait que la fiduciaire [C] tenait la comptabilité, comme cela ressort notamment de l'entretien du 20 avril 2007 avec la Commission contrôle de qualité de l'I.R.E.

Ces comportements sont constitutifs de manquements aux dispositions des articles 133 al.1er du Code des sociétés, 183 ter, al.2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, de l'article 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif au contrôle des obligations des réviseurs d'entreprises et de l'article 1.2 des normes générales de révision.

En effet, la manière dont l'appelant [X] avait accepté de collaborer avec le réviseur d'entreprises [B] le plaçait dans une situation de dépendance économique telle à l'égard de ce dernier et, indirectement, à l'égard de [C], qu'il ne pouvait ignorer le risque de conflit d'intérêts que représentait cette manière de travailler.

Il en résulte que le manquement au devoir d'indépendance est demeuré établi dans le chef de l'appelant [X] ensuite des débats et de l'instruction menée en degré d'appel.

B. non-respect de l'article 32 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'I.R.E.

Les faits constitutifs de cette infraction à une disposition aujourd'hui abrogée, ne sont pas contestés par l'appelant [X].

Celui-ci estime toutefois qu'une sanction de ce chef ne sera pas

justifiée eu égard au caractère minime de ce fait et au dépassement du délai raisonnable. Cet aspect de la discussion sera abordé *infra* sous le chapitre « sanction ».

C. infraction à l'article 134 du Code des sociétés et à l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises

Cette infraction a été déclarée non établie par la décision dont appel, au motif que le Conseil de l'I.R.E. ne donnait aucun élément chiffré de nature à établir que [X] n'avait pas tenu compte des dispositions définissant les conditions financières dans lesquelles un réviseur d'entreprises effectuait ses missions.

Le Conseil de l'I.R.E. était en degré d'appel son argumentation sur la base des éléments chiffrés tirés des déclarations annuelles de l'appelant [X] pour les années 2005 et 2006 et considère que les taux horaires, soit respectivement 31,87 € et 32,65 €, pratiqués par l'appelant [X] contreviennent aux dispositions citées à la prévention.

Force est de constater que :

- les prestations renseignées pour 2005 l'ont été – à concurrence de 96,02 % soit pour pratiquement leur intégralité – dans le cadre de la sous-traitance effectuée pour compte du réviseur d'entreprises [B] or les dispositions citées ne visent pas les travaux de sous-traitance et aucun élément ne permet de constater que la facturation des prestations en question à leur destinataire final n'aurait pas respecté les conditions financières imposées par les normes générales de révision;
- le même raisonnement est applicable à la portion des prestations effectuées en 2006 en sous-traitance et les pièces déposées ne permettent pas, faute d'indication du nombre d'heures prestées pour les cinq mandats de commissaires déclarés, de déterminer le taux

horaire pratiqué par l'appelant [X] pour les mandats en question en sorte que la violation invoquée n'est pas établie.

La prévention C, déclarée non établie par la décision déférée, est demeurée telle en degré d'appel.

D. non-respect de la norme relative à la formation permanente

La norme relative à la formation professionnelle prévoit que le réviseur d'entreprises doit consacrer en moyenne 40 heures effectives par an aux activités contribuant à l'amélioration de ses connaissances professionnelles, moyenne à atteindre sur la base d'une période de trois années.

Le rapport dressé par le réviseur d'entreprises [D] dans le cadre du contrôle de qualité indique « *pour partie non respect des obligations minimum en matière de formation* » sans autre précision. Ce passage du rapport n'a suscité aucune réaction de la part de l'appelant [X] lequel, lors de l'entretien du 20 avril 2007, s'est « *engagé à assister à davantage de séminaires* ».

Contrairement à ce qu'écrit le Conseil de l'I.R.E. dans son mémoire, l'appelant [X] contestait ce grief dans ses conclusions déposées devant la Commission de discipline. (« *la matérialité de ce grief peut donc être remise en cause* ») en invoquant diverses formations auxquelles il avait participé en 2006 et 2007.

Toutefois, les éléments complémentaires d'appréciation versés par l'appelant [X] ne permettent pas de considérer pour acquis qu'après avoir reconnu ses lacunes par rapport à la norme relative à la formation, il apporterait des éléments susceptibles d'infirmer cet aveu: même en totalisant largement les informations complémentaires, le temps consacré par l'appelant [X] à sa formation de 2005 à 2007 inclus reste de beaucoup sous la moyenne minimale exigée.

Cette prévention est en conséquence établie.

E. non-respect de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention

de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme

En application de la loi du 11 janvier 1993, telle que modifiée par la loi du 10 août 1998 et telle qu'en vigueur à l'époque des faits reprochés à l'appelant [X], les réviseurs d'entreprises sont contraints d'informer la C.E.T.I.F. lorsqu'ils constatent des faits qu'ils savent ou soupçonnent d'être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme.

Les articles 4 et 5 de la loi du 11 janvier 1993 leur imposent de vérifier, au moyen d'un document probant, l'identité de leurs clients et mandataires de ceux-ci, d'en garder copie qui sera archivée pendant cinq ans au moins après la fin des relations.

Cette obligation de vérification s'inscrit dans le cadre de la prévention des infractions visées par la loi du 11 janvier 1993 en sorte que les obligations relatives à la vérification sur document de l'identité du client ou de son mandataire ne sont pas subordonnées à la condition préalable de l'existence d'un soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.

Si l'article 4 précise que cette vérification doit intervenir lors de relations d'affaires qui feront des « clients habituels », il reste que l'exercice d'un mandat de commissaire ou d'une mission révisoriale fait naître pareille relations d'affaires en sorte que les dispositions des articles 4 et 5 de la loi du 11 janvier 1993 s'y appliquent.

Les explications données par l'appelant [X], tant lors du contrôle de qualité que devant la Commission de l'I.R.E. le 20 avril 2007, à l'égard de la manière dont l'identité des clients de son cabinet était vérifiée révèlent d'incontestables manquements aux dispositions légales précitées.

La prévention E s'avère en conséquence établie dans cette mesure.

Il n'est en revanche pas démontré que l'appelant [X] aurait manqué aux dispositions prescrites par l'article 8 de la loi du 11 janvier 1993.

F. non-respect des normes générales de révision

La vérification de l'existence des manquements reprochés à l'appelant [X] s'effectuera sur la base des normes générales de révision applicables à l'époque des faits visés par les infractions qui lui sont reprochées, à savoir les normes générales de révision coordonnées le 7 novembre 2003. Ces normes s'imposent aux réviseurs d'entreprises en application de l'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 sur les obligations des réviseurs d'entreprises.

1/ Paragraphes 1.1, 1.4 et 2.1 des normes générales de révision

Le paragraphe 1.1 des normes générales de révision prévoit que « toute attestation du réviseur d'entreprises se base sur l'opinion qu'il a acquise à la suite d'un travail de contrôle adéquat et consciencieux effectué ».

Le paragraphe 1.4 pose le principe du contrôle plénier, couvrant adéquatement tous les aspects de l'entreprise présentant un intérêt pour l'élaboration des états financiers.

Le paragraphe 2.1 impose un programme de travail approprié à chaque mission de révision.

L'appelant [X] a admis lors de la réunion du 20 avril 2007 avec la Commission de contrôle de qualité que son rapport de commissaire sur les comptes 2005 de la SA (...) n'était pas conforme aux normes de l'I.R.E. et explique cette carence par une surcharge liée à ses activités pour la Commission européenne.

S'il affirme qu'il existe un programme de travail écrit pour chaque section de dossier, il demeure dans l'impossibilité de produire le programme pour la société précitée. La circonstance que les activités de celle-ci n'auraient pas

atteint leur « vitesse de croisière » ne justifie pas cette carence.

Le non-respect des normes 1.1, 1.4 et 2.1 doit être constaté même si l'importance de cette violation doit être relativisée eu égard aux circonstances concrètes de la cause.

2/ Paragraphes 2.4 et 2.5 des normes générales de révision

Ces normes imposent au réviseur d'entreprises de fonder son opinion notamment sur l'examen du système de contrôle interne dont il sondera l'efficacité et lui imposent de récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.

Il n'est pas établi que les documents déposés par l'appelant [X] à propos de cette prévention auraient été rédigés a posteriori et il n'apparaît pas que les lacunes reprochées à cet appelant soient établies, eu égard à l'absence de toute activité de la société contrôlée en 2004 et 2005.

3/ Paragraphes 3.1, 3.1.4 et 3.6.3 des normes générales de révision

L'appelant [X] ne conteste pas la matérialité de ce reproche, relatif à la structure formelle des rapports visés par le contrôle de qualité.

4/ Paragraphe 3.10 des normes générales de révision

Les pièces versées aux débats par l'appelant [X] confirment que ce grief n'est pas fondé.

G. non-respect des paragraphes 3.5.3. des normes générales de révision du 6 décembre 2002 relatives aux contrôles à opérer lors de la proposition de dissolution d'une SPRL

La matérialité de ce manquement n'est pas contestée par l'appelant [X].

Celui-ci estime toutefois qu'une sanction de ce chef ne sera pas justifiée eu égard au caractère mineur de ce fait et au dépassement

du délai raisonnable. Cet aspect de la discussion sera abordé *infra* sous le chapitre «sanction».

H. non-respect des articles 2 et 15 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

Ce grief n'appelle pas la constatation de manquements autres que ceux relevés ci-avant, ce qu'avait déjà relevé la Commission de discipline.

I. infraction à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

Ce grief n'appelle pas la constatation de manquements autres que ceux relevés ci-avant, ce qu'avait déjà relevé la Commission de discipline.

2. Sur la sanction

Conséquence de l'absence de mesure provisoire

La circonstance qu'aucune mesure d'ordre provisoire n'a été prise à l'encontre de l'appelant [X] n'est pas de nature à affecter la pertinence ou l'utilité de la sanction à appliquer du chef des préventions demeurées ou déclarées établies au terme de la présente décision.

Dépassement du délai raisonnable

L'article 6.1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales instaure le droit de toute personne à ce que sa cause soit entendue «*équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable*»; le droit d'être jugé dans un délai raisonnable s'applique

dans le cadre d'une procédure disciplinaire.

La durée du délai raisonnable est une question de fait laissée à l'appréciation de la juridiction saisie et dépend des circonstances de la cause et plus particulièrement de la nature de l'affaire, du comportement des autorités qui diligenter et connaissent des poursuites ainsi que du comportement des personnes qui font l'objet des poursuites.

En l'espèce, il convient de rappeler que les faits qui sont à l'origine des poursuites remontent aux années 2004 à 2005 à la connaissance de l'I.R.E. dès le contrôle de qualité effectué en octobre 2006 par le réviseur d'entreprises [D]. Le temps ainsi écoulé depuis lors, sans qu'il soit imputable à quelconques manœuvres dilatoires de l'appelant [X], amène à considérer que le délai raisonnable dans lequel il avait le droit d'entendre juger sa cause est dépassé.

Le seul fait de ce dépassement ne suffit pas à entraîner l'irrecevabilité, la nullité ou l'extinction des poursuites disciplinaires mais peut être pris en considération, comme l'a fait la commission de discipline, pour déterminer la hauteur de la peine.

Sur la peine

Eu égard au nombre ainsi qu'à la nature et à la gravité des infractions déclarées ou demeurées établies au terme de la présente décision, tenant compte également du dépassement du délai raisonnable, de l'absence de toute sanction disciplinaire antérieure dans le chef de l'appelant [X] et de la volonté

qu'il a manifestée concrètement de régulariser les manquements constatés, il s'avère que la peine prononcée par la décision dont appel sanctionnera de manière juste et adéquate les manquements déclarés et ou demeurés établis en degré d'appel.

PAR CES MOTIFS,

La Commission d'appel, statuant contradictoirement et à l'unanimité,

Reçoit le recours;

Dit n'y avoir lieu à surséance,

Dans les limites de sa saisine,

Dit non fondé l'appel de [X], l'en déboute,

Dit fondé dans la mesure ci-après l'appel du Conseil de l'I.R.E.:

Confirme la décision déférée en ce qu'elle a déclaré, dans le chef de l'appelant [X]:

- établis les manquements disciplinaires visés aux infractions A, B, G, I et H
- non établis les manquements disciplinaires visés aux infractions C, F 2/ et F 4/

La met à néant pour le surplus et réformant;

Dit établie dans le chef de l'appelant [X] les manquements visés aux infractions D, E, F1/ et F3/

Inflige à [X], du chef des infractions déclarées ou demeurées établies en degré d'appel, une peine de suspension d'un mois.

(...).

0413/10/F Commission d'appel du 12 mai 2011 (décision définitive)

Appel contre un rappel à l'ordre.

«(...)

En cause de:

Monsieur [X], réviseur d'entreprises, inscrit au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sous le numéro (...), domicilié à (...)

ayant pour conseil Me (...), avocat au barreau de Bruxelles

Appelant

Dossier n° 0413/10/(...)/F

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises;

Vu la décision de rappel à l'ordre prise le 8 octobre 2010 par le Conseil de l'Institut et notifiée le 16 novembre 2010 à Monsieur [X] par courrier recommandé;

Vu l'appel, reçu le 15 décembre 2010, formé par Monsieur [X];

Vu les pièces de la procédure et les pièces déposées par Monsieur [X];

Entendu à l'audience publique du 17 mars 2011 le conseil de l'appelant en sa plaidoirie et l'appelant en ses explications.

Rappel des faits

Monsieur [X] expose que la SCRL (...), représentée par lui, avait été nommée en tant que Commissaire et Commissaire agréé par l'assemblée générale des actionnaires de la SA (...).

Les faits concernent les comptes de l'exercice 2008. Selon Monsieur [X], l'audit de ceux-ci s'était déroulé sans difficulté notable et il avait reçu le 31 mars 2009 les réponses de l'entreprise à ses remarques ou demandes, à l'exception de la lettre d'affirmation prévue par la norme de révision «Déclarations de la direction». Sans attendre la réception de ce document, Monsieur [X] a rédigé son rapport dès le 1^{er} avril 2009. Le rapport relève que le Commissaire a obtenu des membres du Conseil d'administration toutes les explications et informations demandées. Il a valeur d'attestation sans réserve des comptes annuels de la société (...).

Le rapport n'a pas été adressé immédiatement à la société (...). Le secrétariat de Monsieur [X] a attendu la réception de la lettre d'affirmation manquante pour le faire parvenir à l'entreprise.

La lettre d'affirmation, datée du 17 avril 2009, est parvenue à la société (...) le 21 avril 2010. Dès sa réception, le rapport dressé par Monsieur [X] fut adressé à la société (...).

En octobre 2009, Monsieur [X] a été soumis à une procédure de contrôle de qualité. Ce contrôle de qualité s'est clôturé par un rapport daté du 16 novembre 2009. Le rap-

port ne relève «dans l'ensemble» pas «de manquements ou négligences graves», mais formule des recommandations telles que: «adapter la lettre d'affirmation (blanchiment)».

La commission Contrôle de qualité de l'Institut a accusé réception du rapport et a demandé le 18 février 2010 la communication d'une copie de la lettre d'affirmation. Monsieur [X] a satisfait à cette demande le 23 février 2010.

Il résulte de la décision du Conseil de l'Institut notifiée à Monsieur [X] le 16 novembre 2010 que:

«Le Conseil a constaté à l'occasion de votre contrôle de qualité 2009, effectué au sein du cabinet (...), que la lettre d'affirmation est datée postérieurement à la date du rapport de commissaire de la SA (...) pour l'exercice clôturé le 31 décembre 2008. La lettre d'affirmation doit porter une date la plus proche possible de celle du rapport du réviseur sur les comptes annuels et en tous cas antérieure à celle du rapport du réviseur. Par conséquent, lors de sa réunion du 8 octobre 2010, le Conseil a décidé de vous infliger un rappel à l'ordre, conformément à l'article 37 de la loi du 22 juillet 1953 précitée, fondée sur une infraction à la Norme de révision «Les déclarations de la direction» du 15 décembre 2006.»

Objet et recevabilité de la demande

La demande tend à la nullité de la décision, au motif que Monsieur [X] n'a pas été entendu au préalable par le Conseil de l'Institut et

n'a pas eu l'occasion de faire valoir ses observations. Monsieur [X] estime par ailleurs que la norme relative aux déclarations de la direction peut s'interpréter, sans en trahir le principe, en ce sens que le rapport du commissaire peut porter une date antérieure à celle de la lettre d'affirmation, mais ne peut être remis à l'entreprise qu'après avoir reçu la lettre d'affirmation, ce qui est le cas en l'espèce. Monsieur [X] soutient dès lors qu'il n'y avait pas lieu de lui infliger un rappel à l'ordre.

La recevabilité de la demande n'est pas contestée. La demande a été formée dans le délai fixé par l'article 37 § 2 de la loi. Elle est recevable.

Fondement de la décision

L'article 37 § 1^{er} de la loi créant un Institut des réviseurs d'Entreprises dispose que le Conseil peut rappeler un réviseur à l'ordre «lorsque les faits reprochés au réviseur d'entreprises, tout en étant avérés, ne justifient aucune des sanctions prévues à l'article 73» de la loi.

Le rappel à l'ordre ne constitue pas une mesure disciplinaire, au sens de l'article 73 de la loi. Le rappel à l'ordre n'est pas pour autant une mesure anodine et les intérêts du réviseur d'entreprises concerné peuvent être incontestablement lésés par la mesure (B. TILLEMANN, Aperçu de la jurisprudence disciplinaire pour 2008-2009 et commentaire relatif au respect des obligations déontologiques du réviseur d'entreprise, Journée d'étude IRE, 8 juin 2010, n° 13). Il est «mentionné dans le dossier du réviseur d'entreprises pendant cinq ans, moment auquel il est automatiquement effacé. Si pendant ce délai, le réviseur d'entreprises fait l'objet d'une saisine ou d'une nouvelle saisine de la Commission de discipline ou de la Commission d'appel, cette instance disciplinaire est spécialement informée de la décision de rappel à l'ordre» (art. 37 § 4 de la loi). Dans certains cas limités, énumérés par l'article 8 § 3 de la loi, le rappel à l'ordre peut déboucher sur un

retrait de la qualité de réviseur d'entreprises.

Le principe d'équitable procédure, consacré par la règle «*audi alteram partem*», justifie que le réviseur intéressé soit entendu au préalable, avant la prise de toute mesure (B. TILLEMANN, op. cit., n° 12).

Il faut constater également que le rappel à l'ordre répond indiscutablement à une volonté de réprimer un comportement fautif dans le chef du réviseur concerné. La mesure se situe ainsi aux confins du champ des sanctions disciplinaires (sur la délimitation de celui-ci, v. B. LOMBAERT, I. MATHY et V. RIGODANZO, Éléments du droit de la fonction publique, Kluwer, 2007, P. 202, n° 286; Jean-François NEURAY, Le contentieux disciplinaire de la fonction publique, in Le droit disciplinaire, Anthemis, 2007, p. 13). Le principe général des droits de la défense, qui est d'ordre public (v. NEURAY, op. cit., note 19 p. 14) doit profiter au réviseur sanctionné.

Il faut constater à cet égard que le contrôle de qualité subi par monsieur [X] ne contenait aucun élément de nature à permettre à celui-ci d'anticiper le reproche formulé par le Conseil de l'Institut. Monsieur [X] n'était pas en mesure de faire valoir ses moyens ou explications. En réprimandant Monsieur [X] sans l'entendre au préalable, le Conseil de l'Institut a privé l'appelant de tout exercice de son droit de défense. Le rappel à l'ordre décidé le 8 octobre 2010 doit être annulé, pour ce motif.

Dans le cas où un rappel à l'ordre est annulé, «la Commission d'appel doit apprécier elle-même les faits pour autant que le dossier administratif fournisse toutes les données requises en vue de décider à nouveau sur le fond» (B. TILLEMANN, op. cit., n° 13 citant: Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 9 juin 2008, 0384/09/N). Aucune contestation n'est formulée à ce propos par Monsieur [X]. Il incombe dès lors à la Commission d'appel d'examiner le bien-fondé du reproche adressé

à Monsieur [X] par le Conseil de l'Institut.

En l'espèce, Monsieur [X] ne conteste pas avoir rédigé son rapport sans disposer de la lettre d'affirmation. Il considère être resté dans l'esprit de la norme relative aux déclarations de la direction en subordonnant la remise de son rapport à la réception effective d'une lettre d'affirmation.

La norme de révision «Déclarations de la direction» rappelle cependant, en son point 1.1 que «le paragraphe 2.5.4 des Normes générales de révision range parmi les éléments probants «les déclarations de la direction»». Elle remémore également les dispositions du Code des sociétés reconnaissant «expressément au commissaire le droit de requérir de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises par son contrôle» ou le paragraphe 2.5.5 des Normes générales de révision qui précise «que le réviseur doit obtenir de l'entité contrôlée les déclarations écrites requises et celles qu'il juge nécessaires ou appropriées». La Norme de révision «Déclarations de la direction» place elle-même les déclarations de la direction parmi les éléments probants (v. le point 2 de la norme consacré à ce caractère probant) dont le réviseur tient compte dans l'établissement de son rapport.

La Norme de révision impose au réviseur de mentionner dans le rapport l'absence éventuelle de déclaration et précise que «ceci constitue une limitation de l'étendue de son contrôle, ce qui doit conduire le réviseur à formuler des réserves dans son rapport ou à faire une déclaration d'abstention» (point 4.2 de la norme).

Constituant un élément d'information sur lequel le réviseur s'appuie pour dresser son rapport, la «lettre d'affirmation» est par nature antérieure à la rédaction du rapport du Commissaire.

En rédigeant par avance un rapport, sans disposer de la lettre d'affirmation, Monsieur [X] a déna-

turé celle-ci. Il l'a confinée au rôle de simple formalité, méconnaissant ainsi en profondeur la Norme de révision «Déclarations de la direction». Un rappel à l'ordre est justifié.

PAR CES MOTIFS,

La Commission d'appel, statuant contradictoirement et à l'unanimité,

Reçoit le recours;

Dit fondé l'appel de Monsieur [X],

Annule la décision prise le 8 octobre 2010 par le Conseil de l'Institut,

Statuant en pleine juridiction, inflige un rappel à l'ordre à Monsieur [X].

(...)».

397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 400/10/F

Commission d'appel du 8 juillet 2011

(décision coulée en force de chose jugée)

Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée.

Non-respect de l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

« (...) »

En cause de :

Dossier n°0397/10/(...)/F

En cause :

[A], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...), inscrit sur le registre public sous le n° (...).

Appelant au principal
Intimé sur incident

Ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats à (...)

Contre

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Intimé au principal
Appelant sur incident

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...).

Dossier n°0399/10/(...)/F

En cause :

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

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...)

Appelant au principal
Intimé sur incident

Contre :

[C], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...); inscrite sur le registre public sous le numéro (...)

Ayant pour conseil Me (...), avocat à (...)

Intimé au principal
Appelant sur incident

Dossier n° 0400/10/(...)/F

EN CAUSE

Le cabinet de révision [D], ayant son siège à (...), inscrit sur le registre public sous le numéro (...), ayant repris par acte authentique du (...) les droits et obligations du cabinet de révision [1].

Appelant au principal
Intimé sur incident

Ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats à (...).

Contre

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Intimé au principal
Appelant sur incident

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...).

Dossier n° 398/10/(...)/F

En cause :

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

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...)

Appelant au principal
Intimé sur incident

Contre :

[B], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...), inscrit sur le registre public sous le numéro (...).

Ayant pour conseil Me (...) et Me (...), avocats à (...).

Intimé au principal
Appelant sur incident

Vu la loi coordonnée du 22 juillet 1953, créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises;

Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises;

Vu la décision de la Commission de discipline rendue en la cause le 20 janvier 2011 et notifiée par lettre recommandée du 21 janvier 2011 au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ainsi qu'à [B], [C], et [A];

Vu l'appel formé le 25 janvier 2011 par [A];

Vu l'appel formé le 21 février 2011 par la ScPRL [D];

Vu l'appel formé le 7 mars 2011 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises contre les dispositions de la décision de la Commission de discipline relatives

à [B], au cabinet de révision la ScPRL [D], à [A] et à [C].

Vu le mémoire déposé le 27 avril 2011 par [A],

Vu le mémoire déposé le 27 avril 2011 ainsi que le mémoire en défense de synthèse déposé le 10/5/2011 par [C], le dernier contenant appel incident;

Vu le mémoire déposé le 27 avril 2011 ainsi que le mémoire additionnel et de synthèse déposé le 10 mai 2011 par [B], le dernier contenant appel incident;

Vu le mémoire en défense déposé le 4 mai 2011 par la ScPRL [D];

Vu le mémoire en réponse déposé le 12 mai 2011 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs;

Vu les pièces déposées par les parties;

Entendu à l'audience à huis clos du 12 mai 2011 les conseils des appelants - au principal et sur incident - en leurs plaidoiries, le représentant du Conseil de l'Institut et les réviseurs [C], [A] et [F] ce dernier en qualité de représentant de la ScPRL [D], en leurs explications;

Vu les pièces déposées par les parties;

Sur la publicité de l'audience de plaidoiries et de l'audience de prononcé de la décision

Les réviseurs concernés par la présente cause ont demandé *in limine litis* que tant l'audience de plaidoirie que celle à laquelle la présente décision serait prononcée soient tenues à huis-clos.

La règle de publicité contenue aux articles 148 et 149 de la Constitution, lesquels visent respectivement les audiences et le prononcé de la décision, ne sont applicables qu'aux tribunaux de l'ordre judiciaire. Ces dispositions ne reçoivent application pour d'autres juridictions, tels les organes disciplinaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, que si une loi particulière le prévoit. (*Cass, 10 avril 2008, n° D.07.0006.N*, www.juridat.be)

L'article 60 §4 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, applicable en degré d'appel en application de l'article 62 de la même loi, prévoit que «*la procédure*» a lieu publiquement «*sauf demande expresse du réviseur concerné*».

Cette demande ayant été régulièrement formulée à l'ouverture des débats, ceux-ci ont eu lieu à huis clos.

Les termes de l'article 60 §4 précité visent la procédure sans restriction en sorte que cette disposition est applicable jusques et y compris l'audience où est prononcée la décision, partie intégrante de la «*procédure*» d'appel, en sorte que les réviseurs concernés peuvent, sur cette base, demander de déroger à la publicité des audiences, tant de plaidoiries que de prononcé de la décision.

L'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, prescrit en son article 28 que les décisions des Commissions de discipline et d'appel sont prononcées en audience publique. Cette disposition, qui ne prévoit aucune restriction ou exception possible à la publicité du prononcé

de la décision disciplinaire, n'est pas compatible avec la faculté reconnue par la loi au réviseur d'entreprises poursuivi au disciplinaire de demander, sans devoir justifier d'un motif, que la procédure n'ait pas lieu publiquement. La suite de la présente décision sera dès lors prononcée à huis-clos.

Force est ainsi de constater que l'article 28 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 est contraire à l'article 60§4 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, applicable à la présente procédure, en sorte qu'il s'impose d'en écarter l'application et ce sur pied du principe de la hiérarchie des normes consacré par l'article 159 de la Constitution lequel impose au juge - en ce inclus à la présente Commission dans l'exercice de son pouvoir juridictionnel en matière disciplinaire - de n'appliquer les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux que pour autant qu'ils soient conformes aux lois.

PAR CES MOTIFS

Statuant contradictoirement en audience publique;

Ordonne que la suite de l'audience de ce jour sera tenue à huis-clos pour le prononcé de la décision en la présente cause.

Messieurs (...), (...), (...) et (...) étant dans l'impossibilité de signer l'arrêt au délibéré duquel ils ont participé, celui-ci est signé conformément à l'article 785 alinéa 1 du Code judiciaire par le président du siège qui l'a délibéré et prononcé.

Fait en audience publique le 8 juillet 2011

(...).

397/10/F, 398/10/F, 399/10/F, 400/10/F – Commission d'appel du 8 juillet 2011 (décision coulée en force de chose jugée)

Non-respect d'une sanction disciplinaire coulée en force de chose jugée.

Non-respect de l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 et des articles 3, 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

« (...) »

En cause de:

Dossier n° 0397/10/(...)/F

En cause:

[A], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...), inscrit sur le registre public sous le n° (...).

Appelant au principal
Intimé sur incident

Ayant pour conseil Me (...), et Me (...), avocats à (...)

Contre

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Intimé au principal
Appelant sur incident

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...).

Dossier n° 0399/10/(...)/F

En cause:

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

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...)

Appelant au principal
Intimé sur incident

Contre:

[C], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...); inscrite sur le registre public sous le numéro (...)

Ayant pour conseil Me (...), avocat à (...)

Intimé au principal
Appelant sur incident

Dossier n° 0400/10/(...)/F

En cause:

Le cabinet de révision [D], ayant son siège à (...), inscrit sur le registre public sous le numéro (...), ayant repris par acte authentique du (...) les droits et obligations du cabinet de révision [1].

Appelant au principal
Intimé sur incident

Ayant pour conseil Me (...), et Me (...), avocats à (...).

Contre:

Le CONSEIL de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Intimé au principal
Appelant sur incident

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...).

Dossier n° 398/10/(...)/F

En cause:

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

Représenté par l'un de ses membres (...), assisté de Me (...), avocat à (...)

Appelant au principal
Intimé sur incident

Contre:

[B], Réviseur d'entreprises, dont le cabinet est établi à (...), inscrit sur le registre public sous le numéro (...).

Ayant pour conseil Me (...), et Me (...), avocats à (...).

Intimé au principal
Appelant sur incident

Vu la décision prononcée ce jour en la présente cause et la procédure visée;

1. Questions préliminaires

Sur les pièces nouvelles

Le 7 juillet 2011, avant l'heure de l'audience fixée pour le prononcé de la décision à intervenir en la cause, la Commission a reçu du Président de l'Institut un courrier et l'extrait du procès-verbal de la réunion du 6 juillet 2011 du COMEX, par lequel ce dernier refuse les démissions présentées par [B] et par la ScPRL [D].

Il apparaît du procès-verbal de l'audience du 7 juillet 2011 que l'Institut entend qu'il soit tenu compte des éléments consignés à ce procès-verbal, éléments qu'il considère comme devant être pris

en compte pour l'appréciation du fondement de l'actuelle action disciplinaire.

A supposer que ces documents soient considérés comme de simples pièces, il conviendrait de les écarter des débats en application de l'article 771 du Code judiciaire qui fait interdiction aux avocats et aux parties de déposer de nouvelles pièces après la clôture des débats .

A supposer qu'il faille analyser le dépôt de ces pièces comme une demande implicite de réouverture des débats, force serait de constater que les pièces produites ne révèlent pas un fait nouveau et capital qui justifierait la réouverture des débats et que celle-ci doit être rejetée.

En effet, si les démissions et les positions prises à cet égard par le COMEX sont des événements incontestablement nouveaux, elles ne constituent pas un fait capital dans la présente cause, car, notamment, d'une part, ils se situent hors de la période infractionnelle telle que précisée ci-après et, d'autre part, en raison du refus des démissions proposées, tant [B] que la ScPRL [D] ont toujours qualité de réviseurs et demeurent soumis à la procédure disciplinaire.

Il convient dès lors, dans toutes les hypothèses, d'écarter des débats les pièces nouvelles déposées le 7 juillet 2011 par l'Institut.

Sur la publicité de l'audience de plaidoiries et de l'audience de prononcé de la décision

Les réviseurs concernés par la présente cause ont demandé *in limine litis* que tant l'audience de plaidoirie que celle à laquelle la présente décision serait prononcée soient tenues à huis-clos.

La règle de publicité contenue aux articles 148 et 149 de la Constitution, lesquels visent respectivement les audiences et le prononcé de la décision, ne sont applicables qu'aux tribunaux de l'ordre judiciaire. Ces dispositions ne reçoivent application pour d'autres

juridictions, tels les organes disciplinaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, que si une loi particulière le prévoit. (*Cass, 10 avril 2008, n° D.07.0006.N, www.juridat.be*)

L'article 60 §4 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, applicable en degré d'appel en application de l'article 62 de la même loi, prévoit que «*la procédure*» a lieu publiquement «*sauf demande expresse du réviseur concerné*».

Cette demande ayant été régulièrement formulée à l'ouverture des débats, ceux-ci ont eu lieu à huis clos.

Les termes de l'article 60 §4 précité visent la procédure sans restriction en sorte que cette disposition est applicable jusque et y compris l'audience où est prononcée la décision, partie intégrante de la «*procédure*» d'appel, en sorte que les réviseurs concernés peuvent, sur cette base, demander de déroger à la publicité des audiences, tant de plaidoiries que de prononcé de la décision.

L'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, prescrit en son article 28 que les décisions des Commissions de discipline et d'appel sont prononcées en audience publique. Cette disposition, qui ne prévoit aucune restriction ou exception possible à la publicité du prononcé de la décision disciplinaire, n'est pas compatible avec la faculté reconnue par la loi au réviseur d'entreprises poursuivi au disciplinaire de demander, sans devoir justifier d'un motif, que la procédure n'ait pas lieu publiquement. La présente décision sera dès lors prononcée à huis-clos.

Force est ainsi de constater que l'article 28 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 est contraire à l'article 60§4 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, applicable à la présente procédure, en sorte qu'il s'impose d'en écarter l'application et ce sur pied du principe de la hiérarchie des normes consacré par l'article 159 de la Constitu-

tion lequel impose au juge - en ce inclus à la présente Commission dans l'exercice de son pouvoir juridictionnel en matière disciplinaire - de n'appliquer les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux que pour autant qu'ils soient conformes aux lois.

Sur l'écartement des mémoires et pièces déposés par le Conseil de l'Institut des Réviseurs

Le Conseil de l'I.R.E., ayant exercé son droit de relever appel de la décision déférée, est partie à la cause devant la présente commission en sorte que l'exercice de ses droits de défense justifie qu'il puisse exprimer son point de vue par écrit.

Tant le Conseil de l'Institut que les autres parties ont échangé et déposé des mémoires développant leurs argumentations respectives et des pièces jusqu'au jour de l'audience de plaidoiries sans qu'il puisse en être inféré, sur la base des éléments d'appréciation soumis à la Commission d'appel, que les droits de défense des uns ou des autres auraient subi une atteinte. La remise à bref délai proposée, à l'audience du 12 mai 2011, par la Commission d'appel aux parties en vue de permettre un ultime échange de pièces ou de mémoire fut d'ailleurs repoussée.

Il n'y a en conséquence pas lieu d'écarter les mémoires et pièces déposés par le Conseil de l'Institut.

2. Le contexte factuel

Dès avant que soit prononcé l'arrêt de cassation du 11 septembre 2009, il avait été indagué par les organes compétents de l'Institut sur la structure de l'actionnariat du cabinet de révision [1] et le 28 août 2009, le Conseil de l'Institut a pris la décision de principe de renvoyer les réviseurs [F], [C] et [A] devant les instances disciplinaires pour , notamment, avoir créé la structure de cabinet de révision [1] - qui ne permettait pas à l'époque d'identifier clairement son ayant droit économique - en

vue de contourner les effets des sanctions disciplinaires prononcées par la décision du 1^{er} juillet 2008.

Le 22 septembre 2009, l'Institut interpelle par le courrier dont question *supra* les réviseurs [A], [C] et [F], concernés par la décision du 1^{er} décembre 2008 afin de leur rappeler l'entrée en vigueur de cette décision et de leur demander formellement de la respecter.

Par courrier en réponse du 6 octobre 2009, le conseil de ces réviseurs :

- prend acte de l'entrée en vigueur au 1^{er} octobre 2009 de la décision du 1^{er} juillet 2008
- fait part de la difficulté de déterminer les obligations pesant effectivement sur ses clients eu égard au libellé de la sanction portée par la décision du 1^{er} décembre 2008 :
 - la sanction infligée devrait recevoir une interprétation restrictive puisqu'elle porte atteinte au droit du travail et à la liberté de commerce et d'industrie dont bénéficient les réviseurs sanctionnés
 - les interdictions portées par la décision du 1^{er} juillet 2008 sont faites aux réviseurs concernés «*en (leur) qualité de représentants de [2], réviseurs d'entreprises*» or le cabinet révisoral a changé de dénomination et de structure de gestion
 - la décision faisant interdiction de «*poursuivre*» certains mandats, une nouvelle désignation des réviseurs sanctionnés ou de leur bureau – a fortiori dans le cadre d'un marché public – ne méconnaîtrait pas le dispositif de la décision du 1^{er} juillet 2008
- affirme la volonté de ses clients d'adopter «*une attitude en tous points irréprochable*» et un «*comportement qui va bien au-delà des exigences de ladite décision*» et joint un courrier adressé à (...), (...), (...) et

(...) par lequel le cabinet de révision [1] les informe qu'avec effet au 1^{er} octobre ce bureau révisoral sera dorénavant représenté par [B]

- souligne que les autres personnes morales visées par la décision du 1^{er} juillet 2008 ne sont plus clientes du cabinet de révision [1]

Le 22 octobre 2009, la Commission de surveillance informe [F], [B], [A], la SPRL [4] de l'ouverture d'un dossier de surveillance concernant l'exécution de la décision du 1^{er} juillet 2008 et les convoque en vue d'une audition le 10 novembre 2009.

Des contacts informels ont également eu lieu en octobre 2009 entre les réviseurs [F] et [B], le précédent Président et le Secrétaire général de l'Institut, toujours en vue d'informer l'Institut des mesures mises en œuvre et pour recueillir son assentiment et la garantie de ce que les solutions projetées étaient compatibles avec la décision du 1^{er} juillet 2008. Les contradictions dans le contenu des diverses attestations déposées à ce sujet, par les réviseurs d'une part et par le Conseil de l'Institut d'autre part, ne permettent pas de retenir autre chose quant au contenu de ces contacts.

Entretemps et suivant procès-verbal de la réunion du 30 octobre 2009 du Conseil de l'Institut :

- il est rappelé ou constaté :
 - qu'une décision de principe de renvoi disciplinaire a été prise le 28 août 2009 par le Conseil à l'encontre des réviseurs [C], [A] et [F]
 - que l'arrêt prononcé le 1^{er} octobre 2009 par la Cour de cassation confirme que les mandats visés par la décision du 1^{er} juillet 2008 sont «*irradiés*» dès l'origine jusqu'à l'arrivée de leur terme en sorte que les associés du cabinet de révision [1] ne peuvent poursuivre les mandats en question

○ que la société révisorale de [A], représentée par ce dernier, est nommée depuis 2007 dans 4 mandats visés par l'action disciplinaire,

○ que [B] a été désigné comme représentant permanent du cabinet de révision [1] dans quatre des mandats visés au courrier du 6 octobre 2009 précité

- il est considéré que l'adoption ou la participation à des décisions dont l'objectif vise à détourner une décision disciplinaire coulée en force de chose jugée est contraire à l'intérêt public et pourrait priver l'ensemble du système de supervision de son efficacité, que l'attitude adoptée par les cabinets de révision [1] et SPRL [4] constitue une faute disciplinaire dans leur chef et dans le chef de leurs associés, l'attitude de [A] et de [B] contribuant également à permettre de contourner une sanction disciplinaire
- il est décidé de lancer la procédure de mesures d'ordre provisoire visée à l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953 contre les cabinets de révision [1], SPRL [4] et contre les réviseurs [F], [C], [A], et (...).

Le 10 novembre 2009, la Commission de surveillance entend [B] et [F] suite au courrier de leur conseil du 6 octobre 2009 et au cours de cet entretien :

- [F] :
 - précise que les mesures adoptées jusque-là lui paraissent respecter la décision du 1^{er} juillet 2008 mais que les associés du cabinet de révision [1] ont décidé d'aller plus loin pour lever définitivement toute ambiguïté quant à la question de l'indépendance du cabinet
 - indique que le cabinet [1] est encore, sur les mandats visés par la décision du 1^{er} juillet 2008, le commissaire des sociétés (...), (...),

- (...) et (...), qu'il négocie avec un cabinet totalement indépendant en vue de mettre fin définitivement aux difficultés liées à l'indépendance du cabinet de révision [1] et d'arriver à la scission de ce cabinet et décrit les négociations et l'opération envisagée
- précise avoir identifié tous les mandats susceptibles d'engendrer une difficulté éventuelle sur le plan de l'indépendance du commissaire
 - formule le souhait du cabinet de révision [1] de conserver les mandats auprès des sociétés (...) et (...), considérés comme non toxiques, et ce « pour autant que cela corresponde avec l'interprétation de la décision disciplinaire faite par l'Institut », demande à laquelle il lui est répondu que la Commission de surveillance n'est pas habilitée à prendre position au nom de l'Institut
 - à la question de savoir si le remplacement de [A] par la SPRL [4] en tant que représentant permanent du cabinet de révision [1] pour certains mandats respecte la décision du 1^{er} juillet 2008, il répond que cette situation doit être appréciée à la lumière de deux faits : [A] n'est plus le représentant du cabinet de révision et il va quitter incessamment le réseau de [1]
 - promet de transmettre avant la fin du mois de décembre la copie des actes finalisant l'opération envisagée et indique qu'aucun des associés du cabinet de révision [1] ne signera aucun rapport de commissaire relatif aux comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2009
 - [B]:
 - précise avoir accepté la demande faite par [F] de l'aider à trouver une solution satisfaisante suite à la
- procédure disciplinaire et ce à la condition expresse d'avoir l'assurance que son intervention ne serait pas contraire à l'interprétation de la décision disciplinaire faite par l'Institut
- affirme n'avoir encore accompli aucune prestation et attendre que toutes les questions d'interprétation de la décision du 1^{er} juillet 2008 soient réglées avant de commencer les travaux
- A l'issue de cette réunion est remise une note préparatoire à l'audience du COMEX du 27 novembre 2009, note réexposant et détaillant les informations données le 10 novembre 2009.
- Le 11 novembre 2009, [A] adresse au Président de la Commission de surveillance un courrier longuement détaillé où il précise avoir été remplacé par un réviseur tiers depuis 2008 pour le mandat de l'intercommunale (...), précise la structure du capital et du conseil d'administration des trois autres sociétés visées par les mandats litigieux et expose les raisons pour lesquelles il estime ne pas violer les règles relatives à l'indépendance pour ces mandats.
- Le 18 novembre 2009, [A] est entendu par la Commission de surveillance et:
- rappelle les mesures prises initialement par le cabinet de révision [1] pour respecter la décision du 1^{er} juillet 2008, mesures qui lui paraissent conformes
 - précise avoir obtenu les mandats visés par la décision disciplinaire en 2007 ensuite d'un appel d'offres, les mandats initialement confiés au cabinet de révision [1] étant venus à échéance
 - précise également n'être pas associé au sein du cabinet de révision [1] mais d'un cabinet contrôlé par le cabinet de révision [5] dont il ne connaît pas structure d'actionnariat
- affirme disposer de procédures pour vérifier le respect des règles relatives à l'indépendance
- Le 18 décembre 2009, le Conseil de l'Institut fait rapport au COMEX sur les faits et les motifs qui lui paraissent justifier:
- l'adoption des mesures provisoires tendant à faire interdiction aux réviseurs précités, agissant soit en nom personnel soit en qualité de représentant d'un cabinet de révision, de poursuivre l'exécution des mandats auprès de la (...), de (...), (...), (...), (...), (...). et la (...).
 - de demander aux réviseurs et cabinets de révision concernés d'établir, mandat par mandat, que les règles d'indépendance ont été respectées lors de l'acceptation de chacun des mandats.
- Dans le mémoire qu'ils déposent le 4 janvier 2010 dans le cadre de la procédure ouverte devant le Comité exécutif, les réviseurs [C], [F] et [A] et le cabinet de révision [1]:
- rappellent avoir fourni des informations détaillées à la Commission de surveillance le 10 novembre 2009, au Comité exécutif par une note déposée à l'audience du 27 novembre 2009 et un courrier du 14 décembre 2009 et regrettent qu'elles n'aient pas été analysées
 - demandent au Comité d'exécution de constater que, compte tenu des informations ainsi fournies et commentées, ils ne cherchent aucunement à contourner les effets de la sanction disciplinaire prononcée le 1^{er} décembre 2008
- Le 29 janvier 2010, après avoir entendu les réviseurs et le Conseil de l'IRE, le COMEX décide:
- par mesure provisoire d'interdire jusqu'au 11 septembre 2012 au cabinet de révision [1] et aux sociétés issues de la scission de celui-ci, aux réviseurs [A], [F], [C], [B] et (...),

agissant soit en nom personnel, soit en qualité de représentant permanent d'un cabinet de révision de poursuivre l'exécution des mandats de commissaire dans les sociétés suivantes: (...), (...), (...), (...), (...). participations et (...).

- n'y avoir lieu d'adopter d'autres mesures provisoires pour le surplus

Le 11 février 2010, [F] adresse au nom des réviseurs concernés un courrier à l'Institut où il:

- réaffirme la volonté des réviseurs sanctionnés par la procédure initiale de respecter strictement la décision de la commission d'appel dès qu'elle a eu force de chose jugée, soit depuis septembre 2009
- réexpose la solution mise en œuvre, soit: dissolution du cabinet de révision [1] via une scission par absorption, assurer les travaux de contrôle et l'attestation des comptes 2009 par des réviseurs hors réseau

Le 12 février 2010, la décision portant sur les mesures provisoires fait l'objet d'une interprétation par le COMEX, sur la demande des réviseurs concernés.

3. Antécédents de procédure

Une première action disciplinaire a été mue en 2006 à l'encontre des réviseurs d'entreprises [X], [A], [F] et [C] du chef de manquement au devoir d'indépendance pour avoir accepté et/ou exécuté des missions révisorales auprès d'intercommunales tombant sous le contrôle politique des gouvernements ou parlements dont [X] et son père [Y] étaient membres.

Par décision du 20 mars 2007, la Commission de discipline déclare les préventions largement fondées et fait interdiction aux réviseurs d'entreprises concernés de poursuivre l'exécution des mandats qu'elle énumère.

Par décision du 1er juillet 2008, la Commission d'appel confirme la décision du 20 mars 2007 et prononce notamment les peines suivantes:

- à [A]: interdiction de poursuivre, en sa qualité de représentant de la ScPRL [2], réviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).
- à [F]: interdiction de poursuivre, en sa qualité de représentant de la ScPRL [2], réviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).
- à [C]: interdiction de poursuivre, en sa qualité de représentant de la ScPRL [2], réviseurs d'entreprises, les mandats de commissaire de celle-ci dans les sociétés ou associations suivantes: (...), (...).

[X] a acquiescé à cette décision.

[A], [F] et [C] se sont pourvus en cassation.

Ces pourvois ont été rejetés par arrêt prononcé le 11 septembre 2009. Cet arrêt souligne que la décision attaquée fondait la sanction disciplinaire prononcée sur le caractère illicite des mandats dès leur origine en raison, notamment, d'un manquement à l'indépendance du réviseur d'entreprises, manquement rendant également illicite l'exécution de ces mandats par les demandeurs en cassation.

Par courrier du 22 septembre 2009, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (ci-après dénommé en abrégé «l'Institut») confirme aux réviseurs [A], [F] et [C] le dispositif de l'arrêt prononcé le 11 septembre 2009 par la Cour de cassation et leur demande de se conformer à la décision rendue le 1er juillet 2008 par la Commission d'appel.

Le 15 mars 2010, le Conseil de l'Institut fait rapport à la C.M.R.E., considérant que les réviseurs précités ne respectent pas la décision de la commission d'appel du 1er juillet 2008 et commettent ainsi une infraction disciplinaire.

Le 30 juin 2010, la C.M.R.E. renvoie les réviseurs d'entreprises [A], [B], [C] et le cabinet de révision [D] devant la Commission de discipline.

Devant la Commission de discipline, les poursuites entamées à l'initiative du Conseil de l'Institut tendent à sanctionner les manquements reprochés aux réviseurs et cabinet de révision précités, pour n'avoir pas exécuté la décision rendue le 1er juillet 2008 par la Commission d'appel.

Par décision du 20 janvier 2011, la Commission de discipline a considéré, en substance, que les infractions reprochées aux réviseurs et au cabinet de révision poursuivis étaient établies et a infligé de ce chef les peines suivantes:

- une réprimande à [B]
- une suspension de six mois chacun à [A], [C] et la [D].

Cette décision a été notifiée par courrier daté du 20 janvier 2011 et posté par recommandé le 21 janvier 2011 au Conseil de l'Institut, à [B], [C], [A] et à la [D].

4. Objet et recevabilité des appels

Par courrier recommandé du 25 janvier 2011, [A] a relevé appel des dispositions de la décision du 20 janvier 2011 le sanctionnant disciplinairement.

La [D] a relevé appel le lundi 21 février 2011 des dispositions de la décision du 20 janvier 2011 la sanctionnant disciplinairement.

Par courrier recommandé du 7 mars 2011, le Conseil de l'Institut a relevé appel de la décision du 20 janvier 2011 en tant que statuant sur l'action disciplinaire à charge de chacun des réviseurs d'entreprises [B], [C], [A] et de la [D].

Par cet appel, le Conseil de l'Institut entend obtenir la condamnation de chacun des intimés au principal à une peine de suspension d'un an.

Dans leurs mémoires respectifs déposés le 10 mai 2011, [B] et [C] forment appel incident contre la même décision, appel tendant à entendre déclarées non fondées les poursuites disciplinaires à leur égard.

Les appels, principaux et incidents, sont recevables. En effet :

- les appels principaux de [A], de la [D] et du Conseil de l'Institut ont été régulièrement formés dans les délais impartis par l'article 64 §1^{er} et § 2 de la loi du 22 juillet 1953 et 53 bis du Code judiciaire, la notification effectuée par courrier recommandé avec accusé de réception ayant été présentée au siège social du Conseil de l'Institut le 24 janvier 2011 ;
- les appels incidents sont recevables, les dispositions de l'article 1054 du Code judiciaire – applicables à l'espèce – permettent en effet à l'intimé au principal de former un appel incident à tout moment, même si le délai d'appel est expiré ou s'il a précédemment acquiescé en tout ou partie à la décision visée par le recours.

5. Fondement des appels

5.1 La décision critiquée

Après avoir rappelé les antécédents de fait et de procédure ainsi que les arguments des réviseurs poursuivis, la décision dont appel a considéré en substance que :

1. Sur l'exécution de la décision de la commission d'appel du 1^{er} juillet 2008 :
 - a. Le courrier adressé à l'Institut le 6 octobre 2009 par le conseil des réviseurs [A], [F] et [C] détaillait ce qui paraissait être dans leur chef les seules mesures envisagées pour se conformer à la déci-

sion du 1^{er} juillet 2008 à savoir le changement de dénomination du cabinet de révision [2] en [1], la modification de la composition de l'organe de gestion par rapport à l'époque de l'entame des poursuites disciplinaires et la désignation de [B] comme représentant permanent du cabinet dans les dossiers (...), (...), (...), et (...).

- b. Si la décision du 1^{er} juillet 2008 n'a pu interdire l'acceptation de mandats pour le futur, les mandats litigieux ne sont pas des mandats ayant été régulièrement renouvelés postérieurement au 1^{er} juillet 2008
- c. Ni le changement de dénomination du cabinet de révision [2], ni le changement des structures de gestions du cabinet [2] ne résolvent le problème du manque d'indépendance sanctionné
- d. Le changement de représentant permanent par la désignation de [B] en cette qualité auprès de la (...), (...), (...), et (...) ne respecte pas la décision rendue le 1^{er} juillet 2008 ; il en va de même pour le remplacement, en qualité de représentant permanent du cabinet de révision [1], de [A] par la SPRL [4] ainsi que pour le remplacement de [2] par la SPRL [C], société unipersonnelle de [C], pour l'exercice du mandat de commissaire auprès de (...);

2. Le non-respect de la décision du 1^{er} juillet 2008 par les réviseurs : c'est en pleine connaissance de cause que les réviseurs poursuivis n'ont pas respecté la décision disciplinaire et ce comportement constitue une infraction aux principes de dignité, de probité, de prudence et de délicatesse qui font la base de la profession ainsi qu'un manque de respect dû aux institutions de l'Institut et la réorganisation du cabinet de révision [1] ne fait pas disparaître l'infraction

3. Il existe une volonté manifeste de contourner les effets de la sanction disciplinaire du 1^{er} juillet 2008 en vue de conserver les mandats litigieux dans le giron du cabinet de révision [1] ou d'en tirer un bénéfice financier nonobstant la sanction disciplinaire jugeant ces mandats illicites depuis leur origine ; les actes concrétisant cette volonté ont été décidés par l'organe de gestion du cabinet de gestion et en parfaite connaissance de cause, il existe ainsi une faute disciplinaire distincte dans le chef du cabinet de révision [D], venant aux droits du cabinet de révision [1].

4. Quant aux sanctions :

- a. Les infractions établies sont graves car elles mettent à mal l'autorité juridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire, elles risquent ainsi de décrédibiliser l'ensemble du système de supervision publique et portent atteinte à l'image de la profession et à la confiance dont celle-ci doit bénéficier ; ces considérations justifient l'application d'une peine de suspension de 6 mois à chacun des réviseurs [A], [C] et à la [D] venant aux droits et obligations du cabinet de révision [1]
- b. Malgré la gravité des infractions constatées à charge de [B], il convient de tenir compte de ce que celui-ci a déclaré à diverses reprises qu'il n'effectuerait aucune prestation dans les dossiers litigieux jusqu'à ce que la situation dénoncée par le Conseil de l'Institut soit éclaircie ; la sanction à son égard doit dès lors limitée à une réprimande

5.2 Les griefs

1. Griefs des réviseurs

Les réviseurs et le cabinet de révision sanctionnés par la décision dont appel contestent l'existence des infractions déclarées établies

à leur charge et les sanctions disciplinaires infligées par la décision déferée; ils lui font grief d'avoir reproduit la thèse du Conseil de l'Institut en refusant de tenir compte, fût-ce au titre de circonstances atténuantes, des éléments qu'ils invoquaient.

[D], [A] soutiennent que:

- le libellé de la sanction prononcée le 1^{er} juillet 2008 et le texte de l'article 73, §1^{er}, c) de la loi du 22 juillet 1953 n'excluaient pas les mesures prises par les réviseurs en cause
- la réorganisation profonde, dont la décision déferée admet qu'elle emporte régularisation de la situation, a été présentée à l'Institut dès le 29 octobre 2009 pour tenir compte de la décision du 1^{er} juillet 2008, devenue exécutoire le 1^{er} octobre 2009 et dans cette optique, ils ont réagi en deux temps:
 - reprise de manière transitoire par [B], non partie à la décision disciplinaire, de la responsabilité du solde des dossiers visés par la Commission d'appel, en qualité de représentant du cabinet de révision [1], le temps que puissent être finalisées les opérations de transfert à des réviseurs hors réseau
 - démarches entamées en vue de la cession des dossiers pour le 31 décembre 2009 afin de permettre le contrôle des comptes 2009 et leur approbation dans de bonnes conditions à l'assemblée générale ordinaire de 2010
- l'Institut a été informé d'emblée des mesures envisagées et a été renseigné sur celles-ci tout au long de leur mise en œuvre
- les réviseurs concernés ont été induits en erreur par les différents organes de l'Institut et en particulier le Comité exécutif
- les réviseurs concernés étaient d'autant plus convaincus d'agir dans le respect de l'intérêt

général que deux ministres se sont exprimés en ce sens en invoquant à cet égard le principe de continuité du service public

- concrètement, les comptes 2009 n'ont été contrôlés par aucun des réviseurs sanctionnés par la décision du 1^{er} juillet 2008: ces comptes ont été contrôlés par des réviseurs d'entreprises autres et n'appartenant pas à leur réseau
- subsidiairement, aucune faute distincte n'est démontrée à charge du cabinet de révision: l'intention de contournement de la décision du 1^{er} juillet 2008 n'existait pas, les mesures prises étaient conformes au libellé légal de la sanction de l'interdiction de poursuivre des mandats prononcée à l'époque et les mesures aujourd'hui critiquées ont été mises en place en parfaite connaissance de cause des autorités de l'Institut
- à titre plus subsidiaire encore la peine prononcée apparaît totalement disproportionnée et ne tient pas compte des circonstances précitées, à tout le moins comme circonstances atténuantes

[A] ajoute qu'il était indépendant lorsqu'en 2007 il a été nommé pour les mandats auprès des sociétés du groupe (...) et de l'intercommunale (...).

[B]:

- fait sienne pour l'essentiel l'argumentation développée par la [D]
- rappelle n'avoir pas été expressément visé par la procédure disciplinaire qui aboutit à la décision du 1^{er} juillet 2008, s'interroge sur les conséquences à attacher à la sanction d'interdiction d'exercer un mandat dès son prononcé et notamment lorsque, comme en l'espèce, la sanction prise en juillet 2008 ne devient exécutoire qu'un an après

- souligne que, s'il fut désigné en octobre 2009 par le cabinet de révision [1] pour le représenter auprès des quatre personnes morales dont question au courrier du 6 octobre 2009, il précisa, dès son audition du 10 novembre 2009 par la commission de surveillance de l'Institut avec [F], qu'aucun associé du cabinet de révision [1], en ce inclus lui-même, ne signerait le moindre rapport de commissaire relatif aux comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2009 en qualité de représentant du cabinet de révision [1]; cet engagement fut réitéré le 6 janvier 2011 devant le Comité exécutif
- considère que sa légitime confiance a été trompée par ses instances professionnelles, lesquelles lui ont laissé penser que le processus de réorganisation mis en place en toute transparence ne poserait pas de difficultés
- conteste avoir entendu maintenir sciemment une situation contraire à la déontologie et affirme avoir en réalité cherché à informer régulièrement l'Institut des démarches entreprises par le bureau révisoral, tout en s'abstenant de signer, dans les mandats litigieux, en qualité de représentant du cabinet de révision [1] le moindre rapport de commissaire relatif aux comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2009.

[C]:

- développe, en synthèse, les mêmes griefs que les autres réviseurs poursuivis et souligne qu'elle fut nommée en 2007 au mandat de (...) suite à un marché public et que cela ne peut s'analyser a posteriori comme une inexécution de la décision du 1^{er} juillet 2008 qui ne se prononce pas sur ce mandat
- rappelle qu'en novembre 2009, elle exposa au COMEX sa volonté de céder les parts de sa société à un opérateur hors

réseau et de ne plus exercer ce mandat: elle n'a d'ailleurs pas certifié les comptes de 2009 et n'a fait l'objet d'aucune mesure provisoire

2. Grievs du Conseil de l'Institut

Le Conseil de l'Institut considère que les peines appliquées par la décision dont appel ne sont pas appropriées et demande qu'une peine uniforme d'un an de suspension soit appliquée à chacun des intimés au principal.

Il conteste d'autre part les moyens développés par les réviseurs et le cabinet révisoral et ses contestations seront examinées infra à propos du fondement des appels.

5.3 Décision de la Commission d'appel

1. Délimitation de la période infractionnelle

Par sa décision du 30 juin 2010, la C.M.R.E. a renvoyé les réviseurs [B], [C], [A] et la [D] devant la commission de discipline, du chef d'infractions concernant « l'exécution de mandats dont les instances disciplinaires ont constaté le caractère illégal en raison d'un manque d'indépendance ».

Il importe de déterminer clairement la période infractionnelle et plus spécialement la date de sa prise de cours, sur laquelle les parties ont des thèses opposées comme l'a d'ailleurs relevé la C.M.R.E. en soulignant que la problématique de l'interprétation et de l'exécution à donner à la décision du 1^{er} juillet 2008 serait réglée « au niveau de l'instance disciplinaire ».

Autrement dit, sachant que la décision de la commission d'appel faisant interdiction aux réviseurs concernés de poursuivre certains mandats nommément désignés fut prononcée le 1^{er} juillet 2008, que le pourvoi dirigé contre cet arrêt est suspensif, que l'arrêt rejetant le pourvoi fut prononcé par la Cour de cassation le 11 septembre 2009 et qu'il devint définitif le 1^{er} octobre 2009, la question se pose de savoir

si l'actuelle incrimination disciplinaire peut ou non porter sur des actes et comportements antérieurs au 1^{er} octobre 2009.

Le Conseil de l'Institut considère pour sa part qu'une réponse positive s'impose, il estime en effet que la sanction ne résulte pas en soi de l'arrêt de la Cour de cassation mais bien de la décision du 1^{er} juillet 2008 puisque le pourvoi a été rejeté.

Les réviseurs et le bureau révisoral estiment quant à eux que la décision du 1^{er} juillet 2008 n'a pris effet qu'au 1^{er} octobre 2009, soit après qu'elle soit coulée en force de chose jugée.

La décision prononcée en matière disciplinaire par la commission d'appel de l'Institut, si elle a dès son prononcé une autorité de chose jugée qui empêcherait la réitération de poursuites sur la base des mêmes faits, n'est cependant exécutoire qu'à l'expiration des délais ordinaires pour se pourvoir en cassation et, en cas d'exercice de ce recours, qu'après le prononcé de l'arrêt rejetant ce pourvoi.

Le pourvoi en cassation suspend en effet, durant toute la procédure en cassation, l'exécution de la décision prise en degré d'appel, ce en vertu de l'article 68 §2 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953.

En toute logique, il ne peut dès lors, après rejet d'un pourvoi dirigé contre une décision de la commission d'appel infligeant une sanction disciplinaire à des réviseurs d'entreprises, leur être fait reproche d'actes posés ou de comportements adoptés avant que cette décision soit devenue exécutoire: par définition, il n'est pas possible de tenter fautivement de se soustraire à l'exécution d'une décision pendant le temps où cette exécution est légalement suspendue. Pour rappel à ce propos, l'infraction dont la sanction est poursuivie par la présente action disciplinaire ne consiste pas dans un manquement au devoir d'indépendance, déjà sanctionné au demeurant, mais dans un manquement au respect dû à l'autorité ju-

ridique et morale dont est revêtue une sentence disciplinaire et dans le risque d'atteinte portée par voie de conséquence à la crédibilité du système de supervision publique.

Raisonnement autrement reviendrait à conférer aux décisions rendues par la commission d'appel de l'Institut un caractère exécutoire par provision, dérogeant au droit commun et s'opposant à l'effet suspensif du pourvoi en cassation. Or ni le Code judiciaire, ni la loi coordonnée du 22 juillet 1953 ni ses arrêtés d'exécution, dont l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, ne prévoient pareil effet.

Certes, les constatations qui précèdent sont de nature à rendre aléatoire – eu égard aux délais ordinaires de la procédure judiciaire de cassation – l'application de la sanction prévue à l'article 73 c) de la loi du 22 juillet 1953 mais cette considération ne suffit pas à énerver le raisonnement développé ci-avant: il appartient au seul législateur de prendre le cas échéant les dispositions qui s'imposeraient pour assurer une meilleure effectivité des dispositions régissant la procédure disciplinaire.

Des considérations qui précèdent, il suit que la période infractionnelle n'a pu prendre cours qu'après le prononcé de l'arrêt rendu le 11 septembre 2009 par la Cour de cassation.

Ceci est d'ailleurs implicitement confirmé dans le courrier adressé le 22 septembre 2009 aux réviseurs concernés par le Président de l'Institut, courrier par lequel il les informe de ce que le prononcé de l'arrêt de la Cour de cassation met un terme à l'effet suspensif et « permet l'entrée en vigueur de la décision prononcée par la Cour d'appel », leur précise que, sur pied de l'article 31§1 de l'AR du 26 avril 2007, la sanction entre en vigueur le 1^{er} octobre 2009 et leur demande « formellement de respecter cette sanction disciplinaire » sans la moindre allusion à des faits ou comportements passés.

2. Éléments constitutifs de la prévention

Il importe de rappeler que l'actuelle action disciplinaire n'a pas pour objet des manquements au devoir d'indépendance: l'existence de ces manquements a été constatée et ils ont été sanctionnés dans le chef des réviseurs [A], [C] et de la [D] par la décision du 1^{er} juillet 2008, actuellement coulée en force de chose jugée.

Les développements consacrés par ces parties à leur indépendance lorsqu'ils ont repris ou furent nommés aux mandats dits «toxiques» visés par la précédente procédure sont dès lors dénués de pertinence dans le cadre de la présente action.

Il s'agit en l'espèce de vérifier si, depuis le 1^{er} octobre 2009 jusqu'au 15 mars 2010, les réviseurs concernés par les présentes poursuites ont ou non, par leurs attitudes et agissements, tenté sciemment de se soustraire aux interdictions qui leur avait été faites par la décision du 1^{er} juillet 2008.

A cet égard, force est de constater qu'aucun texte légal ou réglementaire ne régit la manière dont la sanction de l'interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions, visée à l'article 73 §1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, doit être exécutée concrètement.

Ce n'est que le 11 mars 2011 que le Conseil a pris une circulaire par laquelle il définit l'attitude à suivre par le réviseur frappé d'une interdiction de poursuivre un mandat en raison d'une atteinte à son indépendance au moment de sa désignation. Des manquements aux prescriptions de cette circulaire, postérieure à l'entame de l'actuelle procédure disciplinaire, ne pourraient constituer les infractions reprochées aux réviseurs poursuivis.

Le critère, certes abstrait, à prendre en considération sera celui du comportement à adopter en pareille situation par le réviseur de bonne foi et normalement respectueux des normes déontologiques et il conviendra de prendre

en compte dans cet examen non seulement les actes des réviseurs pris isolément mais également le contexte global de leurs relations avec l'Institut.

3. Décision de la Commission

L'analyse détaillée des faits et éléments d'appréciation versés aux débats ne fait pas apparaître avec la certitude requise que, durant la période infractionnelle, soit entre le 1^{er} octobre 2009 et le 15 mars 2010 - date du rapport adressé par le Conseil de l'Institut à la C.M.R.E. en vue d'engager la présente action disciplinaire - les réviseurs poursuivis et/ou le cabinet de révision [1] auraient sciemment tenté d'échapper à l'exécution de la décision disciplinaire du 1^{er} juillet 2008.

Les principaux faits qui motivent la décision du Conseil de l'Institut de proposer le renvoi en discipline se sont produits soit avant la décision du 1^{er} juillet 2008, comme l'attribution en 2007 à [A] comme représentant de la SPRL [2] de certains des mandats «toxiques» auparavant confiés au cabinet de révision [1], soit avant que cette décision soit définitive.

Le fait pour les réviseurs et cabinets concernés de ne pas s'être durant cette période purement et simplement démis de leurs mandats ne constitue pas un comportement révélateur d'une volonté délibérée de ne pas respecter une décision disciplinaire et de porter atteinte au respect dû à celle-ci: tant que cette décision n'était pas définitive, les réviseurs concernés pouvaient estimer obtenir que leur point de vue soit reconnu et leurs positions légitimées, les recours exercés ne pouvant en outre être qualifiés de dilatoires ou de manifestement dépourvus de tout fondement, en sorte que l'exercice de ces recours ne revêt pas un caractère abusif.

Il se voit également qu'à partir du moment où la décision du 1^{er} juillet 2008 est devenue définitive, les réviseurs et le cabinet poursuivis ont tenté de mettre sur pied

une solution dans l'objectif de respecter l'interdiction portée par la décision du 1^{er} juillet 2008.

Force est de constater que depuis lors, ils ont:

- affirmé à diverses reprises leur volonté de respecter la décision du 1^{er} juillet 2008
- assuré la transparence à l'égard de l'Institut des opérations mises sur pied pour mettre en œuvre des interdictions posées
- répondu à toutes les questions de l'Institut et fournit à plusieurs reprises pièces, notes et documents afin de démontrer leur bonne foi

Les divergences constatées entre les interprétations données par l'Institut et les réviseurs poursuivis quant aux modalités concrètes d'application des sanctions relatives aux mandats litigieux sont liées plus à la nature même des sanctions en question qu'à de prétendues manœuvres des réviseurs en question pour échapper à ces sanctions.

En effet, par définition, une interdiction de poursuivre une mission ne peut concrètement avoir d'effet rétroactif et, surtout, elle intervient nécessairement au terme d'une instruction disciplinaire, de débats suivis d'une décision, voire de plusieurs après exercice des recours. La durée de ces étapes obligées aboutit presque inévitablement à ce que la décision d'interdiction ne soit effective qu'après un temps tel que les mandats visés sont, comme certains en l'espèce, échus et sortis de l'activité du réviseur sanctionné en sorte que pour ces mandats, la sanction devient *de facto* sans efficacité réelle.

A cette difficulté s'ajoute la circonstance qu'il n'existait aucune disposition légale ou réglementaire voire aucun commentaire doctrinal sur la question de l'application concrète et effective de ce type de sanction.

Seule la circulaire prise le 11 mars 2011 par le Conseil de l'Institut, soit largement après les faits in-

criminés, se prononce sur le sujet. Elle fait suite à l'avis demandé à la Commission juridique sur le point de savoir si l'illicéité du mandat de commissaire dès son origine entraînait la nullité des travaux d'audit effectués.

Après avoir pris acte de l'avis de la Commission juridique, suivant lequel il n'appartenait pas au juge disciplinaire de se prononcer sur la nullité, *ab initio ou ex nunc*, des rapports de commissaire dès lors que cette question relevait de la compétence des cours et tribunaux, le Conseil de l'Institut a précisé comme suit quelle devaient être les conséquences d'une décision disciplinaire interdisant la poursuite d'un mandat de commissaire en raison d'une atteinte à son indépendance au moment de sa désignation :

- le commissaire se trouve, en pareil cas, dans l'impossibilité de poursuivre son mandat au sens de l'article 131 du Code des sociétés et il doit être immédiatement pourvu à sa nomination (pourvu qu'il soit indépendant à ce moment) ou à son remplacement par l'assemblée générale; les entreprises soumises à la loi sur les marchés publics lancent un appel d'offres ou, selon les cas, une procédure négociée
- si les comptes annuels afférents à l'exercice précédent ne sont pas certifiés, l'entreprise nommera un commissaire pour un mandat de trois ans, prenant cours l'année de la nomination en étendant sa mission à la certification des comptes de l'exercice précédent et, à

défaut de désignation par l'assemblée générale, le président du tribunal de commerce y pourvoira sur requête de tout intéressé

Il se constate que la solution ainsi prônée par le Conseil de l'Institut ne se résume pas à une simple démission et que, selon toute apparence, ce texte ne rencontre pas explicitement le problème de l'effet suspensif d'un pourvoi en cassation.

Par ailleurs, à l'occasion des nombreux contacts, formels et autres, entre les réviseurs et divers organes de l'Institut, il ne leur a jamais été signifié clairement que les solutions envisagées apparaissent inacceptables et de nature à manquer au respect de la décision du 1^{er} juillet 2008 et ce malgré les demandes formulées dès le 6 octobre 2009. Le rapport du Conseil au COMEX en date du 18 décembre 2009, mentionne à et égard qu'après avoir pris connaissance des pièces déposées par les réviseurs [A], [F] et [C] que «*des dispositions constructives pourraient être prises à brève échéance afin de remédier*» à la situation dénoncée et que «*la concrétisation de ces projets pourrait avoir une influence positive sur l'issue de la présente procédure si le Comité exécutif devait considérer ces mesures comme étant satisfaisantes et comme permettant de sauvegarder l'intérêt public*».

Dans ces conditions, la mauvaise foi des réviseurs poursuivis n'apparaît pas démontrée à suffisance et il n'est pas possible de considérer comme établi avec la certitude requise qu'ils auraient sciemment

développé des actions et adopté des comportements en vue de se soustraire à l'exécution de la décision du 1^{er} juillet 2008 depuis que celle-ci est coulée en force de chose jugée.

Des considérations qui précèdent, il suit que les infractions reprochées dans le cadre de la présente action disciplinaire ne sont pas établies, qu'il y a lieu de réformer la décision dont appel et de renvoyer les réviseurs et le cabinet de révision poursuivis des fins des poursuites.

PAR CES MOTIFS

La Commission d'appel, statuant contradictoirement,

Reçoit les appels, principaux et incidents,

Met à néant la décision dont appel et réformant,

Dit non établies les infractions, telles que définies aux motifs ci-avant et mises à charge des réviseurs d'entreprises [B], [A] et [C] et de la [D].

Les renvoie des fins des poursuites

Messieurs (...), (...), (...) et (...) étant dans l'impossibilité de signer l'arrêt au délibéré duquel ils ont participé, celui-ci est signé conformément à l'article 785 alinéa 1 du Code judiciaire par le président du siège qui l'a délibéré et prononcé

AINSI JUGE ET PRONONCE EN AUDIENCE A HUIS CLOS DU 8 JUILLET 2011

PAR:

(...)».

Décisions disciplinaires prononcées par les instances disciplinaires durant l'année 2011

Classement chronologique par Chambre Commission d'appel – Chambre néerlandophone

4 décisions prises durant l'année 2011 :

Datum	Nummer dossier	Onderwerp	Tuchtsanctie	Statuut
25/02/2011	0408/10/N	Beroep tegen een terechtwijzing.	Vernietigt de bestreden beslissing van 8 oktober 2010 van de Raad waarbij verzoeker wordt terech- tgewezen.	Definitieve beslissing
29/04/2011	0419/11/N	Beroep tegen een terechtwijzing.	Terechtwijzing	Definitieve beslissing
26/08/2011	0404/10/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuk op artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 en op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. - Inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen door geen vermelding op te nemen met betrekking tot de door artikelen 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten worden opgenomen en inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen. - Inbreuk op paragrafen 2.3, 2.5 en 2.5.3, 3.6.1, 3.6.2. en 3.7.2 van de algemene controlenormen. - Het toevoegen in het commissarisverslag van een beweerde inbreuk op de Belgische fiscale wetgeving, terwijl de vermelding niet is voorzien door artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen. - Inbreuken op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. 	Schorsing van twee weken.	Beslissing in kracht van gewijsde getreden
21/12/2011	0403/10/N	<ul style="list-style-type: none"> - Inbreuken op de artikelen 2, 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 (onwaardig gedrag) en artikel 6 § 3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007. - Inbreuken op paragrafen 1.2, 1.3.4, 1.4, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 en 2.6.2, 3.4 en 3.7 van de algemene controlenormen. - Inbreuken: <ul style="list-style-type: none"> o op artikel 133 § 1, artikel 183ter, van het Wetboek van vennootschappen; o artikel 8 § 1 van de vroegere wet van 22 juli 1953; o artikelen 8 en 12 § 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994. 	Verklaart de inbreuken als ongegrond-Vrijpraak	Cassatie-termijn verstreken

0408/10/N

**Commissie van Beroep van 25 februari 2011
(definitieve beslissing)**

Beroep tegen een terechtwijzing.

"(...)

In de zaak 0408/10/(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), aanwezig in persoon.

I. Over de rechtspleging.

01. Bedrijfsrevisor [X] heeft op 10 december 2010 een schrijven gericht aan de Commissie van Beroep waarbij hij een brief met bijlagen meedeelt die hij op 09 december 2010 heeft gericht aan de Voorzitter van het IBR.

02. De inleidende akte is uitermate summier, maar uit het geheel van de als bijlage bij die akte gevoegde stukken blijkt dat hij de Voorzitter van het IBR verzoekt om een tegensprekelijk debat over de terechtwijzing die door de Raad van het Instituut op 8 oktober 2010 werd beslist en waarvan hem bij een aangetekend schrijven van 16 november 2010 kennis werd gegeven.

03. Zodoende moet worden aangenomen dat de Commissie van Beroep wordt geadieerd met toepassing van artikel 37 §2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (IBR-wet).

Het verhaal werd tijdig en regelmatig ingesteld. Het is ontvankelijk.

04. De bedrijfsrevisor werd gehoord op de terechtzitting van 21 januari 2011 waar hij zijn standpunt heeft toegelicht.

05. Op de voormelde terechtzitting werd het standpunt van de Raad van het Instituut toegelicht door bedrijfsrevisor (...).

II. Het onderwerp van het verhaal.

06. Op 8 oktober 2010 heeft de Raad van Instituut beraadslaagd over de bevindingen die werden gerapporteerd door de bedrijfsrevisor-inspecteur over de kwaliteitscontrole betreffende het jaar 2009.

De rapporteur heeft in zijn eindverslag aangegeven dat in het door hem gecontroleerde mandaatdossier de bevestigingsbrief van de leiding gedateerd is op een datum nà deze van het commissarisverslag over de jaarrekening eindigend per 31 december 2008.

Hieruit werd afgeleid dat de controlenorm 'bevestigingen van de leiding van de entiteit', die door de Raad werd goedgekeurd en van toepassing is vanaf de controle op de jaarrekeningen per 31 december 2006 niet werd nageleefd.

07. Daarop heeft de Raad van het Instituut op 8 oktober 2010 beslist dat er reden was om een terechtwijzing op te leggen voor wat beschouwd werd als een inbreuk op de controlenorm inzake de "bevestigingen van de leiding van de entiteit".

Tijdens zijn vergadering van 05 maart 2010 heeft de Raad beslist zoals door de Commissie Kwaliteitscontrole was voorgesteld.

III. De grieven.

08. In de geschriften die bij het inleidende verzoekschrift zijn gevoegd, geeft bedrijfsrevisor [X] aan dat in het eindverslag betreffende de controle van een tekortkoming in de door de Raad gestelde zin geen melding werd gemaakt. Ook deelt hij mee dat de algemene vergadering van de gecontroleerde vennootschap op 5 juni 2009 in bijzondere omstandigheden verliep, die verklaren waarom de bevestigingsbrief niet kon worden ondertekend vóór de ondertekening van het verslag door de commissaris.

Tijdens zijn mondelinge toelichting op de terechtzitting heeft de bedrijfsrevisor zijn grieven nader als volgt omschreven: (i) de vaststelling van de Raad inzake de 'managementletter' is nooit onderwerp geweest van gesprek, (ii) de terechtwijzing is niet gerechtvaardigd omdat er geen tekortkoming is.

09. De vertegenwoordiger van de Raad handhaaft dat de door de Raad vastgestelde tekortkoming effectief werd begaan en dat de terechtwijzing met reden werd gegeven.

Volgens de Raad dient het beroep te worden verworpen.

IV. Beoordeling.

10. Artikel 37 §1 van de IBR-wet bepaalt dat de Raad hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van de Kamer van verwijzing en instaatstelling, een

bedrijfsrevisor kan terechtwijzen wanneer de feiten die hem kunnen worden verweten vaststaan hoewel ze geen enkele van de in artikel 73 van dezelfde wet voorziene sancties kunnen verantwoorden.

In alinea 3 van dezelfde paragraaf wordt gesteld dat de terechtwijzing kan worden beslist, onverminderd de eventuele verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstaties voor dezelfde feiten als deze die aan de basis liggen van de terechtwijzing.

Artikel 37 §3 schrijft anderzijds voor dat in geval van beroep, de Commissie de terechtwijzing kan hervormen of bevestigen, dan wel, met unanimitéit, één van de in artikel 73 voorziene sancties in de plaats kan stellen.

11. De klager stelt vooreerst dat hetgeen hem wordt verweten geen onderwerp is geweest van enige kritiek tijdens de kwaliteitscontrole en dat hij hierover ook niet werd gehoord.

De Commissie van Beroep stelt vast dat verzoeker door de Raad niet werd gehoord omtrent het voorstellen om hem een terechtwijzing op te leggen.

Nochtans dient ook in de fase van besluitvorming inzake het opleggen van een terechtwijzing het recht om te worden gehoord door de Raad te worden nageleefd als een beginsel van behoorlijk bestuur.

Het lijkt immers geen enkele twijfel dat de belangen van de betrokken bedrijfsrevisor kunnen worden geschaad door een terechtwijzing.

12. Het tegensprekelijk debat dat in geval van verhaal voor de Commissie van Beroep wordt georganiseerd, ondervangt die verplichting niet.

Bijgevolg dient de bedrijfsrevisor te worden ingelicht over een voorgenomen terechtwijzing en dient hij minstens de gelegenheid te krijgen hierover een schriftelijk standpunt in te nemen.

Nu verzoeker het recht om zijn standpunt mee te delen werd onthou-

den, werden zijn rechten van verdediging geschonden.

De bestreden beslissing dient te worden vernietigd.

13. Artikel 37§3 van de IBR-wet geeft aan dat de Commissie van Beroep volle rechtsmacht heeft uit te oefenen en dat het zijn beslissing in de plaats kan stellen van de bestreden administratieve handeling.

Wordt een grief gegrond bevonden en volgt daaruit dat de beslissing moet worden vernietigd, dan oordeelt de Commissie van Beroep zelf over de feiten, voor zover het administratief dossier alle gegevens levert die vereist zijn om ten gronde opnieuw te kunnen beslissen.

14. Uit een werkdocument van de inspecteur die de kwaliteitscontrole verrichtte, dat ook door verzoeker werd ondertekend, blijkt dat hij betreffende de 'achtste sleutelvraag' aangaf dat de commissaris een verklaring zonder voorbehoud heeft afgegeven op 5 juni 2009, datum waarop de jaarlijkse algemene vergadering werd gehouden.

In een eindverslag heeft hij aangegeven dat de bevestigingsbrief van de leiding gedateerd is op een latere datum dan diegene van de algemene vergadering. Dit verslag ligt niet voor, maar de vaststelling wordt door verzoeker niet in twijfel getrokken.

15. De concrete omstandigheden waarin het gebeuren in verband met de bevestigingsbrief van de leiding heeft voorgedaan zijn als volgt.

Op woensdag 3 juni 2009 heeft een vennoot van bedrijfsrevisor [X] via een mail –waarin verschillende punten werden besproken – aan een lid van de leiding van de gecontroleerde onderneming (een (...)kantoor) een ontwerp van bevestigingsbrief bezorgd, met het verzoek deze op een briefhoofd van de onderneming te zetten en hem tegen de daarop volgende vrijdag 5 juni 2009 – dag van de algemene vergadering – ondertekend te bezorgen.

Daags nadien, op donderdag 4 juni 2009 heeft een vennoot van het advocatenkantoor per mail ondermeer geantwoord 'akkoord om het zo te doen'. In diezelfde mail wordt ook aangegeven dat wegens een stakingsactie de algemene vergadering niet zou doorgaan op de geplande plaats, maar op het kantoor te Brussel.

Klager heeft in zijn nota van 9 december 2009 uitgelegd dat de bevestigingsbrief niet kon worden aangemaakt zoals gepland op de algemene vergadering van 5 juni 2009 omdat er geen operationele computerinfrastructuur en secretariaat aanwezig was. De bedrijfsleiding heeft dan voorgesteld om de bevestigingsbrief in de gewenste vorm te brengen en navolgend te ondertekenen zo gauw het secretariaat opnieuw operationeel zou zijn. Wegens omstandigheden heeft het dan geduurd tot 25 juni 2009 vooraleer werd geformaliseerd hetgeen op 4 juni 2009 al was bevestigd.

16. De controlenorm inzake 'bevestigingen van de leiding van de entiteit' geeft aan betreffende welke aangelegenheden bevestigingen schriftelijk dienen te worden bekomen van de leiding van de entiteit.

Hij schrijft eveneens voor dat de bevestigingsbrief moet ondertekend worden door de leden van de leiding op het hoogste niveau.

Hij bepaalt ook welke gevolgen verbonden zijn aan een weigering van de leiding om een informatie schriftelijk te bevestigen.

Ze heeft ondermeer voor gevolg dat de commissaris een beperking in de uitvoering van zijn controle ondergaat hetgeen hem er moet toe brengen een voorbehoud in zijn verslag op te nemen of een onthoudende verklaring af te leggen.

Verder schrijft de algemene controlenorm 2.5.5 voor dat in geval van een controle van de financiële overzichten de bedrijfsrevisor de schriftelijke bevestigingen dient te verkrijgen van de leiding van de gecontroleerde entiteit die vereist zijn evenals diegene die hij als noodzakelijk of aangewezen beschouwt.

17. In het voorliggende geval heeft de bedrijfsleiding niet geweigerd om de gevraagde informatie te bevestigen.

Integendeel heeft een medevenoot van het advocatenbedrijf, lid van de leiding, als antwoord op een verzoek van de bedrijfsrevisor om een bevestigingsbrief te ondertekenen met de door hem voorgestelde inhoud, geantwoord dat de firma akkoord was. De mail waarbij dit akkoord werd bevestigd was gesteld op firmapapier.

Ook al heeft de bevestigingsbrief tegen de algemene vergadering van 5 juni 2009, datum waarop het commissarisverslag werd ondertekend, niet de gebruikelijke ondertekende vorm gekregen, dan blijft niettemin dat een lid van de leiding per mail, en derhalve geschreven, haar akkoord heeft bevestigd met de inhoud van de bevestigingsbrief.

Wegens buitengewone omstandigheden is dit akkoord, dat de gevraagde bevestiging inhoudt, nadien geformaliseerd in de gebruikelijke vorm na de datum van het verslag.

Deze formalisering voegt evenwel geen substantie toe en ze bevestigt post factum dat de commissaris kon aannemen dat de éne vennoot die het akkoord verstrekte, namens alle vennoten communiceerde.

18. Uit die gegevens volgt dat op de datum van de verslaggeving de bedrijfsrevisor beschikte over een geschrift waarin de bedrijfsleiding bevestigde dat de gevraagde informatie werd verstrekt zoals gevraagd.

Zodoende bestond er voor de commissaris geen reden om in de verslaggeving een voorbehoud of een onthouding op te nemen wegens ontbreken van de bevestiging door de leiding van de entiteit.

De verstrekte verslaggeving schendt evenmin de algemene controlenorm 2.5.5. inzake het verzamelen van voldoende bewijskrachtig materiaal.

V. Besluit.

19. Er bestaat geen reden om een terechtwijzing op te leggen wegens

schending van de controlenorm van 15 december 2006 inzake de 'bevestigingen van de leiding van de entiteit'.

De vordering van verzoeker is gegrond.

OM DEZE REDENEN,

DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt de vordering en verklaart ze gegrond.

Vernietigt de bestreden beslissing van 8 oktober 2010 van de Raad waarbij verzoeker wordt terechtgewezen.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op de zetel van het Instituut der bedrijfsrevisoren op 25 februari 2011 door de Commissie van Beroep, die heeft beraadslaagd en samengesteld was uit:

(...)"

0419/11/N

**Commissie van Beroep van 29 april 2011
(definitieve beslissing)**

Beroep tegen een terechtwijzing.

“(…)

In de zaak 0419/11/(…)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), aanwezig in persoon.

I. Over de rechtspleging.

01. Bij een schrijven van 28 januari 2011 heeft bedrijfsrevisor [X] zich gericht tot de Commissie van Beroep met de melding dat hij de Commissie adieert met het oog op een tegensprekelijk debat over een terechtwijzing, met toepassing van artikel 37 §2 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (IBR-wet).

De brief is op 7 februari 2011 ingekomen op de diensten van het Instituut.

02. Het debat betreft een terechtwijzing die door de Raad van het Instituut op 3 december 2010 werd beslist en waarvan bij een aangetekend schrijven van 10 januari 2011 kennis werd gegeven.

Een kopie van de bestreden beslissing is als bijlage bij de inleidende akte gevoegd.

03. Het verhaal werd tijdig en regelmatig ingesteld. Het is ontvanke-lijk.

04. De bedrijfsrevisor werd gehoord op de terechtzitting van 22 maart 2011, waar hij zijn standpunt heeft toegelicht onder verwijzing naar de redenen die hij heeft aangegeven in zijn inleidende verzoekschrift. Hij heeft er tevens een nieuw overtuigingsstuk meegedeeld.

05. Op de voormelde terechtzitting werd het standpunt van de Raad van het Instituut toegelicht door bedrijfsrevisor (...), onder verwijzing naar het antwoord dat de Raad op 17 maart 2011 heeft ingediend.

II. Het onderwerp van het verhaal

06. Verzoeker, die toelicht dat hij sedert 2009 betrokken was in een tuchtprocedure die leidde tot de eindbeslissing van 10 juni 2010 van de Commissie van Beroep waarbij hem een schorsing van zes weken werd opgelegd, werd op 22 januari 2010 gehoord door de Commissie van Toezicht omdat de jaarlijkse mededeling die hij op 30 juli 2009 indiende betreffende het werkjaar 2008 de expliciete vermelding bevatte dat hij geen verzekering inzake zijn burgerlijke aansprakelijkheid had onderschreven.

Tijdens het onderhoud bevestigde de betrokkene dat hij ‘zichzelf verzekert’, maar dat hij een polis zou sluiten indien het een deontologische verplichting vormde en een eis van het Instituut.

07. Daarop heeft de Raad van het Instituut op 4 juni 2010 beslist dat er reden was om een terechtwijzing op te leggen wegens

overtreding van de omzendbrief D.015/06 van 13 juli 2006 betreffende de beperking en de verzekering van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid.

Tegen deze terechtwijzing heeft bedrijfsrevisor [X] geen verhaal ingesteld.

08. Navolgend heeft de Raad op 30 september 2010, 4 oktober 2010, 22 oktober 2010, 29 oktober 2010 en 17 november 2010 opeenvolgende brieven gestuurd aan verzoeker betreffende twee aangelegenheden die tijdens die periode hangende waren: de uitvoering van de inmiddels definitief geworden tuchtsanctie en de naleving van de vermelde omzendbrief.

09. Met de eerste brief van 30 september 2010 wordt verzoeker in kennis gesteld dat zijn schorsing voor een periode van zes weken uitwerking krijgt op 1 oktober 2010 en zal duren tot en met 11 november 2010. Tevens wordt zijn aandacht gevestigd op artikel 31 §2 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren. Verder wordt verzoeker aangemaand om de beslissing van de Commissie van Beroep na te leven.

Op 29 oktober 2010 heeft de Raad herinnerd aan de inhoud van die brief en verzocht om mededeling tegen uiterlijk 5 november 2010 van een kopie van de brieven die verzoeker verstuurd had aan de personen voor wie hij een revisorale opdracht uitvoerde.

10. Inmiddels had de Raad op 4 oktober 2010 ook verzocht om mededeling binnen de vijftien dagen van de datum waarop een verzekeringsovereenkomst werd gesloten evenals van een document waaruit de datum van inwerkingtreding van de polis blijkt. Een vraag van de Kamer voor Verwijzing en Instaatstelling hierover op 8 september 2010 lag aan de basis van dit initiatief.

Per 22 oktober 2010 heeft de Raad zijn verzoek herhaald en aangekondigd dat bij ontstentenis van een antwoord binnen de veertien dagen een forfaitair bedrag van 250 euro voor aanmaningskosten zou worden aangerekend.

Bij de brief van 17 november 2010 heeft de Raad herinnerd aan zijn brieven van 4 en 22 oktober 2010 en tevens een debetnota van 250 euro uitgereikt, die betaalbaar was binnen de dertig dagen.

11. Vervolgens heeft de Raad op 3 december 2010 beslist om verzoeker terecht te wijzen overeenkomstig artikel 37 van de wet van 22 juli 1953 *“op basis van een overtreding van artikel 32 §2 van dezelfde wet en artikel 33 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren die u ertoe verplicht als bedrijfsrevisor inlichtingen of bepaalde documenten ter kennis te brengen van het Instituut”*, zo wordt aan verzoeker meegedeeld op 10 januari 2011.

In de motivering van de brief van 10 januari 2011 wordt aangehaald dat het verzoek om mededeling van bewijsstukken inzake de eerste verzekeringsspolis niet werd beantwoord en dat ook aan de brief van 20 september 2010 geen gevolg werd gegeven.

Dezelfde brief van 11 januari 2011 geeft ook het volgende aan: *“Uw bijzondere aandacht wordt er op gevestigd dat u, overeenkomstig artikel 8 §3 van de wet van 22 juli 1953, u van rechtswege de hoedanigheid van bedrijfsrevisor verliest indien u binnen de 3 maanden geen gevolg geeft aan*

het verzoek om voormelde documenten mee te delen aan het IBR”.

III. De grieven van verzoeker en het standpunt van de Raad.

12. Verzoeker voert in zijn inleidende akte verschillende feiten aan op grond waarvan volgens hem blijkt dat de terechtwijzing onterecht werd opgelegd.

Samengevat komt zijn standpunt hierop neer dat hij om twee redenen geen gevolg diende te verlenen aan de brief van 30 september 2010: (i) de verplichting om personen ten behoeve waarvan revisorale opdrachten worden uitgeoefend in te lichten is niet vermeld in de beslissing van 10 juni 2010 van de Commissie van Beroep en (ii) op het moment van de schorsing had verzoeker geen revisorale opdrachten, zodat er ook geen personen waren die behoorden te worden ingelicht.

Verder geeft verzoeker te kennen dat hij de debetnota van 250 euro, die wordt aangerekend wegens het niet beantwoorden van brieven, betwist. Hij meent dat hij wegens de lopende schorsing niet kon gehouden zijn om te antwoorden: indien de schorsing geldt ten aanzien van het cliënteel, dan ook ten aanzien van het Instituut, zo luidt de stelling.

Ten slotte meent verzoeker dat hij herhaald door het Instituut onterecht wordt beschuldigd van het niet nakomen van zijn verplichtingen en vraagt hij 2.000 euro schadevergoeding wegens tergend en roekeloos geding.

13. In zijn schriftelijke opmerkingen wijst de Raad vooreerst op het bijzondere karakter van de terechtwijzing die niets anders is dan een vermaning van de Raad, die beslist de zaak niet over te maken aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KvI) of die tot terechtwijzing beslist op uitnodiging van de KvI, wanneer deze beslist een zaak niet aanhangig te maken bij de Tuchtcommissie.

Het gaat volgens de Raad dan ook niet om een tuchtsanctie. Verder

wijst hij er op dat de wet niet voorschrijft dat de betrokken bedrijfsrevisor vooraf moet worden gehoord en dat hij zijn bezwaren kan aanvoeren in het tegensprekelijk debat voor de Commissie van Beroep.

Verder betoogt de Raad dat verzoeker in gebreke is gebleven om mee te delen op welke datum hij een verzekeringsspolis ‘beroepsaansprakelijkheid’ heeft gesloten en dat hij evenmin een afschrift heeft bezorgd van de brieven die hij met toepassing van artikel 31 §2 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 heeft gericht aan zijn cliënten. Hij voegt er aan toe dat een schorsing de bedrijfsrevisor niet ontslaat van de verplichting om gevolg te geven aan verzoeken van het Instituut en dat de uitnodiging om kopieën te bezorgen trouwens evenmin werd beantwoord na het verloop van de schorsing.

De Raad besluit dat de Commissie van Beroep de terechtwijzing dient te bevestigen of met toepassing van artikel 37 van de IBR-wet één van de in artikel 73 voorziene sancties in de plaats te stellen.

IV. Beoordeling.

14. De maatregel ‘terechtwijzing’ kan krachtens artikel 37 §1 van de IBR-wet aan een bedrijfsrevisor worden opgelegd door de Raad hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek van de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling, wanneer de feiten die hem kunnen worden verweten vaststaan hoewel ze geen enkele van de in artikel 73 van dezelfde wet voorziene sancties kunnen verantwoorden.

Alinea 3 van artikel 37 §1 stelt dat de terechtwijzing kan worden beslist, onverminderd de eventuele verwijzing van de bedrijfsrevisor naar de tuchtinstanties voor dezelfde feiten als deze die aan de basis liggen van de terechtwijzing.

Verder bepaalt artikel 37 §3 dat in geval van beroep, de Commissie de terechtwijzing kan hervormen of bevestigen, dan wel, met unanimiteit, één van de in artikel 73 voorziene sancties in de plaats kan stellen.

15. De Commissie van Beroep stelt vast dat verzoeker door de Raad niet werd gehoord omtrent het voorstellen om hem een terechtwijzing op te leggen.

De Raad betoogt dat de wet geen hoorplicht voorschrijft en dat in geval van een terechtwijzing de horing ook niet vereist is aangezien de terechtwijzing in wezen het equivalent is van de 'vaderlijke aanmaning' die slechts een moreel karakter heeft. De maatregel wordt gesitueerd in het verlengde van een sepot van de zaak en zonder dat er ruime rechtbaarheid wordt aan gegeven.

16. In het algemeen overweegt de Commissie van Beroep hierover dat het recht om te worden gehoord in een zaak die de belangen van een betrokkene kunnen schaden, geldt als een beginsel van behoorlijk bestuur, en dat de naleving ervan bijgevolg niet afhangt van het al dan niet voorhanden zijn van specifieke regelgeving.

De Raad geeft met reden aan dat een terechtwijzing geen tuchtsanctie vormt in de zin van 73 van de IBR-wet. Het betreft bijgevolg een administratieve maatregel, ten aanzien waarvan de Commissie van Beroep zitting houdt als administratief rechtscollege met volle rechtsmacht.

17. Het lijdt nochtans weinig twijfel dat de belangen van de betrokken bedrijfsrevisor kunnen worden geschaad door een terechtwijzing en dat het tegensprekelijk debat dat post factum kan worden georganiseerd voor de Commissie van Beroep de voorafgaande horing niet kan ondervangen.

Volgende elementen dienen daarbij in de afweging te worden meegenomen.

18. Vooreerst dient er te worden op gewezen dat krachtens het stelsel waarin artikel 37 §3 van de IBR-wet voorziet, inhoudt dat de bedrijfsrevisor die een tegensprekelijk debat wenst uit te lokken meteen veroorzaakt dat hij zich blootstelt aan een mogelijke tuchtsanctie, waartoe de Commissie van Beroep zou kunnen

beslissen, terwijl de terechtwijzing precies bestemd is om in de plaats te komen van een tuchtmaatregel.

De rechtsgang met tegensprekelijk debat voor de Commissie van Beroep herstelt de betrokken bedrijfsrevisor dus geenszins zondermeer in de toestand waarin hij zou verkeerd hebben, mocht hij van meet af aan zijn gehoord. Hij kan integendeel zijn toestand verslechteren.

19. Verder stelt artikel 36 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren ook een stelsel in van informatie aan derden met betrekking tot de terechtwijzing.

Wanneer aan een terechtwijzing een klacht ten grondslag ligt, heeft het feit dat de bedrijfsrevisor afziet van de rechtsgang inzake het tegensprekelijk debat voor gevolg dat niet enkel het sepot maar ook de terechtwijzing aan derden wordt meegedeeld. In zulk geval valt nog maar moeilijk staande te houden dat een terechtwijzing geen sanctie vormt.

20. Ten slotte kan er ook worden gewezen op het verregaande gevolg bepaald in artikel 8 §3 IBR-wet wanneer in het daar vermelde specifieke geval van terechtwijzing de maatregel niet wordt bestreden of door de Commissie van Beroep wordt bevestigd.

In dat geval kan zelfs de hoedanigheid van bedrijfsrevisor worden ingetrokken indien de bedrijfsrevisor drie maanden na een terechtwijzing in gebreke blijft.

21. Bijgevolg dient ook in de fase van besluitvorming inzake het opleggen van een terechtwijzing het recht om te worden gehoord door de Raad te worden nageleefd als een beginsel van behoorlijk bestuur.

De bedrijfsrevisor dient te worden ingelicht over een voorgenomen terechtwijzing en behoort minstens de gelegenheid te krijgen hierover een schriftelijk standpunt in te nemen.

22. Nu verzoeker het recht om zijn standpunt mee te delen werd onthouden, werden zijn rechten van verdediging geschonden.

De bestreden beslissing dient te worden vernietigd.

23. Krachtens de volle rechtsmacht die de Commissie van Beroep put uit artikel 37§3 van de IBR-wet kan zij een beslissing in de plaats stellen van de bestreden administratieve handeling.

Wordt een grief gegrond bevonden en volgt daaruit dat de beslissing moet worden vernietigd, dan oordeelt de Commissie van Beroep zelf over de feiten, voor zover het administratief dossier alle gegevens levert die vereist zijn om ten gronde opnieuw te kunnen beslissen.

24. Blijkens de brief van 10 januari 2011 heeft de Raad in het voorliggende geval geoordeeld dat om twee redenen een terechtwijzing diende te worden opgelegd:

- (i) bedrijfsrevisor [X] werd op 4 oktober 2010 gevraagd om mee te delen op welke datum een verzekeringspolis beroepsaansprakelijkheid werd gesloten en op welke datum deze polis uitwerking kreeg, maar ook na twee herinneringen bleef hij in gebreke om te antwoorden;
- (ii) de bedrijfsrevisor werd op 30 september 2010 verzocht om afschriften te bezorgen van de kennisgevingen die hij aan zijn cliënten had moeten sturen betreffende zijn onmogelijkheid om opdrachten uit te voeren tijdens de periode van 1 oktober 2010 tot 11 november 2010.

25. Vooreerst dient te worden overwogen dat de schorsing van het recht om beroepsactiviteit uit te oefenen, niet voor gevolg heeft dat de bedrijfsrevisor tijdens de periode van schorsing niet aan het toezicht en de controle van het Instituut zou zijn onderworpen.

Tijdens de schorsingsperiode blijft de verplichting om binnen een gestelde termijn gevolg te geven aan verzoeken

ken van het Instituut om inlichtingen te verstrekken of documenten mee te delen, dus onverkort bestaan.

Het argument van verzoeker ten betooge dat hij wegens de uitvoering van de hem opgelegde schorsing het verzoek niet kon of diende te beantwoorden moet worden verworpen.

26. Ten aanzien van de verzekeringspolis burgerlijke aansprakelijkheid staat vast dat bedrijfsrevisor [X] de gevraagde inlichting en het overeenstemmende bewijsstuk niet heeft ingediend binnen de hem gestelde termijn van vijftien dagen.

Die mededeling gebeurde trouwens evenmin na het verstrijken van de schorsingsperiode op 11 november 2010.

De reden hiervoor is duidelijk geworden tijdens de terechtzitting van 22 maart 2011: het document kon niet worden meegedeeld om de eenvoudige reden dat de polis werd niet gesloten. Eerst op 18 maart 2011 werd een formulier ondertekend waarbij een aanvraag tot toetreden tot de collectieve polis burgerlijke aansprakelijkheid werd ingediend, met als gewenste aanvangsdatum voor de dekking 20 maart 2011.

Zodoende is verzoeker op dit punt in gebreke gebleven.

27. Betreffende de verplichting om aan de Raad een kopie mee te delen van de kennisgevingen die met toepassing van artikel 31 §2 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 dienen te worden verstuurd aan de personen voor wie revisorale opdrachten worden uitgeoefend, stelt de Commissie vast dat bedrijfsrevisor [X] ten tijde van de aanvang van de schorsing geen enkele opdracht uitvoerde en hij bijgevolg ook geen kennisgevingen aan cliënten diende te verrichten.

Zodoende was hij evenmin gehouden om een kopie van zulke kennisgevingen over te maken aan de Raad.

Bij ontstentenis van enige opdracht en hierbij aansluitende verplichting in hoofde van verzoeker om enige kennisgeving te verrichten aan een

cliënt, was de uitnodiging om kopieën van zulke documenten mee te delen dan ook zonder voorwerp.

Bijgevolg is verzoeker in dit opzicht niet in gebreke gebleven om binnen de gestelde termijn een gevraagd document mee te delen.

28. Krachtens artikel 33§1 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren wordt een terechtwijzing gericht aan elke bedrijfsrevisor die verzuimt om het Instituut, binnen de voorziene termijnen, mededeling te dien van inlichtingen of documenten waartoe hij is gehouden, onverminderd andere strengere wettelijke of reglementaire bepalingen.

Nu bedrijfsrevisor [X] in gebreke is gebleven om de inlichting en het document mee te delen bedoeld onder randnummer 26. van deze beslissing, dient hij desbetreffend te worden terecht gewezen.

29. De vergoedingseis die door verzoeker wordt geformuleerd wegens tergend en roekeloos geding ten laste van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, kan niet worden ontvangen, daar zij niet onder de bevoegdheid valt van de Commissie voor Beroep.

Met de vordering wordt feitelijk de vernietiging beoogd van de terechtwijzing, wat op zichzelf ontvankelijk is. Maar deze vordering is niet gericht tegen het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, dat als zodanig niet de tegenpartij is van verzoeker.

Overigens berust de voorliggende rechtspleging niet op een geding dat door het IBR wordt gevoerd, maar wel door verzoeker.

In zoverre bedrijfsrevisor meedeelt dat hij ook de ten zijne laste uitgereikte debetnota van 250 euro betwist, en zulks dient gekwalificeerd te worden als een vordering tot vernietiging van de beslissing waarbij dit debet wordt opgevorderd, kan ook deze vordering niet worden ontvangen.

De bedoelde beslissing maakt immers geen onderdeel uit van de terechtwijzing die rechtstreeks voor de Commissie van Beroep kan worden bestreden.

V. Besluit.

30. De bestreden beslissing wordt vernietigd.

De grief van verzoeker is gegrond in zoverre er geen reden bestaat om hem terecht te wijzen wat de mededeling van de kennisgevingen met toepassing van artikel 31 §2 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 betreft.

Voor het overige moet de vordering worden verworpen.

OM DEZE REDENEN,

DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak,

Ontvangt de vordering en verklaart ze als volgt gegrond,

Vernietigt de bestreden beslissing van 3 december 2010 van de Raad waarbij verzoeker wordt terecht gewezen.

Beslist als volgt over de grond van de zaak,

Bedrijfsrevisor [X] wordt terecht gewezen met toepassing van artikel 37 van de IBR-wet en van artikel 33 §1 van het koninklijk besluit van 7 juni 2007 tot vaststelling van het huishoudelijk reglement van het IBR wegens het in gebreke blijven om binnen de gestelde termijn de inlichting en het document mee te delen betreffende zijn verzekering burgerlijke aansprakelijkheid.

Voor het overige wordt de vordering verworpen.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op de zetel van het Instituut van de bedrijfsrevisoren op 29 april 2011 door de Commissie van Beroep, die heeft beraadslaagd en samengesteld was uit:

(...)"

0404/10/N

Commissie van Beroep van 26 augustus 2011 (beslissing in kracht van gewijsde getreden)

- *inbreuk op artikel 6 §3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007*
- *inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen doordat de commissaris geen vermelding opneemt aangaande de door artikel 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten opgenomen worden en in samenhang hiermee inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen;*
- *inbreuk op hetzelfde artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen*
- *inbreuken op de paragrafen 2.3, 2.5, 2.5.3, 3.6.1, 3.6.2 en 3.7.2 van de algemene controlenormen;*
- *inbreuken op de artikelen 2 en 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994*

In de zaak 0404/10/(...)/N van: de heer [X], bedrijfsrevisor, wonende te (...), die verschijnt en wordt bijgestaan door zijn advocaat, (...), voor wie optreedt (...).

A. De rechtspleging.

01. De Raad van het Instituut heeft met een aangetekend schrijven van 17 mei 2011 hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van de Tuchtcommissie die op 6 april 2011 werd uitgesproken in de voorliggende zaak.

Dit beroep werd met aangetekende brieven van 19 mei 2011 meegedeeld aan bedrijfsrevisor [X], aan de Kamer van Verwijzing en

Instaatstelling (KVI) en aan de procureur-generaal te (...).

02. De bedrijfsrevisor en zijn advocaat werden gehoord op de terechtzitting van 24 juni 2011. Zij hebben ter zitting een beslissing schrift ingediend.

03. De Raad van het Instituut werd op de terechtzitting vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...), die het standpunt van de Raad heeft uiteengezet zoals het in de akte van beroep is verwoord.

04. Op interpellatie van de Commissie van Beroep hebben zowel de Raad van het Instituut als bedrijfsrevisor [X] meegedeeld dat ze niet de voeging wensen met de zaak 0403/10/(...)/N, waarin de Tuchtcommissie eveneens op 6 april 2011 een uitspraak heeft verleend.

B. Het onderwerp van het beroep.

05. De bestreden beslissing oordeelt over de tuchtvordering die door de KVI werd aangehangig gemaakt met haar verwijzingsbeslissingen van 7 oktober 2010.

Aan de beslissing tot verwijzing ligt een verslag van de Raad van 14 januari 2010 ten grondslag.

Dit raadsverslag heeft zijn oorsprong in een klacht die op 12 november 2007 is ingediend door een vennootschap Nv D. die door de bedrijfsrevisor werd gecontroleerd en waarvoor hij op 9 april 2007 een commissarisverslag heeft afgeleverd over het boekjaar dat per 30 september 2006 werd afgesloten.

Het commissarisverslag werd afgeleverd zonder voorbehoud, maar met een toelichtende paragraaf.

06. De Raad formuleert twee tekortkomingen ten laste van de bedrijfsrevisor met betrekking tot de uitvoering van het commissarismandaat:

i) *'verwijzingen naar een jaarverslag waarover de bedrijfsrevisor niet beschikte en dat evenmin werd neergelegd met de jaarrekening eindigend per 30 september 2006'* en

ii) *'ten onrechte opnemen van een toelichtende paragraaf in zijn commissarisverslag over het boekjaar eindigend per 30 september 2006'*.

Een andere tekortkoming wordt gezien in het verloop van de onderzoeksverrichting: de betrokken revisor heeft niet voluit meegewerkt aan de onderzoekswerkzaamheden en aan het in staat stellen van het dossier.

07. Betreffende punt ii) wordt nader aangegeven dat de toelichtende paragraaf betrekking heeft op het feit dat nog voor 1.831.648 euro aan facturen werden opgenomen in de rekeningen van het boekjaar eindigend per 30 september 2006 en de gedetailleerde informatie van deze boekingen slechts op 24 januari 2007 zonder verantwoordingsstukken werd verstrekt aan de commissaris, na het afsluiten van diens controlewerkzaamheden op 24 december 2006 maar voor de datum van het commissarisverslag.

08. Naar reglementaire bepalingen en controlenormen toe worden volgende inbreuken ten laste gelegd:

(a) inbreuk op artikel 6 §3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren en op artikel 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de verplichtingen van de bedrijfsrevisoren;

(b) inbreuk op artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen doordat de commissaris geen vermelding opneemt aangaande de door artikel 95 en 96 vereiste inlichtingen die in het jaarverslag moeten opgenomen worden en in samenhang hiermee inbreuk op paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen;

(c) inbreuk op hetzelfde artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen doordat in het commissarisverslag een beweerde inbreuk op de Belgische fiscale wetgeving wordt toegevoegd, terwijl de vermelding ervan niet is voorzien door het bedoelde voorschrift;

(d) inbreuk op de paragrafen 2.5 en 2.5.3 van de algemene controlenormen evenals op paragraaf 2.3 ervan;

(e) inbreuk op paragrafen 3.6.1, 3.6.2 en 3.7.2 van de algemene controlenormen;

(f) inbreuken op artikel 2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, afgeleid uit het begaan van de inbreuken vermeld onder de punten (a) tot en met (e).

09. De KVI vermeldt in de verwijzingsbeslissing van 7 oktober 2010 dat de bemerkingen ingediend door de bedrijfsrevisor niet toelaten om te concluderen dat er geen voldoende gerechtvaardigde tenlasteleggingen zijn voor een doorverwijzing naar de tuchtinstanties, met uitzondering voor één van de door de Raad aangegeven inbreuken.

Met name wordt de boven onder randnummer 08. c) aangegeven inbreuk door de KVI niet *'afdoende bewezen'* geacht.

De bedoelde beweerde inbreuk wordt zodoende van verwijzing uitgesloten.

10. De Tuchtcommissie verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en

gegrond en acht de tenlasteleggingen bewezen. Als sanctie wordt een schorsing gedurende twee weken opgelegd.

De Tuchtcommissie is van oordeel dat de bedrijfsrevisor in gebreke is gebleven om tijdens het maanden lopende onderzoek duidelijke antwoorden te geven.

Verder wordt gesteld dat het commissarisverslag verkeerd was geconcipieerd doordat geen afkeuring of voorbehoud werd geformuleerd. De toelichtende paragraaf was *'onvoldoende, onterecht en op de verkeerde plaats geïncorporeerd in het verslag'*, zo luidt de overweging.

Hierover wordt gesteld dat het om een louter technische fout gaat.

Bij de toemeting van de passende sanctie wordt rekening gehouden met zes aangegeven factoren, ondermeer de technisch formele aard van de tekortkoming, zonder kwade trouw of gebrek aan vakkenis, de ontstentenis van schade in hoofde van de gecontroleerde vennootschap en het feit dat de betrokkene reeds eerder tuchtsancties opliep.

C. De grief en de standpunten.

11. De Raad geeft in zijn akte van beroep als reden aan: *'onder andere maar niet uitsluitend, opdat in graad van hoger beroep een hogere straf zou worden uitgesproken die een betere vertaling zal zijn van de ernst van het geheel aan inbreuken die, zonder uitzondering, werden weerhouden door de Tuchtcommissie'*.

In zijn toelichting tijdens de terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van de Raad verder gewezen op het ontbrekende effect van de opgelegde sanctie. De sanctie zou kaduuk zijn omwille van het feit dat tegen de betrokken bedrijfsrevisor nog een andere tuchtprocedure loopt (zaak 0403/10/(...)/N), waarin door de Tuchtcommissie eveneens op 6 april 2011 uitspraak werd gedaan. Bij deze beslissing, die door de betrokkene voor de Commissie van Beroep wordt bestreden, werd een schorsing van één maand opgelegd.

De samenloop in de tenuitvoerlegging zou voor gevolg hebben dat

de lichtere sanctie de facto opgeslorpt wordt door de zwaardere.

Verder merkt hij op dat zo particuliere derden al geen schade konden lijden wegens de vastgestelde tekortkomingen, er mogelijk schade kon worden berokkend aan de fiscus.

12. De bedrijfsrevisor vraagt om het hoger beroep ongegrond te verklaren en de beslissing van de Tuchtcommissie te bevestigen.

Toch verklaart hij met klem te betwisten dat hij tijdens de onderzoeksverrichtingen niet afdoende op de vragen zou hebben geantwoord en niet zou hebben meegewerkt.

Verder geeft hij aan dat de tenlastelegging betreffende artikel 144 Wetboek van vennootschappen en paragraaf 3.10 van de algemene controlenormen op een misverstand berust aangezien hij nooit heeft gesteld dat hij het jaarverslag niet had ontvangen en er wel degelijk heeft op gewezen dat het jaarverslag niet in overeenstemming was met artikel 96 Wetboek van vennootschappen, zij het zonder nadere precisering van de ontbrekende inlichtingen.

Ook betreffende de andere ten laste gelegde inbreuken stelt hij het oneens te zijn met het standpunt van de Raad en van de KVI

Voor het overige herneemt hij de verzachtende omstandigheden die hij voor de Tuchtcommissie heeft aangevoerd en die volgens hem met reden in aanmerking werden genomen.

Omtrent de kritiek van de Raad als zou de opgelegde sanctie kaduuk zijn, gaf hij op de terechtzitting aan dat de samenloop van twee tuchtprocedures geen reden kan zijn om een zwaardere sanctie op te leggen.

D. Beoordeling.

De ontvankelijkheid en de omvang van het hoger beroep.

13. Het hoger beroep werd door de Raad van het Instituut ingesteld binnen de verlengde termijn van veertig dagen bepaald in artikel 64 §2 IBR-Wet en is derhalve ontvankelijk.

De Raad van het Instituut maakt in zijn akte van beroep wel gewag van een niet uitsluitende grief be-

treffende de zwaarte van de sanctie, maar heeft navolgend geen enkel ander middel ontwikkeld.

14. De bedrijfsrevisor heeft zelf geen beroep ingesteld binnen de voor hem wettelijk voorgeschreven termijn van dertig dagen en formuleert ook geen grief geput uit het feit dat hij de Raad, die over een langere termijn beschikt, niet kon volgen met een hoger beroep.

15. Aangezien de Tuchtcommissie de tenlasteleggingen bewezen heeft verklaard en de Commissie van beroep enkel geadeerd is betreffende de zwaarte van de opgelegde sanctie, staat het bewezen karakter van de ten laste gelegde tekortkomingen buiten elke discussie.

De Commissie van beroep is bijgevolg zonder rechtsmacht om over de feiten zelf te oordelen, anders dan met het oog op de toemeting van de passende sanctie.

Het verweer van de bedrijfsrevisor ten betoge dat hij de tekortkomingen toch betwist, is niet ontvankelijk en behoeft ten gronde geen antwoord.

Over de sanctie.

16. De Tuchtcommissie heeft de zes onder randnummer 8. Vermelde inbreuken bewezen verklaard –onder verwijzing naar de opsomming van de inbreuken die in het raadsverslag van 14 januari 2010 aan de KVI werden aangegeven-, maar in werkelijkheid waren slechts vijf ervan aan de Tuchtcommissie voorgelegd [punt c) werd door de KVI niet aanhangig gemaakt].

Die inbreuken betreffen twee feiten: onvoldoende medewerking door de bedrijfsrevisor aan het onderzoek dat door het Instituut werd gevoerd en het feit dat een commissarisverslag werd geleverd met een inadequaat toelichtende paragraaf, terwijl een verklaring met voorbehoud of een oordeelsonthouding vereist was.

17. Vooreerst overweegt de Commissie van beroep dat het argument inzake het beweerde kaduuk karakter van de sanctie voorbij gestreefd is door de procesgang in hoger beroep.

De twee tuchtprocedures worden voor de Commissie van beroep niet gelijktijdig gevoerd: de zaak 0403/10/(...)/N is in hoger beroep nog niet in behandeling genomen en bijgevolg kan er geen opslorping gebeuren van een lichte sanctie door een gelijktijdig opgelegde zwaardere sanctie.

18. Inzake het gewicht van de tekortkoming aan artikel 6 §3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren, dient te worden overwogen dat de bedrijfsrevisor desbetreffend met tegengestelde principes kan worden geconfronteerd.

De verplichting tot loyaliteit ten aanzien van de Raad van het Instituut wordt getemperd door het gegeven dat een tuchtprocedure kan dreigen en dat het beginsel volgens hetwelk hij niet gehouden is om zichzelf te incrimineren voluit speelt zo gauw hij redelijkerwijs mag aannemen dat een tuchtprocedure wordt gevoerd.

Zodoende dient in aanmerking te worden genomen dat de bedrijfsrevisor evenwicht mag nastreven tussen die beide beginselen.

In het voorliggende geval dienden sommige gegevens waarom de Raad vroeg ook om een tuchtvoordering te staven.

19. Ten aanzien van het andere bewezen verklaarde feit overweegt de Commissie van beroep dat de toelichtende paragraaf foutief werd gebruikt en dat het onderliggende feit – ingekomen facturen van 1.831.648,43 euro – een materiële incidentie had op het eigen vermogen, ook al had die niet voor gevolg dat een wettelijke alarmdrempel werd bereikt.

De geformuleerde opinie –een verklaring zonder voorbehoud- was fout en had voor gevolg dat derden niet konden weten wat er gebeurde was.

Een omstandigheid hierbij die door de bedrijfsrevisor als verzachtend wordt aangevoerd, waar ze het erom gaat dat een nieuw management was aangetreden en er geen contacten waren met de nieuwe externe accountant, kan niet wor-

den in aanmerking genomen, aangezien ze eerder bijkomende waakzaamheid diende te inspireren.

20. Verder overweegt de Commissie van beroep dat met het geïncrimineerde feit geen opzet gemoeid is en dat het ook geen eigenlijke recidive doet blijken.

De tekortkoming doen ook geen globaal ernstig gemis aan beroeps-kennis blijken. Wel wordt op een specifiek punt het vereiste kwaliteitsniveau niet gehaald.

21. Ook is van belang dat zo de aard van de vastgestelde tekortkoming wel het vertrouwen van derden in de uitoefening van het beroep zou kunnen aantasten, ze in het voorliggende geval geen enkele schade aan derden heeft berokkend.

De klagende partij heeft overigens niet aangevoerd dat ze schade heeft geleden.

22. De bedrijfsrevisor heeft wel enkele tuchtrechtelijke antecedenten, maar bij de toemeting van de sanctie kunnen deze niet onbeperkt doorwerken.

Een tuchtsanctie die ouder is dan tien jaar wordt niet meer in de afweging meegenomen.

Tijdens de in aanmerking komende periode kreeg de betrokkene een waarschuwing en berisping, en liep hij een schorsing op van acht dagen en vier weken

23. Rekening houdend met al die elementen, vormt een schorsing gedurende twee weken thans een passende sanctie.

24. Het hoger beroep wordt verworpen.

OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,
Beslist na tegenspraak:

Verklaart het hoger beroep ontvankelijk maar verworpt het.

Deze beslissing werd uitgesproken in openbare terechtzitting te Brussel op 26 augustus 2011 door de Commissie van Beroep, die samengesteld was uit:

(...)»

Commissie van Beroep Openbare terechtzitting 21 december 2011 (cassatietermijn verstreken)

In de zaak 0403/10/(...)/N van: de heer (X), bedrijfsrevisor, wonende te (...) en zijn beroep uitoefent in de Bvba (...) met kantoor (...), die verschijnt en wordt bijgestaan door zijn advocaat, (...), met kantoor te (...).

A. De rechtspleging.

01. (X) heeft met een aangetekend schrijven van 6 mei 2011 hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van de Tuchtcommissie die op 6 april 2011 werd uitgesproken in de voorliggende zaak.

Dit beroep werd met aangetekende brieven van 11 mei 2011 meegegeeld aan de Raad van het Instituut, aan de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI) en aan de Procureur-generaal te (...).

02. De Raad van het Instituut heeft navolgend hoger beroep ingesteld bij een aangetekend schrijven van 17 mei 2001 dat op 18 mei is ingekomen op het Instituut.

Dit beroep werd met aangetekende brieven van 19 mei 2011 meegegeeld aan bedrijfsrevisor (X), aan de Kamer van verwijzing en Instaatstelling (KVI) en aan de Procureur-generaal te (...).

03. De bedrijfsrevisor en zijn advocaat werden gehoord op de terechtzittingen van 16 september 2011 en 21 oktober 2011.

Hij heeft laatste conclusies, met als bijlage bijkomende bewijsstukken, ingediend op 21 oktober 2011.

04. De Raad van het Instituut werd op de voormelde terechtzittingen vertegenwoordigd door bedrijfsrevisor (...), die het standpunt van de Raad heeft uiteengezet.

Hij heeft een verweerschrift (replik) ingediend op 8 september 2011 en een nota met aanvullende dossierstukken, die een vorige nota vervangt, op 5 oktober 2011.

B. Het onderwerp van de beroepen.

05. De bestreden beslissing oordeelt over de tuchtvordering die door de KVI werd aanhangig gemaakt bij de Tuchtcommissie met haar verwijzingsbeslissing van 13 juli 2010.

Eerder had de Raad van het Instituut ('de Raad') op 15 maart 2010 een verslag van de Commissie van Toezicht goedgekeurd, waarbij beslist werd om de KVI te adiëren betreffende de aan de bedrijfsrevisor ten laste gelegde tekortkomingen.

De Raad oordeelde dat er reden bestond om aan de bedrijfsrevisor de zwaarste tuchtsanctie op te leggen: de schrapping uit het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

06. Het ingestelde onderzoek en het hieruit resulterende verslag van de Commissie van Toezicht dat door de Raad werd beaamd, heeft als basis een klacht die op 31 augustus 2007 werd ingediend door de advocaat van twee vennootschappen –(A)– (B) die de aandelen in het maatschappelijk kapitaal van de NV (C) hadden overgenomen van de moedervennootschap NV (D).

Zij waren van oordeel dat de boekhouding van de vennootschap onregelmatigheden vertoonde, zodanig dat naar hun inzien de bedrijfsrevisor het getrouw beeld van de rekeningen over het boekjaar eindigend per 31 december 2006 niet had mogen bevestigen.

07. Op grond van een analyse van de door de klager aangevoerde feiten en overtuigingsstukken en het antwoord van de bedrijfsrevisor hierop, is de Commissie van Toezicht van oordeel dat laatstgenoemde een aantal tekortkomingen in de uitoefening van zijn mandaat als commissaris en inbreuken konden worden ten laste gelegd.

Het voormelde verslag geeft de inbreuken aan in drie rubrieken als volgt:

(1). de bedrijfsrevisor heeft inbreuk gepleegd op de artikelen 2 en 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren en op artikel 6 §3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007: het betreft onwaardig gedrag en tekortkoming aan de verplichting om alles in het werk te stellen om te antwoorden, binnen de gestelde termijn, op de vraag tot verhoor of tot opmerking;

(2). bij de controle en de verslaggeving over het boekjaar 2006 werden inbreuken gepleegd op de algemene controlenormen, waarbij in het geding zijn: de paragrafen **1.2**: de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor, **1.3.4**: geen rekening houden met de mogelijkheid van fraude, **1.4**: geen volkomen controle uitgevoerd, **2.2**: het houden van

aantekeningen in werkdocumenten waaruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan blijken, **2.3:** de gekozen controletechniek kan niet worden gemotiveerd, **2.4:** de controle werd niet aangepast in functie van de leemten in het systeem van interne controle, **2.5:** het ontbreken van voldoende bewijskrachtig materiaal, **2.6** en **2.6.2:** de consolidatieverplichting werd niet gecontroleerd, **3.4:** het verslag vermeldt onterecht dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft en **3.7:** het verslag bevat geen voorbehoud, terwijl zulks vereist was;

(3). bij de vermelde verslaggeving werden inbreuken gepleegd op het Wetboek van Vennootschappen: op artikel 144, 2°, 3°, 4° en 8° – vermeldingen in het verslag strijden met de voormelde bepalingen – en op artikel 133 §1 – de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor is in het gedrang gekomen – en in samenhang hiermee artikel 183 ter van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen, artikel 8 §1 van de vroegere wet van 22 juli 1953 op het IBR en de artikelen 8 en 12 §2 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994.

08. Naar de vastgestelde feiten toe worden de inbreuken als volgt nader gestoffeerd en ten laste gelegd:

- voor rubriek (1): de bedrijfsrevisor heeft de waarheid verdraaid of een verkeerde voorstelling van de feiten gegeven: hij stelde voor om facturen op te maken en te boeken zonder economische verantwoording of onderbouw;

hij verstreekte niet spontaan relevante antwoorden, legde tegenstrijdige verklaringen af en bood niet de documenten aan waar de onderzoekers om verzochten; hij zegde toe om werkdocumenten te verschaffen, maar verschaftte ze nooit; hij heeft gepoogd de verzending van e-mails uit zijn kantoor te ontkennen om het onderzoek tegen te werken; de houding waarbij de wettelijke bepalingen en de normen en aanbevelingen van het Instituut niet worden nageleefd, is onwaardig.

- voor rubriek (2):

o **norm 1.2:** de bedrijfsrevisor heeft onvoldoende afstand bewaard tegenover het management door in te stemmen met de antidatering van twee verkoopovereenkomsten en de opsmuk van de jaarrekening;

o **norm 1.3.4:** er werd geen controle uitgevoerd

o naar de waarachtigheid en de datering van de onderliggende documentatie voor een boeking als materieel actiefbestanddeel in december 2006;

o **norm 1.4:** er werd geen controle uitgevoerd van de onderliggende stukken die als basis dienden voor de boeking van twee schepen als materieel vast actief, van de onderliggende stukken voor de facturatie van 'owner's expenses' en ook niet van de zekerheidsstellingen die verplicht in de toelichting bij de jaarrekening dienen te worden opgenomen – er werd geen controle gevoerd naar het al dan niet uitboeken van wisselstukken die hoorden bij de schepen en evenmin naar de voorraden aanwezig in de NV (C);

o **norm 2.2:** betreffende het boeken van schepen als materieel vast actief ligt geen bewijs van controle voor en van besluitvorming over die boekingen, er is geen verwijzing naar werkdocumenten betreffende de rubriek van de jaarrekening waarin die boekingen zijn opgenomen en er is geen mogelijkheid om vast te stellen of de werkzaamheden adequaat waren;

o **norm 2.3:** bij de controle werd geen rekening gehouden met het feit dat de voorraad wisselstukken die bij de schepen hoorde diende te worden uitgeoekt en de voorraad werd niet gecontroleerd op volledigheid, terwijl zulks kon voor 2/3 ervan die zich aan land bevond;

o **norm 2.4:** er werden geen interimcijfers ontvangen en -controles uitgevoerd per 30 juni 2006, terwijl zulks noodzakelijk was gelet op de precaire situatie van NV (C);

o **norm 2.5:** geen controle of analyse betreffende de eigendomstitels van twee schepen, geen werkdocumenten betreffende de onderliggende stukken voor de facturatie van 4.000.000 euro owner's expenses, geen afschrift in de werkdocumenten van de leningovereenkomst met (E), geen werkdocumenten met betrekking tot de controle op het uitboeken van wisselstukken, geen controle op de fysische voorraden;

o **norm 2.6 en 2.6.2:** er werd niet nagezien of de NV (D) een geconsolideerde jaarrekening neerlegde en zodoende werd de consolidatieverplichting in hoofde van NV (C) niet nagezien;

o **norm 3.4:** de bedrijfsrevisor had kennis van de bedragen van de zekerheidsstellingen waartoe NV (C) zich had verbonden, maar heeft aanvaard dat ze niet werden opgenomen in de toelichting bij de neergelegde jaarrekening per 31 december 2006;

o **norm 3.7:** er werd een goedkeurende verklaring afgeleverd terwijl wegens de afwezigheid van de zekerheden in de toelichting een voorbehoud vereist was.

- voor rubriek (3):

o **artikel 144 WvVenn.:** de bedrijfsrevisor kon niet bevestigen dat de boekhouding gevoerd werd volgens de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, aangezien schepen, die eigendom waren van twee onderscheiden vennootschappen, waarvan NV (C) enkel de aandelen bezat, geboekt werden als materieel vast actief; de geënceneerde verkoop van twee schepen vormt een valsheid in geschrifte; de bedrijfsrevisor moest zich onthouden het getrouw beeld te certifiëren; verkochte voorraad werd niet uitgeoekt; NV (C) diende te consolideren aangezien NV (D) zulks niet deed: die overtreding diende te worden opgenomen in het commissarisverslag;

o **artikel 133 WvVenn.:** de bedrijfsrevisor heeft meegewerkt aan de opsmuk van de jaarreke-

ning per 31 december 2006 door de verkoop van twee schepen te laten boeken voor die datum en hij heeft zelf aan de leiding gesuggereerd om fictieve en fiscaal gunstige facturen voor 1.421.878,42 euro uit te schrijven (zonder economische tegenprestatie) en waarvan hij geen economische onderbouw kon aantonen.

09. De KVI vermeldt in de verwijzingsbeslissing van 13 juli 2010 dat de bemerkingen ingediend door de bedrijfsrevisor niet toelaten om te concluderen dat er geen voldoende gerechtvaardigde telastleggingen zijn voor een doorverwijzing naar de tuchtinstanties, maar stoffeert dit niet nader met concrete aanwijzingen van schuld.

De bedrijfsrevisor wordt naar de tuchtinstantie verwezen met behoud van de telastlegging zoals ze in het raadsverslag aan de KVI worden geformuleerd.

10. De Tuchtcommissie verklaart de tuchtvordering ontvankelijk en gegrond en acht de tenlasteleggingen bewezen. Als sanctie wordt een schorsing gedurende één maand opgelegd.

Zij overweegt dat het commissaris-dossier onvoldoende klaar en duidelijk was om meteen antwoorden te kunnen geven. Ze wijst er verder op dat de gepubliceerde jaarrekening van NV (C) over 2006 niet dezelfde was als diegene die de commissaris goedkeurde, maar dat zijn goedkeuring achteraf niet werd ingetrokken. De bestreden beslissing stelt dat het controledossier geen uitsluitsel verstrekt of er voldoende controle werd verricht omtrent de uitboeking van de schepen, de aanwezigheid van wisselstukken, de goedkeuring van de juiste jaarrekening, de verleende zekerheden en ook niet over de medewerking aan een fiscaal voordelige voorstelling van facturatie.

Ook wordt aangegeven dat er twijfels bestaan over de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor, die het management zou zijn gevolgd zonder de nodige controles, en dat hij

een controleverslag heeft ondertekend waarvan hij wist of moest weten dat de inhoud ervan niet overeenstemde met de realiteit.

Bij de toemeting van de passende sanctie wordt rekening gehouden met vijf relevant geachte factoren: het feit dat de betrokkene reeds eerder een ernstige tuchtsanctie opliep, dat hij sommige inbreuken toegeeft, dat hij 'thans' goed meewerkt, maar in het verleden niet altijd met bekwame spoed reageerde, dat hij de ernst van de situatie begrijpt en ook 'het feit dat het dossier onbetwistbare feitelijkheden bevat, doch ook vermoedens die mogelijk-kerwijze ongefundeerd blijven'.

C. De grieven en de standpunten.

11. De bedrijfsrevisor geeft in zijn inleidende verzoekschrift, zowel als in zijn conclusie aan dat de bestreden beslissing niet naar recht is gemotiveerd aangezien ze tegenstrijdige motieven bevat en ook niet antwoordt op al het gevoerde verweer.

In dit verband wijst hij op de redengeving inzake de onafhankelijkheid van de commissaris, waarvan enerzijds wordt gesteld dat er twijfels over bestaan maar anderzijds wordt aangenomen dat de regel werd geschonden.

Verder klaagt hij dat zijn verweer inzake de geconsolideerde jaarrekening en de verweten facturatie van 'owner expenses' niet in de afweging werd betrokken.

12. Vervolgens betoogt de bedrijfsrevisor dat geen enkel van de hem ten laste gelegde feiten is bewezen.

Over elk van de kernpunten van het dossier, met name de controle op de boeking van twee schepen als materieel vast actief en de beweerde geantidateerde verkoop van de twee schepen -en de erbij horende wisselstukken- het voorstellen van facturatie zonder economische onderbouw en het niet vermelden van gestelde zakelijke zekerheden stelt hij dat zijn standpunt blijkt uit dossierstukken.

Samengevat betoogt hij dat de schepen wel degelijk de economische eigendom waren van NV (C) en dat van valsheid wegens antedatering van de verkoopovereenkomst geen sprake is.

Over de bedoelde facturatie geeft hij aan dat de hem toegeschreven suggestie door geen enkel bewijsstuk wordt gestaafd en dat ze integendeel steunt op een beding uit de verkoopovereenkomst.

Wat de ontbrekende zekerheidstellingen betreft, geeft hij aan dat die wel degelijk waren vermeld in de jaarrekening die hem werd voorgelegd en die onderwerp is van zijn verslag van 18 mei 2007, maar dat die jaarrekening niet diegene is die op voorstel van het nieuwe bestuur, dat op 1 juni 2007 de teugels overnam, werd goedgekeurd door de algemene vergadering op 27 juni 2007.

13. De bedrijfsrevisor klaagt ook dat de redelijke termijn voor het opleggen van een tuchtsanctie is overschreden.

Hij betoogt in dit verband dat die termijn is ingegaan op 11 september 2007, datum waarop hem van de tegen hem ingediende klacht kennis werd gegeven, en dat de KVI eerst bijna drie jaar later een beslissing tot verwijzing heeft genomen.

Uit het tijdsverloop van de werkzaamheden verricht door de Commissie van Toezicht blijkt volgens hem dat er in sommige stadia gedurende maanden niets werd ondernomen en dat de laatste daad van onderzoek al dateert van 22 juli 2009.

14. De Raad geeft in zijn akte van beroep als reden aan: '*onder andere, maar niet uitsluitend, opdat in graad van hoger beroep een hogere straf zou worden uitgesproken die een betere vertaling zal zijn van de ernst van het geheel aan inbreuken die, zonder uitzondering, werden weerhouden door de Tuchtcommissie*'.

In de geschriften die navolgend werden ingediend door de Raad, wordt geantwoord op elk van de argumenten die door de bedrijfsrevisor zijn ontwikkeld. De Raad

verwijst ook naar het verslag van 15 maart 2010 en de verantwoording die er wordt verstrekt voor een passende sanctie en vraagt om in te gaan op het verzoek dat in bedoeld verslag wordt geformuleerd.

D. Beoordeling.

De algemene feitelijke context van het tuchtonderzoek.

15. Het onderzoek dat door de Commissie van Toezicht werd gevoerd en leidde tot het raadsverslag van 15 maart 2010 is op gang gebracht door een klacht die werd ingediend door de advocaat van twee vennootschappen, behorend tot de groep (B), die op 1 juni 2007 ieder contracteerden met de NV (D), over de aankoop van de aandelen in een vennootschap, met name respectievelijk NV (C) en NV (F), en van schepen waaronder de (H).

NV (C), die in juni 2007 onder voorlopige bewindvoering kwam, werd weinig later bij een gerechtelijke beslissing in vereffening werd gesteld en op 7 februari 2008 failliet verklaard.

NV (C) was uitsluitende eigenaar van twee offshore vennootschappen, (H), rechtspersonen naar het recht van de Kaaimaneilanden, die op een bepaald ogenblik ieder eigenaar waren van de gelijknamige schepen.

NV (D) heeft voor 1 juni 2007 de vermelde schepen gekocht van haar volle dochtervennootschap en ondermeer het tijdstip van die aankoop staat ter discussie.

Bedrijfsrevisor (X) oefende de functie uit van commissaris in de NV (C), nadat zijn kantoor op 15 december 2004 (datum notariële akte) het kantoor had opgeslorpt van bedrijfsrevisor (Y), die tot op dat ogenblik de genoemde commissarisfunctie uitoefende.

Naderhand werd hij op 10 juni 2005 zelf benoemd in het commissariatsambt. Dit mandaat werd door de algemene vergadering vervroegd beëindigd op 24 september 2007 zonder dat aan de commissaris kwijting werd verleend.

16. De klacht die op 31 augustus 2007 werd ingediend door de advocaat van de overnemer van de aandelen betoogt dat de koper werd misleid omtrent de financiële situatie van NV (C), dat er zware boekhoudkundige onregelmatigheden werden ontdekt en dat er systemen werden aangewend waardoor banken werden misleid om hogere kredieten te bekomen.

De grieven van de koper van de aandelen in NV (C) betreffen hoofdzakelijk de feiten die in het raadsverslag worden bekritiseerd: in de jaarrekening stonden schepen als vaste activa geboekt, terwijl NV (C) enkel de participaties bezat in de vennootschappen die eigenaar waren van de twee schepen, de verkoop van de schepen werd geantidateerd op 22 december 2006 om het negatief eigen vermogen van NV (C) positief te brengen, de wisselstukken voor deze schepen werden niet uitgeboekt, zekerheden werden onterecht niet vermeld in de jaarrekening, NV (C) leefde de consolidatieverplichting niet na, fictieve facturen voor owners expenses verhoogden de winst, de voorraad wisselstukken werd niet correct gewaardeerd, kredietovereenkomsten met (E) en (G) werden niet nageleefd.

De jaarrekening en het commissarisverslag over het boekjaar 2006 werden niet goedgekeurd door de algemene vergadering die gehouden werd op 27 juni 2007, datum waarop reeds voorlopige bewindvoerders waren aangesteld.

17. Het onderzoek door de Commissie van Toezicht, dat de uitoefening betreft van het commissarismandaat door de bedrijfsrevisor in de NV (C), ving aan op 11 september 2007 en per einde juli 2009 waren alle onderzoeksverrichtingen beëindigd.

De bedrijfsrevisor werd verschillende malen gehoord, er werden twee bezoeken in zijn kantoor georganiseerd en ook de klagers en hun advocaat werden gehoord en om nadere uitleg bij hun klacht gevraagd.

Over de telastleggingen.

18. Inzake de boeking van schepen als materieel vast actief, terwijl

zulks niet zou stroken met de premisse dat NV (C) niet de eigenaar was van de schepen (H), maar enkel van de aandelen in de twee vennootschappen die ze in eigendom bezaten, blijkt uit de dossierstukken, waarover de bedrijfsrevisor kon beschikken ten tijde van zijn controles, het volgende.

De twee schepen en de twee bijhorende vennootschapsvehikels (SPV) werden in 2003 door (C) gekocht van een (...) rederij. De aankoopsprijs werd niet contant betaald en tijdens de twee jaar gedurende welke de prijs werd afbetaald, bleven de schepen geparkeerd in die vehikels, waarover (C) ook geen zeggenschap kreeg. Toen in augustus 2005 de prijs volledig was betaald, verkreeg (C) het eigendomsrecht van de twee schepen en van de twee vehikels, welke laatste overigens slechts een symbolisch actief hadden van 1 euro.

Die rechtstoestand was boekhoudkundig uitgedrukt toen de bedrijfsrevisor zijn verslag over de jaarrekening voor het boekjaar 2006 indiende en uit een door een (...) advocaat op 20 december 2005 aan de bedrijfsrevisor gerichte brief blijkt dat hij zich op basis van afdoende documentatie kon vergewissen dat de boekingen van die materiële activa met de werkelijkheid overeenstemden. Op diezelfde grond kon hij ook aannemen dat de verslaggeving met een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud door zijn voorganger in de functie van commissaris kon steunen op afdoende verantwoordingsstukken en dat hij ook kon steunen op diens werkzaamheden.

De tenlastelegging die stelt dat de bedrijfsrevisor met de goedkeuring van de betrokken boekingen als materieel actief de in dat verband als geschonden aangegeven normen heeft miskend, moet worden verworpen.

19. De telastlegging betreffende de mogelijke antidatering van de twee overeenkomsten waarbij (C) de (H) verkoopt aan haar moedervennootschap (D) op 22 december 2006, steunt op vermeende aanwijzingen

dat die verkoop eerst omstreeks juni 2007 zou zijn gesloten.

Uit de door de revisor ingediende dossierstukken blijkt dat de twee overeenkomsten gedateerd zijn op 22 december 2006 en dat zowel in de boekhouding van (C) als van (D), de verkoop, respectievelijk aankoop, werden verwerkt met boekingsdatum per einde december 2006.

De raad van bestuur van NV (C) heeft die verkoop bevestigd in een bijzonder verslag van 1 mei 2007 en hij blijkt ook uit mailverkeer van 22 mei 2007 tussen (D) en (B) die de termen bevestigt van een akkoord inzake de aankoop van ondermeer de twee bewuste schepen.

De klagers voeren overigens ook niet aan dat ze uit hoofde van de vermeldingen in die geschriften een klacht wegens valsheid hebben ingediend.

Het gegeven dat de twee schepen in het Panamese scheepsregister ingeschreven waren en bleven op naam van de twee SPV's totdat (B) de schepen had aangekocht (K) brengt geen element aan ter staving van een gebeurlijke antidatering. Die inschrijving had een louter functioneel doel (varen onder Panamese vlag) en de wijziging in het eigendomstatuut bleef zonder enige incidentie op de feitelijke zeggenschap over de schepen.

Verder wordt aangevoerd dat de waarderingsverslagen die dateren van 7 en 9 april 2007 hun plaats hebben in de onderhandeling tussen (D) en de groep (B).

Ook het gegeven dat 'wisselstukken' per 31 december 2006 niet uitgeboekt werden, biedt op zich geen steun voor beweerde antidatering, aangezien krachtens de overeenkomst enkel de wisselstukken werden verkocht die bij de schepen hoorden.

Bijgevolg leveren al die elementen geen afdoende bewijs op om aan te nemen dat de bedoelde overeenkomsten geantidateerd zijn.

De telastlegging die uitgaat van de antidatering van de bedoelde overeenkomsten en die in dit verband de

bedrijfsrevisor tekortkomingen aan de controlenormen verwijt, is zonder grond.

20. Met de onder randnummer 19. besproken feiten is de lastlegging verbonden dat wegens het niet uitboeken van de wisselstukken het actief van (C) werd overschat en dat op de omvang van de voorraad wisselstukken geen controle werd verricht.

In zoverre het niet uitboeken van de wisselstukken geen ruimere omvang had dan de waarde van de wisselstukken die niet met de verkochte schepen uit de activa van (C) werden vervoemd, volgt uit de overwegingen onder randnummer 19. dat niet kan worden gesteld dat de desbetreffende actiefpost niet aan de werkelijkheid beantwoordde en dat hieruit een gebrek aan afdoende controle blijkt.

In zoverre de telastlegging inzake de wisselstukken slaat op het gebrek aan controle op de aanwezige voorraad 'op de kade', dient te worden overwogen dat de bedrijfsrevisor enerzijds aangeeft dat die hoofdzakelijk bestond uit een scheepsmotor -hetgeen door een bewijsstuk wordt bevestigd: 2/3 van de voorraadwaarde- waarvan de verzekeringspolis werd gecontroleerd en dat hij voor het overige heeft gesteund op documenten verstrekt door de professionele onderneming (I), die de voorraad opvolgde en controleerde en zelf onder strenge controlenormen voor scheepsmanagers valt.

Ook blijkt dat de leverancier (J) werd aangeschreven voor saldobestemming en dat het te controleren saldo hem werd bevestigd door de accountant.

In de omstandigheden waarin (C) als onderneming functioneerde was die gekozen controletechniek doeltreffend.

De telastlegging in dat verband is ongegrond.

21. De telastlegging volgens de welke de bedrijfsrevisor zou gesuggereerd hebben om facturatie op te stellen zonder economische verant-

woording, steunt op een geschrift, dat niet door de bedrijfsrevisor is ondertekend, maar wel gevoegd is bij een mailbericht dat op 30 mei 2007 gericht werd aan bestuurders van (C) en de moederverenootschap (D).

In het bedoelde geschrift formuleert de bedrijfsrevisor een standpunt betreffende hetgeen onderwerp was van een gesprek dat 's ochtends werd gevoerd met de bedrijfsleiding en betrekking had op implicaties van bedingen uit de verkoopovereenkomst betreffende de twee schepen voor de rekeningen tussen (C) en haar moederverenootschap (D) en op bedragen die door de dochter nog dienden te worden gefactureerd aan de moeder en net voor de verkoop van de schepen aan (B) effectief werden gefactureerd.

Uit dat geschrift kan niet worden afgeleid dat de bedrijfsrevisor een suggestie formuleert om sommen te factureren zonder dat hiervoor een economische verantwoording bestaat. Ook blijkt er niet uit dat de commissaris aldus tussenkwam in de besluitvorming.

Of die verantwoording er inderdaad was, gesteld dat werd gehandeld naar de tekst van de overeenkomst tussen (D) en (B), diende overigens te blijken uit de verslaggeving door de commissaris over het boekjaar 2007 van (C), hetgeen evenwel niet meer tot de opdracht van (X) behoorde.

De telastlegging is zonder grond.

22. Inzake de facturatie van 'owners expenses' wordt in de desbetreffende telastlegging aangewezen dat de bedrijfsrevisor niet kon staven dat hij controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd naar de werkelijkheid van de uitgaven die gefactureerd werden, terwijl het om een materieel bedrag ging (4.000.000 euro sinds 2005).

Uit de dossierstukken waarop de Commissie van beroep acht kan slaan, blijkt dat de commissaris kon verifiëren dat de desbetreffende facturatie door NV (C) strookte met de bedingen van de 'bareboat charter', dat de uitstaande vordering uit

dien hoofde op 31 december 2006 niet méér dan één maand oud was en dat de facturatie in de lijn lag van de voorgaande jaren (het relatief belang ervan in 2006 bedroeg 1,96% van de totale opbrengsten). De raad van bestuur van 15 mei 2006 heeft aandacht besteed aan die facturatie en ook de grondslag ervoor vermeld (ombouw van een schip voor een contract om auto's te verscheppen).

Overigens heeft een post due diligence die werd uitgevoerd einde 2007 de bevestiging opgeleverd dat de debiteuren van die facturen deze ook aanvaardden en betaalden.

Er kan dan alleen maar worden besloten dat niet wordt aangetoond dat na controle de commissaris niet heeft kunnen besluiten dat die facturatie geen problemen stelde.

De telastlegging moet worden verworpen.

23. Betreffende de niet vermelding van zakelijke zekerheidsstellingen in de toelichting bij de jaarrekening en de ontstentenis van enige opmerking daarover in het commissarisverslag, dient te worden opgemerkt dat die kritiek slechts doel kan treffen wanneer de neergelegde jaarrekening over 2006 in aanmerking wordt genomen.

Evenwel is die versie van de jaarrekening niet diegene die onderwerp was van het commissarisverslag dat op 18 mei 2007 werd ingediend en die door de bestuurders die tot 1 juni 2007 in functie waren, werd geparafeerd en goedgekeurd. Op 1 juni 2007 kreeg de overeenkomst tussen (D) en de groep (B) uitwerking en werd de raad van bestuur van (C) geheel vervangen.

De jaarrekening in de versie die op 18 mei 2007 voorlag, vermeldde de zakelijke zekerheidsstellingen zoals behoorde en zodoende diende de commissaris hieromtrent geen opmerking te maken.

De jaarrekening die op de algemene vergadering van 27 juni 2007 werd voorgelegd, vermeldt die zekerheden niet, maar stemt wel overeen met de versie ervan die van 18 mei 2007 dateert, wat de cijfergegevens betreft.

De bedrijfsrevisor geeft aan dat op de dag van de algemene vergadering de overeenstemmende cijfergegevens wel konden worden vastgesteld, maar dat voor grondiger nazicht, waardoor de weglating van de zakelijke zekerheden had kunnen worden vastgesteld, de tijd ontbrak.

In die omstandigheden kan de commissaris niet euvel worden geduid dat hij door de onderschuiving van geschriften werd verschalkt en dat hij zijn verslag niet heeft teruggetrokken op de algemene vergadering van 27 juni 2007.

24. Verder wordt de bedrijfsrevisor ten laste gelegd dat hij de overtreding van artikel 110 van het Wetboek van Vennootschappen inzake de consolidatieverplichting niet heeft vermeld in zijn commissarisverslag betreffende het boekjaar 2006.

De bedrijfsrevisor antwoordt hierop dat de verplichting tot consolidatie bestond in hoofde van de moedermaatschappij van NV (C), dat (D) in 2005 inderdaad geen geconsolideerde jaarrekening heeft opgesteld en neergelegd, maar dat bij zijn aantreden als commissaris van deze moedervennootschap in 2006, hij op die noodzaak heeft gewezen en dat hieraan ook gevolg werd verleend.

Uit de dossierstukken blijkt dat hij op 23 juli 2007 inderdaad een commissarisverslag heeft ingediend over de geconsolideerde jaarrekening van (D) over het boekjaar afgesloten op 31 december 2006.

Bijgevolg was er geen reden om in het commissarisverslag over de jaarrekening van NV (C) melding te maken van een inbreuk op een consolidatieverplichting.

De telastlegging is zonder grond.

25. De bedrijfsrevisor wordt ook nog ten laste gelegd dat hij in 2006 geen interim controles heeft uitgevoerd, terwijl de moeilijke toestand waarin de gecontroleerde onderneming zich bevond zulks vereiste en dat hij zodoende ook niet de aandacht van de raad van bestuur heeft

gevestigd op de verplichting om de toepassing te verantwoorden van de waarderingsregels in de hypothese van ondernemingscontinuïteit.

Hieromtrent geeft de bedrijfsrevisor aan dat tijdens de boekjaren 2004 en 2005 wel degelijk tussentijdse controle werd uitgevoerd -hetgeen ook uit vier dossierstukken blijkt- maar dat de geplande interim controle in 2006 werd verhinderd door een plotse wissel in het karige personeel (vertrek van de CFO, die feitelijk ook hoofdboekhouder was) waardoor de nodige financiële gegevens door diens opvolger niet tijdig konden worden geleverd.

Verder wijst hij er op dat de financiële toestand van het bedrijf eerst zorgwekkend is geworden na 22 december 2006, wegens de verkoop van de schepen (H), omdat daarvoor een schuldvordering (de koopprijs) werd gecompenseerd met een achtergestelde lening. Voordien bestond er geen zorg over de continuïteit en evenmin reden om het bestuur van de vennootschap te interpellieren over de vraag naar de toepassing van de waarderingsregels in continuïteit.

Die omstandigheden verantwoorden redelijkerwijs waarom er tijdens het controlejaar 2006 geen tussentijdse controle werd uitgevoerd, zonder dat de bedrijfsrevisor hierover een verwijt kan worden gericht.

De telastlegging moet worden verworpen.

26. Uit het geheel van de bovenstaande overwegingen volgt ook dat waar wegens de verschillende geïncrimineerde feiten aan de bedrijfsrevisor wordt verweten dat hij onterecht heeft verklaard dat de jaarrekening afgesloten op 31 december 2006 een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de vennootschap, en dat hij in strijd met het Wetboek van Vennootschappen heeft nagelaten om inbreuken op de wettelijke voorschriften aan te geven in zijn commissarisverslag, ook deze telastlegging moet worden verworpen.

Of eventueel andere boekingen dan diegene die onderwerp zijn van de telastlegging voor kritiek vatbaar waren en aanleiding dienden te geven tot een voorbehoud in het verslag, blijft onbesproken.

De tuchtinstantie kan immers geen andere feiten beoordelen dan diegene die onderwerp zijn van de verwijzing door de KVI.

27. De dossierstukken laten ook niet toe om in het algemeen aan te nemen dat betreffende de ten laste gelegde feiten het werkdossier betreffende het uitvoerende commissarisambt niet toereikend was gedocumenteerd om de geformuleerde verklaring te staven en om te kunnen uitmaken of de nodige controleverrichtingen inderdaad werden uitgevoerd.

28. De bedrijfsrevisor wordt verder ook nog ten laste gelegd dat hij tekort is gekomen aan de regels van de beroepsuitoefening inzake onafhankelijkheid.

Die tekortkoming wordt gezien in het feit dat de bedrijfsrevisor onvoldoende zijn onafhankelijkheid zou hebben bewaard ten aanzien van de leiding van de gecontroleerde onderneming, hetgeen in het bijzonder wordt afgeleid uit het feit dat hij opsmuk van de jaarrekening heeft aanvaard via de antidatering van twee verkoopovereenkomsten van schepen of dat hij minstens de boekingen niet zou hebben gecontroleerd niettegenstaande tegenstrijdige informatie. Aldus zou hij het management zijn tegemoet gekomen.

Ook wordt in dit verband aangegeven dat hij zelf aan de bedrijfsleiding heeft gesuggereerd om fictieve en fiscaal gunstige facturatie op te stellen.

Evenwel is boven aangenomen dat die geïncrimineerde feiten niet zijn bewezen.

Bijgevolg kunnen ze ook geen grond opleveren om aan te nemen dat de bedrijfsrevisor is tekort gekomen aan de beroepspllicht die hem onafhankelijkheid oplegt.

Of een inbreuk op die beroepspllicht eventueel steun kan vinden in een ander feit dan diegene die door de verwijzingsbeslissing worden geïncrimineerd, kan door de Commissie van beroep niet worden beoordeeld.

29. Ten slotte wordt de bedrijfsrevisor ook een gebrek aan medewerking verweten tijdens het onderzoek door de Commissie van Toezicht: hij zou de waarheid geweld hebben aangedaan of de zaken verkeerd hebben voorgesteld en hierdoor minstens vertraging hebben veroorzaakt of zelfs hebben tegengewerkt. Ook zou hij niet op passende wijze zijn ingegaan op de tot hem gerichte uitnodigingen.

Zodoende zou hij blijk hebben gegeven van onwaardigheid en een gemis aan kiesheid en rechtschapenheid.

30. In het algemeen overweegt de Commissie van beroep hierover dat bij de beoordeling van feiten die een tekortkoming aan artikel 6 §3 van het koninklijk besluit van 26 april 2007 tot organisatie van het toezicht en de kwaliteitscontrole en houdende het tuchtreglement voor de bedrijfsrevisoren kunnen vormen, in aanmerking moet worden genomen dat de bedrijfsrevisor desbetreffend met tegengestelde principes kan worden geconfronteerd die in de afweging dienen te worden meegenomen.

De verplichting tot loyaliteit ten aanzien van de Raad van het Instituut kan geen onbeperkte gelding krijgen, wanneer ze op gespannen voet komt met het beginsel dat een bedrijfsrevisor, ten aanzien van wie een tuchtprocedure kan dreigen, niet kan gehouden zijn om zichzelf te incrimineren.

Zo gauw de betrokkene redelijkerwijs mag aannemen dat een tuchtprocedure in het verschiet ligt, mag hij een evenwicht nastreven tussen het beginsel dat de naleving van de beroepspllichten oplegt en het beginsel dat hem het recht verleent om zich tegen vervolging te beschermen.

31. In het voorliggende geval werd de bedrijfsrevisor van bij de aanvang van het onderzoek op 11 september 2007 in kennis gesteld dat tegen hem klacht was ingediend door een advocatenkantoor, dat hem trouwens eerder ook al rechtstreeks beschuldigend had aangeschreven.

Er bestond dus geen twijfel over dat het tegen hem gevoerde onderzoek een tuchtrechtelijke dimensie had.

In die omstandigheden was de bedrijfsrevisor gerechtigd om met passende omzichtigheid medewerking te verlenen aan het tegen hem gevoerde onderzoek en kan hem niet euvel worden geduid dat hij niet alle vragen prompt kon of wilde beantwoorden.

32. De chronologie van de onderzoeksverrichtingen doet blijken dat de 26 brieven die tussen 11 september 2007 en 14 april 2010 werden gewisseld tussen het Instituut en de bedrijfsrevisor in een normaal tijdsverloop kunnen geplaatst worden.

Geen enkele uitnodiging is onbeantwoord gebleven en in geen enkel geval is een brief die om antwoord vroeg langer dan een maand onbeantwoord gebleven.

(X) reageerde afwisselend binnen enkele dagen of enkele weken, hetgeen in de gegeven omstandigheden niet als onredelijk kan bestempeld worden.

De desbetreffende telastlegging is ongegrond.

Algemeen besluit.

33. Het bovenstaande noopt tot de conclusie dat er geen grond bestaat om appellant (X) een tekortkoming in de uitoefening van zijn beroepsactiviteit te verwijten op basis van de feiten die hem ten laste worden gelegd.

Het door hem ingestelde hoger beroep is gegrond.

34. Uit de inwilliging van het hoger beroep ingesteld door de heer (X) volgt dat het navolgende door de Raad ingestelde beroep moet worden verworpen.

OM DEZE REDENEN,
DE COMMISSIE VAN BEROEP,

Beslist na tegenspraak:

Ontvangt de hoger beroepen,

Verklaart het hoger beroep ingesteld door bedrijfsrevisor (X) gegrond.

Verklaart het navolgend door de Raad van het Instituut ingestelde hoger beroep ongegrond.

Doet de bestreden beslissing teniet.

Verklaart de tuchtvordering ongegrond,

Ontslaat bedrijfsrevisor (X) van tuchtvervolging wegens de hem ten laste gelegde feiten.

Over deze beslissing is beraadslaagd door de Commissie van Beroep, die samengesteld was uit:

en ze werd uitgesproken door de voorzitter van de Commissie van beroep in openbare terechtzitting op 21 december 2011.

Rapport annuel 2011 du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire

Le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire est chargé, en tant que composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, de deux types de missions légales :

1°) délivrance, à la demande du commissaire, d'un avis préalable concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance dans l'exercice de ses fonctions ;

- En application des mesures contenues dans le Code des sociétés (article 133, § 10, alinéa 1^{er}), le Comité est chargé de délivrer à la demande du commissaire un *avis préalable* concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance dans l'exercice de ses fonctions (dépassement de la règle « one to one » visée à l'article 133, § 5 du Code des sociétés).

L'alinéa 7 de l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 pris en exécution du Code des sociétés précise les délais dans lesquels le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire doit prendre position :

« En cas de demande d'avis d'un commissaire concernant l'indépendance introduite en application de l'article 133, alinéa 6 ou 10, du Code des sociétés, le Président du Comité peut demander au requérant toute information afin de compléter le dossier dans les trois jours ouvrables, et de demander au requérant la confirmation qu'il a fourni au Comité toutes les informations utiles en vue d'un examen correct de la demande. Le dossier sera transmis aux membres au moins cinq jours ouvrables avant la réunion. Le Comité doit rendre un avis dans les quinze jours ouvrables qui suivent la remise d'un dossier complet ».

- En application de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance est chargé d'octroyer des dérogations aux réviseurs d'entreprises dans certaines circonstances.

En effet, il ressort du § 2 de l'article 13 de la loi du 22 juillet 1953 que « le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions de révision dans les situations suivantes :

- a) exercer la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision ;
- b) exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale ; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale ;
- c) exercer la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat.

Le point a) ne s'applique pas aux fonctions exercées dans l'enseignement ».

Le § 3 de l'article 13 de la loi du 22 juillet 1953 précise que, « en ce qui concerne le point a) et le point b) visés au paragraphe 2, une dérogation peut être accordée par le Conseil de l'Institut, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ».

2°) possibilité d'introduire une affaire auprès de l'organe disciplinaire compétent de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire.

Le comité peut à cet effet demander toutes les informations utiles à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

L'alinéa 8 de l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 pris en exécution du Code des sociétés précise également les délais dans lesquels le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire doit communiquer ses prises de position :

« Dans le cas de traitement d'un dossier de renvoi devant les instances disciplinaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Président pourra exiger des informations complémentaires

qu'il estime utile pour juger s'il convient d'introduire une procédure disciplinaire à l'encontre d'un membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Les informations ainsi demandées seront transférées au Comité par le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ou son représentant dans les cinq jours ouvrables lorsqu'elles concernent un commissaire. Les informations demandées qui concernent l'ensemble de la profession seront transmises par le Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ou son représentant au Comité dans un délai maximum d'un mois ».

Coopération au niveau national

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

Dans le cadre de la transposition en droit belge des mesures contenues dans l'article 33 de ladite directive, le législateur a chargé (*article 77, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953*) le Conseil supérieur des Professions économiques :

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

En application des missions confiées par le législateur depuis 2007, le Conseil supérieur a entretenu, en 2011, des contacts réguliers avec les représentants des différentes composantes du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur a également organisé une réunion de coordination avec les représentants de ces autorités.

Outre un échange utile d'informations, ces contacts avec les représentants des différentes composantes du système belge de supervision publique ont été consacrés à la préparation d'un rapport annuel commun. Le présent rapport annuel est le quatrième rapport annuel commun publié par les différentes composantes du système belge de supervision publique depuis la mise en place et l'entrée en vigueur du cadre légal arrêté en 2007. D'emblée, il a, en effet, été jugé utile de rassembler les différents rapports annuels en un seul document (le présent rapport annuel commun), à l'instar des organes analogues mis en place dans les autres pays de l'Union européenne, de manière à faciliter l'obtention de l'information par nos homologues, que ce soit au niveau européen ou hors Union européenne, ou par les tiers en général.

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

Coopération internationale

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

En outre, le chapitre XI de la directive « audit » (articles 45, 46 et 47) traite des aspects internationaux et, en particulier, de l'agrément des auditeurs de pays tiers, de l'enregistrement et de la supervision des contrôleurs et des entités d'audit de pays tiers, de dérogation en cas d'équivalence ou encore de coopération avec les autorités compétentes de pays tiers.

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

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

La loi du 22 juillet 1953, telle que révisée par la loi du 12 mars 2012, donne des précisions supplémentaires relatives à la coopération, que ce soit au niveau national, au sein de l'Union européenne ou avec des pays tiers, au travers des articles 77 à 77decies.

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

Le Conseil supérieur est dès lors chargé d'un rôle de coordination devant assurer la mise en contact rapide avec/entre les différentes composantes du système de supervision publique.

En cette qualité, le Conseil supérieur des Professions économiques, a maintenu, durant l'année 2011, des contacts avec certains homologues que ce soit au sein de l'Union européenne ou en dehors ¹.

¹ Voir en particulier dans le présent rapport annuel, le rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques ayant trait à la coopération internationale (point 6).

Programme de travail 2012 du Ministre fédéral en charge de l'Economie

Sur base de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, le Ministre fédéral en charge de l'Economie se voit confier des missions normatives en sa qualité d'organe du système de supervision publique. Ces missions confiées au Ministre dans le cadre de la supervision publique viennent s'ajouter aux compétences générales du Ministre qui est le Ministre de Tutelle de la Profession.

1. Avant-projet de Code de Déontologie de réviseurs d'entreprises

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a lancé le 15 septembre 2011 une consultation publique sur l'avant-projet de norme relative au Code de déontologie des réviseurs d'entreprises. Cette consultation a pris fin le 15 décembre 2011.

La déontologie vise notamment à déterminer quelles sont les règles et mesures que doit adopter un réviseur d'entreprises pour préserver son indépendance. L'indépendance est une question cruciale en matière de contrôle légal des comptes. L'objectif est de moderniser le cadre existant.

Ce projet de norme et les réactions à la consultation publique seront étudiés par le Conseil supérieur des Professions économiques dans le courant de l'année 2012. En cas d'approbation du projet par le Conseil supérieur, le projet de norme sera étudié par le Ministre en charge de l'Economie en vue de son éventuelle approbation et de la publication d'un avis au *Moniteur belge*.

2. Examen de la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique concer-

nant le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et d'autres aspects relatifs à la mission du commissaire

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a confirmé qu'une consultation publique aurait lieu dans le courant de 2012. Le projet de norme sera alors soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques et si le Conseil supérieur approuve ce projet, le Ministre en charge de l'Economie l'examinera en vue de sa possible approbation et de la publication d'un avis au *Moniteur belge*.

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

Après introduction du projet de loi à la Chambre des Représentants de Belgique, le 22 novembre 2011, les travaux parlementaires visant à modifier la loi du 22 juillet 1953 précitée se poursuivent en vue de la publication de la loi au *Moniteur belge*.

4. Projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises

Comme annoncé dans le rapport annuel 2011, le projet d'arrêté royal sera revu afin d'adapter la méthode de calcul. Le projet d'arrêté royal adapté sera soumis, comme légalement prévu, à l'avis de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, du Conseil supérieur des Professions économiques et du Conseil d'Etat.

5. Projet d'arrêté royal portant désignation d'une présidente effective et d'un président suppléant de la Commission de discipline de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Ce projet sera préparé suite à la démission en 2011 du président effectif et de la présidente suppléante de la Commission de discipline de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, conformément à l'article 58 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007.

6. Poursuite des discussions au niveau européen

Le Ministre accordera une attention particulière à l'évolution des discussions au niveau européen suite aux propositions de directive et de règlement européen, présentés par la Commission européenne le 30 novembre 2011.

Il suivra en particulier activement les débats au sein des groupes de travail du Conseil de l'Union européenne.

Il suivra également activement les travaux de l'AuRC, notamment concernant les relations avec les pays tiers (adéquation et équivalence)

Programme de travail 2012 du Conseil supérieur des Professions économiques

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

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

Le programme de travail 2012 du Conseil supérieur couvre ces deux domaines de compétence.

A. Supervision publique des réviseurs d'entreprises

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

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

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

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

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

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

Dans le cadre de cette mission au niveau européen et international, le Conseil supérieur participe régulièrement aux travaux de l'ÉGAOB.

A.2. En ce qui concerne les aspects normatifs

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

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

A.2.1. Spécificités nationales

Durant l'année 2009, le Conseil supérieur ainsi que le Ministre fédéral en charge de l'Economie ont approuvé une norme visant au passage aux normes ISA clarifiées pour tous les contrôles légaux des

comptes à partir de 2012 (si mission dans une EIP) ou de 2014 (pour les autres missions).

Outre le suivi régulier de l'état d'avancement du plan d'accompagnement élaboré par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur est disponible pour effectuer l'examen (dans le cadre d'un processus d'approbation) de tout projet de normes portant sur des spécificités nationales qui aurait été développé, notamment dans les matières suivantes :

- rapport de révision standardisé ;
- normes relatives aux contrôles à effectuer par les réviseurs d'entreprises découlant de législations spécifiquement belges, telles que les diligences à accomplir par le contrôleur légal des comptes en charge d'une mission dans une entreprise en difficultés.

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

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

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

Le Conseil supérieur devrait être appelé, durant l'année 2012, à effectuer l'examen (soit dans le cadre d'une demande d'avis du Ministre à propos d'un projet d'arrêté royal, soit dans le cadre d'un processus d'approbation de norme) de ce projet de Code de déontologie, remanié au terme de la consultation publique.

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

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

A.2.3. Examen a posteriori des circulaires, avis et communications de l'IRE

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

Le Conseil supérieur est conscient de l'importance de sa mission légale d'examen systématique des différentes prises de position du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises durant l'année 2012.

A.2.4. Autres travaux en tant que membre du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises

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

Durant l'année 2012, le Conseil supérieur compte analyser les propositions européennes de directives et de règlements ayant un impact pour les contrôleurs légaux des comptes, que ce soit d'initiative ou à la demande du Ministre fédéral en charge de l'Economie, afin d'en mesurer les impacts à terme éventuels pour l'organisation de la profession en Belgique.

En outre, le Conseil supérieur a décidé de poursuivre sa politique d'études générales pouvant contribuer à mieux cerner les travaux des contrôleurs légaux des comptes en Belgique afin de permettre de dégager des grandes tendances quant à l'évolution de la situation de la profession en Belgique. Une attention particulière sera accordée à l'analyse des rapports de transparence rendus public par les réviseurs d'entreprises, que ce soit en termes de contenu ou de typologie des cabinets concernés.

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

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

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

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

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

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

Ces professionnels sont regroupés en trois organisations professionnelles :

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

Le Conseil supérieur est appelé à jouer en 2012, comme par le passé, le rôle qui lui a été confié par le législateur belge.

De l'avis du Conseil supérieur, les dossiers suivants constituent à tout le moins des sujets de débats dans le courant de l'année 2012 :

- dans le prolongement de la modification de 2010 de la loi en matière lutte contre le blanchiment des capitaux et financement du terrorisme, il conviendra également de s'interroger sur la forme que prendra la mise en place d'une forme de sondage de qualité de tous les membres composant les professions économiques (réviseurs d'entreprises, experts-comptables, conseils fiscaux, comptables(-fiscalistes) agréés), dans le respect des spécificités de chaque profession ;
- un nouvel arrêté royal en matière de déontologie des experts-comptables et des conseils fiscaux ;
- la réforme de l'arrêté royal datant de 1990 relatif aux conditions d'accessibilité à l'examen d'admission de candidat expert-comptable et/ou de candidat conseil fiscal
- la révision des critères de dispenses dans le cadre de l'examen d'entrée pour les réviseurs d'entreprises ;
- dans le prolongement de l'adoption, en 2011, de mesures spécifiques pour les « micro-entreprises » et, à l'aune de la proposition de directive visant à remplacer les 4^{ième} et 7^{ième} directives européennes en matière de droit des sociétés (régissant les règles communes au niveau européen en matière comptable), il convient d'examiner ces mesures afin d'identifier les conséquences pour les différentes catégories des professionnels formant, en Belgique, les « professions économiques ».

*

* *

Programme de travail 2012 des organes du système de supervision publique en charge de l'examen de cas individuels

Le système de supervision publique mis en place en Belgique en 2007 est constitué de quatre organes chargés de missions portant sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes :

- le Procureur général, ayant la responsabilité finale de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit;
- la Chambre de renvoi et de mise en état, ayant la responsabilité finale de la supervision de l'assurance qualité (en ce compris la formation permanente) et des systèmes d'enquête;
- les instances disciplinaires (la Commission de discipline et la Commission d'appel), ayant la responsabilité finale de la supervision du système disciplinaire;
- le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire chargé de deux missions qui ne sont pas directement visées dans la directive «audit»:
 - accorder une dérogation, lorsqu'un réviseur d'entreprises en fait la demande, au principe général contenu dans le Code des sociétés imposant le respect de la règle «one to one» limitant les activités d'un réviseur d'entreprises, d'un cabinet d'audit (et son réseau) lorsqu'il est chargé d'une mission de contrôle légal des comptes (article 133, § 10 du Code des sociétés);
 - accorder une dérogation, lorsque le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en fait la proposition, permettant à un réviseur d'entreprises d'exercer une fonc-

tion d'employé (autre qu'après d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un cabinet de révision) ou lui permettant d'exercer une activité commerciale directement ou indirectement, telle que la qualité d'administrateur d'une société commerciale (article 13, § 3 de la loi de 1953).

* *
*

En ce qui concerne le Procureur général, les instances disciplinaires et le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, la rédaction d'un programme de travail est particulièrement difficile dans la mesure où la charge de travail de ces organes est directement corrélée aux dossiers individuels introduits. Il est dès lors particulièrement difficile de pouvoir déterminer a priori quelle sera l'ampleur des travaux de ces organes de supervision publique.

Ces trois organes chargés de missions portant sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes auront pour objectif durant l'année 2011 de traiter les différents dossiers qui seront introduits dans les meilleurs délais.

Ils feront rapport de la teneur de leurs activités au terme de l'année 2012 dans le cadre du prochain rapport annuel commun.

* *
*

En ce qui concerne la Chambre de renvoi et de mise en état, il convient de renvoyer à la conclusion du rapport annuel 2011 de la Chambre dans la mesure où cette conclusion a été formulée sous forme d'un programme de travail 2012.

Rapport annuel commun 2011

Table des matières

Avant-propos	3
Préambule	5
Présentation du système belge de supervision publique	7
Prise de position commune aux différentes composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises	11
Rapports annuels 2011.....	51
• Composantes en charge des aspects normatifs	53
• Ministre fédéral en charge de l'Économie.....	53
• Conseil supérieur des Professions économiques	57
• Normes approuvées en 2011 et avis publiés au Moniteur belge	65
• Composantes en charge des cas individuels	261
• Procureur général.....	265
• Chambre de renvoi et de mise en état.....	281
• Instances disciplinaires	281
• Rapports annuels des différentes instances disciplinaires.....	287
• Sanctions disciplinaires prononcées durant l'année 2011	405
• Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire	406
• Coopération au niveau national	407
• Coopération internationale.....	409
Programmes de travail 2012	409
• Composantes en charge des aspects normatifs	411
• Ministre fédéral en charge de l'Économie.....	413
• Conseil supérieur des Professions économiques	415
• Composantes en charge des cas individuels	415
• Procureur général.....	415
• Chambre de renvoi et de mise en état.....	415
• Instances disciplinaires	415
• Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire	415

