

CSPE – Conseil supérieur des Professions économiques

Rapport annuel

2006
2007

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

Composition^(*) du Conseil supérieur des Professions économiques¹ (2006 – 2012)

Président:



M. Jean-Paul SERVAIS

Membres:



Mme Ann JORISSEN



M. Philippe LAMBRECHT



Mme Cindy LAUREYS



M. Pierre-Armand MICHEL



M. Jean-Luc STRUYF



Mme Bergie Van Den BOSSCHE

Conseillers scientifiques du Conseil supérieur



Mme Catherine DENDAUW



(*) Situation au 31 décembre 2007. Mme Cindy Laureys remplace Mme Katleen Van Haverre depuis le 30 mai 2007.

(**) À partir du 1^{er} avril 2008.

¹ Arrêté royal du 23 novembre 2006 portant nomination des membres du Conseil supérieur des Professions économiques (*Moniteur belge* du 30 novembre 2006, 2^e Édition), tel que modifié par l'arrêté royal du 21 avril 2007 (*Moniteur belge* du 30 mai 2007, 2^e Édition)

Rapport d'activités

du Conseil supérieur des Professions économiques

Avant-propos

L'année 2006 a été particulièrement importante au niveau européen pour les contrôleurs légaux des comptes car elle a vu l'aboutissement d'une réforme fondamentale du révisorat d'entreprises par l'adoption, le 17 mai 2006, de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés.

Parmi les différentes mesures adoptées, on relèvera, en particulier, l'obligation de mettre sur pied, d'ici juin 2008, dans chaque Etat membre de l'Union européenne, d'un système de supervision publique de la profession de contrôleur légal des comptes.

Cette nouvelle exigence au niveau européen est à comparer avec la création du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), aux Etats-Unis, à la suite de l'adoption du Sarbanes-Oxley Act de juillet 2002.

Les années 2007 et 2008 sont dès lors des années charnières en Belgique dans la mesure où les dispositions adoptées au niveau européen doivent être transposées en droit belge. Les premiers arrêtés royaux, qui jettent les balises du système de supervision publique «à la belge», ont été publiés dans le Moniteur belge du 27 avril 2007.

Dans le cadre de cette réforme, le rôle du Conseil supérieur des Professions économiques a été renforcé dans la mesure où le Conseil supérieur est, depuis le 30 août 2007, chargé d'approuver (et non plus de donner un avis (dans la plupart des cas non contraignant)) des normes et recommandations professionnelles proposées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Le Ministre en charge de l'Economie est également appelé à approuver les normes et à assurer la publication d'un avis annonçant toute approbation dans le Moniteur belge. Le Conseil supérieur est également amené à examiner a posteriori le contenu des circulaires, avis et communications -tous trois des documents sans force contraignante- adoptés par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Aux côtés du Conseil supérieur, d'autres organes de supervision publiques interviennent dans les cas individuels: la Chambre de renvoi et de mise en état, le Procureur général, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires.

La loi charge par ailleurs le Conseil supérieur des Professions économiques de la coordination fonctionnelle du système de supervision publique des réviseurs d'entreprises, tant au niveau national qu'au niveau international.

Une synthèse des principales nouveautés introduites par la directive 2006/43/CE et leur transposition en droit belge est reprise ci-après dans le présent rapport annuel. Cette contribution fait également état des derniers développements au niveau belge.



Les années 2006 et 2007 ont également été des années importantes pour l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et pour l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés. En effet, un projet de fusion de ces deux Instituts a vu le jour et a fait l'objet de nombreux débats. Malheureusement, ce projet n'a pas pu aboutir sous la législature précédente. Le Conseil supérieur espère que les bons contacts noués entre ces deux Instituts au cours de ces dernières années se maintiendront dans les prochaines années.

Il importe également que de nouveaux projets soient examinés dans le courant de l'année 2008. On songera en particulier à l'adoption de nouvelles règles de déontologie applicables aux experts-comptables, aux conseils fiscaux et aux comptables(-fiscalistes) agréés ou encore aux règles applicables aux sociétés professionnelles, pour lesquelles, à l'instar de la nouvelle réglementation applicable aux sociétés de révision, une ouverture du capital à des non-professionnels est pressentie par la profession.



Ce rapport annuel est le dernier rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques dans sa forme actuelle.

En effet, le rapport annuel 2008 du Conseil supérieur sera commun avec d'autres organes, en l'occurrence les autres organes qui composent le système de supervision publique des réviseurs d'entreprises de manière à assurer la transparence voulue en la matière.

La partie consacrée aux activités du Conseil supérieur des Professions économiques, contiendra, comme par le passé, les avis rendus par le Conseil supérieur relatifs aux différentes composantes des professions économiques, les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux et les comptables(-fiscalistes) agréés.

Contrôle légal des comptes : une nouvelle directive européenne transposée en droit belge ¹

En 1984, la huitième directive avait été adoptée au niveau européen². Il s'agissait d'une première étape dans une harmonisation au niveau européen des règles en matière de contrôle légal des comptes. Cette directive, très générale, fixait des règles en matière d'accès à la profession de contrôleur légal des comptes mais laissait en friche de nombreux aspects significatifs touchant l'organisation de cette même profession. Cette marge de manœuvre a conduit à la mise sur pied de systèmes diversifiés dans les différents Etats membres de l'Union européenne. Cette directive n'avait fait l'objet d'aucune adaptation depuis son adoption en 1984, soit pendant près de 20 ans.

L'adoption, le 17 mai 2006, de la nouvelle directive européenne en matière de contrôle légal des comptes³ est l'aboutissement d'un processus de plus de deux ans dont on peut retracer les principales étapes comme suit :

- en mars 2004, la Commission européenne publiait une première mouture de la directive visant à remplacer la huitième directive européenne en matière de droit des sociétés ;
- en décembre 2004, le Conseil des Ministres Ecofin adoptait un texte de compromis ;
- en mars 2005, la Commission des affaires économiques et monétaires, présidée par Wolf KLINZ, publiait son rapport à l'intention de la Commission des affaires juridiques ;

- en juillet 2005, la Commission des affaires juridiques, présidée par Bert DOORN publiait son rapport final ;
- en septembre 2005, le Parlement européen approuvait la directive ;
- en juin 2006, la directive fut publiée dans le *Journal officiel de l'Union européenne*, après avoir été traduite dans les différentes langues de l'Union européenne.

Cette nouvelle directive européenne est appelée à être transposée dans les législations des différents Etats membres dans les deux ans qui suivent son entrée en vigueur, soit le 29 juin 2008.

La publication de la directive européenne en matière de contrôle légal des comptes pourrait à terme être suivie par la publication dans le Journal officiel de l'Union européenne, des normes d'audit communes applicables au niveau européen.

Deux arrêtés royaux⁴ transposant une partie des dispositions contenues dans la directive du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes ont été adoptés en 2007 :

- 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 et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil ;
- arrêté royal du 25 avril 2007 modifiant le Code des sociétés en vue 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, modifiant les Directives 78/660/CE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil.

¹ Certaines parties de cette contribution sont extraites d'un article publié par C. DENDAUV dans la revue *Tax Audit & Accountancy*, n°4, août 2006, pp.8-13, sous le titre « Une nouvelle directive européenne en matière de contrôle légal des comptes ».

² *Journal officiel des Communautés européennes*, Huitième directive 84/253/CEE du Conseil du 10 avril 1984, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité CEE, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables, L 126 du 12 mai 1984, p. 20 et s.

³ *Journal officiel de l'Union européenne*, 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, L 157 du 9 juin 2006, pp.87-107.

⁴ *Moniteur belge* du 27 avril 2007 (4^e édition).

Afin de faciliter la lecture des nouvelles dispositions adoptées au travers de l'arrêté royal du 21 avril 2007, une version coordonnée de la loi du 22 juillet 1953 (en date du 30 avril 2007) a été publiée au *Moniteur belge*⁵.

La loi du 22 juillet 1953, telle que révisée en 2007, a déjà fait l'objet d'une adaptation (modification de l'article 8, § 2 au travers de la loi du 24 juillet 2008⁶).

Quatre arrêtés royaux d'exécution ont également été publiés dans le *Moniteur belge* :

- arrêté royal⁷ du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises ;
- arrêté royal⁸ du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises ;
- arrêté royal⁹ du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public ;
- arrêté royal¹⁰ du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Toutes ces dispositions ont été confirmées au travers des articles 43 à 54 de la loi-programme du 8 juin 2008 (*Moniteur belge* du 16 juin 2008, 2^e édition).

Ces dispositions modifient notamment la loi du 22 juillet 1953, rebaptisée « loi du 22 juillet

1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises », dénommée ci-après « la Loi ».

L'arrêté royal du 30 avril 2007 portant coordination de la loi du 22 juillet 1953 a fixé la date d'entrée en vigueur de ces dispositions au 31 août 2007.

Sans être exhaustif, on peut relever dix domaines dans lesquels la nouvelle directive européenne devrait conduire à des changements fondamentaux :

- l'accès à la profession ;
- l'agrément et le registre public ;
- l'indépendance ;
- les normes d'audit ;
- les systèmes d'assurance qualité ;
- la (non) limitation de la responsabilité ;
- la mise sur pied d'un système de supervision publique ;
- le rapport de transparence ;
- les comités d'audit ;
- la publication des honoraires.

▲ 1. Accès à la profession

En ce qui concerne l'accès à la profession, une des principales mesures ayant fait l'objet d'un renforcement concerne le test de connaissance théorique que doivent réussir les candidats avant de pouvoir entamer leur stage.

De la lecture de l'article 8 de la nouvelle directive européenne en matière de contrôle légal des comptes, il ressort que le nombre de matières a été drastiquement subdivisé et élargi¹¹ :

« Le test de connaissance théorique inclus dans l'examen couvre notamment les domaines suivants :

⁵ Arrêté royal du 30 avril 2007 portant coordination de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et de l'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 et modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, *Moniteur belge* du 24 mai 2007 - Erratum (*Moniteur belge*, 10 juillet 2007).

⁶ Loi du 24 juillet 2008 portant des dispositions diverses (I), *Moniteur belge* du 7 août 2008.

⁷ *Moniteur belge* du 27 avril 2007 (4^e édition).

⁸ *Moniteur belge* du 30 mai 2007 (2^e édition).

⁹ *Moniteur belge* du 30 mai 2007 (2^e édition).

¹⁰ *Moniteur belge* du 29 juin 2007 (3^e édition).

¹¹ Les matières mentionnées en caractère gras et italique représentent les changements majeurs introduits par la nouvelle directive européenne. Cela concerne pour l'essentiel les normes internationales de comptabilité et d'audit mais également les règles déontologiques et l'indépendance ainsi que ce qui a trait au gouvernement d'entreprise.

- (a) **théorie et principes** de comptabilité générale,
- (b) exigences légales et normes relatives à l'établissement des comptes annuels et consolidés,
- (c) **normes comptables internationales**,
- (d) analyse financière,
- (e) comptabilité analytique et contrôle de gestion,
- (f) **gestion des risques et** contrôle interne,
- (g) audit **et compétences professionnelles**,
- (h) exigences légales et normes professionnelles concernant le contrôle légal des comptes et les contrôleurs légaux des comptes,
- (i) **normes d'audit internationales**,
- (k) **déontologie et indépendance**.

Il couvre aussi au moins les domaines suivants dans la mesure où ils se rapportent au contrôle des comptes :

- (a) droit des sociétés **et gouvernement d'entreprise**,
- (b) législation sur la faillite et procédures similaires,
- (c) droit fiscal,
- (d) droit civil et commercial,
- (e) droit du travail et de la sécurité sociale,
- (f) technologie de l'information et systèmes informatiques,
- (g) économie commerciale, générale et financière,
- (h) mathématiques et statistiques,
- (i) principes fondamentaux de gestion financière des entreprises.»

Il convient par ailleurs de relever que cette liste des matières pourra, à l'avenir, encore faire l'objet d'adaptations, à l'initiative de la Commission (en vertu des règles de comitologie) afin de tenir compte de l'évolution des activités et de la profession d'audit.

▲ 2. Agrément et registre public

La nouvelle directive européenne en matière de contrôle légal des comptes contient des dispositions innovatrices en matière d'agrément des contrôleurs légaux des comptes et de tenue d'un registre public.

L'agrément des contrôleurs légaux des comptes (personnes physiques) et des cabinets d'audit (personnes morales) est effectué par les « autorités compétentes » désignées par chaque État membre.

Jusqu'à présent cet agrément était effectué, en Belgique, par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. A l'avenir, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises continuera à être compétent en matière d'agrément, mais sera soumis à un « système de supervision publique »¹² au sens de la directive. L'article 10, § 1^{er} de la Loi charge également l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de la tenue à jour du registre public dans lesquels sont enregistrés les réviseurs d'entreprises.

En ce qui concerne la communication d'informations relatives aux contrôleurs légaux des comptes et aux cabinets d'audit qui sont agréés, la directive en matière de contrôle légal des comptes contient des dispositions en matière de tenue d'un registre public.

- En ce qui concerne les contrôleurs légaux des comptes (personnes physiques), le registre public doit contenir au moins les informations suivantes (article 16) :
 - (a) nom, adresse et numéro d'enregistrement;
 - (b) s'il y a lieu, nom, adresse, site internet et numéro d'enregistrement du cabinet d'audit qui emploie le contrôleur légal des comptes, ou avec lequel celui-ci est en relation en tant qu'associé ou autre.
 - (c) tout (tous) autre(s) enregistrement(s) comme contrôleur légal des comptes auprès des autorités compétentes d'autres États membres et comme contrôleur 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.

Les contrôleurs de pays tiers (hors Union européenne) enregistrés conformément à l'article 45 de la directive en matière de contrôle légal des comptes figurent clairement dans le registre en cette qualité et non comme contrôleurs légaux des comptes.

¹² Voir ci-après, le point 7.

- En ce qui concerne les cabinets d'audit, le registre public contient au moins les informations suivantes (article 17) :
 - (a) nom, adresse et numéro d'enregistrement;
 - (b) forme juridique;
 - (c) coordonnées de contact, du premier interlocuteur à contacter et, le cas échéant, adresse du site internet;
 - (d) adresse de chaque bureau dans l'État membre;
 - (e) nom et numéro d'enregistrement de tous les contrôleurs légaux des comptes employés par le cabinet ou en relation en tant qu'associé ou autre;
 - (f) nom et adresse professionnelle de tous les propriétaires et actionnaires;
 - (g) nom et adresse professionnelle de tous les membres de l'organe d'administration ou de direction;
 - (h) le cas échéant, appartenance à un réseau et liste des noms et adresses des cabinets membres de ce réseau et des entités affiliées, ou indication de l'endroit où ces informations sont accessibles au public;
 - (i) tout (tous) autre(s) enregistrement(s) comme cabinet d'audit auprès des autorités compétentes d'autres États 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.

Les entités d'audit de pays tiers (hors Union européenne) enregistrés conformément à l'article 45 de la directive en matière de contrôle légal des comptes figurent clairement dans le registre en cette qualité et non comme cabinets d'audit.

Le registre public contient également le nom et l'adresse des autorités compétentes chargées de l'agrément (évoqué sous le point 2 du texte), du contrôle de la qualité (évoqué sous le point 5 du texte), des enquêtes et sanctions concernant les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit visées à l'article 30 de la directive en matière de contrôle légal des comptes, et de la supervision publique (évoquée sous le point 7 du texte).

Chaque contrôleur légal des comptes et chaque cabinet d'audit doivent être identifiés dans le registre public par un numéro personnel. Les informations requises sont enregistrées sous forme électronique et sont accessibles au public électroniquement.

Les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit seront tenus de notifier sans délai indu aux autorités compétentes chargées de la tenue du registre public tout changement des données contenues dans le registre public. Après cette notification, le registre est actualisé sans délai indu.

Les informations fournies aux autorités compétentes concernées sont signées par le contrôleur légal des comptes ou par le cabinet d'audit.

▲ 3. Indépendance

La nouvelle directive européenne en matière de contrôle légal des comptes contient des mesures très générales en ce qui concerne les règles en matière d'éthique professionnelle, d'indépendance, d'objectivité de confidentialité et de secret professionnel lorsque l'on compare ces mesures avec le contenu de la recommandation européenne¹³ adoptée en mai 2002.

▲ 3.1. Déontologie

En ce qui concerne la déontologie, l'article 21 de la nouvelle directive européenne en matière de contrôle légal des comptes précise que chaque État membre veillera à ce que tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit soient tenus au respect de principes déontologiques, lesquels doivent régir au moins leur fonction d'intérêt public, leur intégrité et leur objectivité, ainsi que leur compétence et leur diligence professionnelles.

La fonction d'intérêt public des contrôleurs légaux des comptes tient au fait qu'une communauté importante de personnes et d'établissements sont tributaires de la qualité du travail du contrôleur légal des comptes. La bonne qualité des contrôles contribue au bon fonctionnement des marchés en améliorant l'intégrité et l'efficacité des états financiers.

¹³ Recommandation de la Commission du 16 mai 2002 – Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne: principes fondamentaux, *Journal officiel des Communautés européennes*, L 191 du 13 juillet 2002, pp. 22-57.

La Commission peut adopter, au titre de normes minimales, des mesures d'exécution en ce qui concerne les principes déontologiques. Dans ce contexte, les principes figurant dans le code d'éthique de la Fédération internationale des comptables peuvent être pris en considération.

▲ 3.2. Indépendance et objectivité

En ce qui concerne l'indépendance et objectivité, l'article 22 de la nouvelle directive en matière de contrôle légal des comptes précise que chaque Etat membre veillera à ce que le contrôleur légal des comptes et/ou le cabinet d'audit qui procède au contrôle légal des comptes soit indépendant de l'entité contrôlée et ne soit pas associé au processus décisionnel de l'entité contrôlée.

Pour ce faire, il conviendra de s'assurer qu'un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit n'effectue pas un contrôle légal des comptes s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou de toute autre nature, directe ou indirecte, en ce compris la fourniture de services additionnels autres que l'audit, entre le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit ou le réseau¹⁴ auquel il appartient et l'entité contrôlée, qui amènerait une tierce partie objective, raisonnable et informée à conclure que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise.

- Si l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est soumise à des risques tels que l'autorévision, l'intérêt personnel, la représentation, la familiarité, la confiance ou l'intimidation, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit appliquer des mesures de sauvegarde visant à atténuer ces risques.

¹⁴ « Réseau », la structure plus vaste :

destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ; et

dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles.

Si l'importance des risques comparée aux mesures de sauvegarde appliquées est telle que son indépendance est compromise, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ne peut pas effectuer le contrôle légal des comptes.

- Lorsqu'il s'agit de contrôles légaux des comptes des entités d'intérêt public¹⁵, un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ne pourra pas procéder à un audit, s'il y a autorévision ou intérêt personnel, lorsque cela est nécessaire pour sauvegarder l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit.

En outre, chaque État membre veille à ce que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit consigne dans les documents d'audit tout risque important d'atteinte à son indépendance, ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques.

Afin de garantir la confiance de la fonction d'audit et d'assurer l'application uniforme des dispositions énoncées ci-avant, la Commission peut adopter des mesures d'exécution fondées sur les principes concernant :

- a) les risques et mesures de sauvegarde visés ci-avant ;
- b) les situations dans lesquelles l'importance des risques visés ci-avant est telle que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise ;
- c) la question de savoir si les contrôles légaux des comptes peuvent, ou non, être effectués dans les cas d'auto-révision et d'intérêt personnel visés ci-avant.

¹⁵ « Entités d'intérêt public », les entités régies par le droit d'un État membre dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé d'un État 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 États 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.

Dans le cas particulier du contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public, la directive en matière de contrôle légal des comptes (article 42, § 1^{er}) prévoit qu'en outre chaque Etat membre est tenu de veiller à ce que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit qui pratique le contrôle légal des comptes :

- a) confirme chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à l'entité d'intérêt public contrôlée;
- b) communique chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à l'entité contrôlée; et
- c) examine avec le comité d'audit les risques pesant sur l'indépendance du contrôleur légal ou du cabinet d'audit et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques, tel qu'indiqué par le contrôleur légal ou le cabinet d'audit, conformément à l'article 22, paragraphe 3.

En ce qui concerne la rotation dans les entités d'intérêt public, chaque Etat membre devra veiller à ce que l'associé/les associés principal/principaux chargé(s) d'effectuer le contrôle légal des comptes soi(en)t remplacé(s) dans sa/leur mission de contrôle légal des comptes au plus tard sept ans à partir de la date de sa/leur nomination et ne soi(en)t autorisé(s) à participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période minimale de deux ans.

La transposition, en droit belge, de cette disposition contenue dans le paragraphe 2 de l'article 42 de la nouvelle directive européenne en matière de contrôle légal des comptes diffère quelque peu dans la mesure où elle est plus contraignante que la mesure européenne. Cette différence de traitement vise à faire coïncider les rotations internes avec les renouvellements de mandats de commissaire. En effet, les normes du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire prévoient les mesures suivantes :

« (...)

6. Rotation

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

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

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

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

(...)

7.3. Les dispositions visées au point 6.2. sont applicables aux mandats de commissaire prenant cours le 29 juin 2008 ou à une date ultérieure et dont le(s) représentant(s) permanent(s) des cabinets de révision ou le(s) commissaire(s) personne(s) physique(s) est/sont en fonction depuis six ans ou plus dans l'exercice desdits mandats. La rotation doit être appliquée sur tous les mandats renouvelés à partir du 29 juin 2008, au plus tard au moment où la durée de six ans est atteinte lors d'un renouvellement de mandat¹⁶. »

¹⁶ Dans la mesure où ces dispositions sont applicables le 29 juin 2008, les dispositions visées au point 7.3. sont applicables aux mandats de commissaire prenant cours à partir du 29 juin 2008; par exemple :

(1) si le commissaire est renommé le 1^{er} septembre 2007 et que le représentant permanent est en fonction depuis six ans à cette date, ce dernier pourra rester en fonction jusqu'à la fin du mandat de commissaire le 31 août 2010;

Une période dite «de viduité» pour les contrôleurs légaux des comptes ou l'associé principal chargé d'effectuer le contrôle légal des comptes dans une entité d'intérêt public qui déciderait de quitter la profession est également prévue dans la directive européenne en matière de contrôle légal des comptes. En effet, le contrôleur légal des comptes ou l'associé principal chargé d'effectuer le contrôle légal des comptes qui effectue le contrôle au nom d'un cabinet d'audit n'est pas autorisé à occuper un poste de gestion important au sein de l'entité contrôlée avant qu'une période de deux ans au moins se soit écoulée depuis qu'il a quitté ses fonctions de contrôleur légal des comptes ou d'associé principal (article 42, § 3).

Toujours pour assurer l'indépendance, chaque État membre est tenu de veiller à ce que ni les propriétaires ou actionnaires d'un cabinet d'audit ni les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de ce cabinet ou d'une entreprise apparentée n'interviennent dans l'exécution d'un contrôle légal des comptes d'une façon pouvant compromettre l'indépendance et l'objectivité du contrôleur légal des comptes qui effectue ce contrôle légal des comptes pour le compte dudit cabinet d'audit (article 24).

Enfin, chaque État membre est tenu de veiller à ce que soient mises en place des règles appropriées assurant que les honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes (article 25):

- ne sont ni déterminés ni influencés par la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée;
- ne revêtent aucun caractère conditionnel.

(2) si le commissaire est renommé le 1^{er} septembre 2008 et que le représentant permanent est en fonction depuis six ans ou plus à cette date, un autre représentant permanent devra être désigné le 1^{er} septembre 2008;

(3) si le commissaire est renommé le 1^{er} septembre 2008 et que le représentant permanent est en fonction depuis cinq ans à cette date, le représentant permanent devra être remplacé au plus tard le 1^{er} septembre 2011 ou au plus tard, à la date de la plus prochaine assemblée générale se prononçant sur l'approbation des comptes certifiés par ce représentant permanent.

▲ 3.3. Confidentialité et secret professionnel

Il ressort de l'article 23 de la directive européenne en matière de contrôle légal des comptes que chaque État membre est tenu de veiller à ce que toutes les informations et documents auxquels le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit accède lors de l'exécution du contrôle légal des comptes soient protégés par des règles appropriées en matière de confidentialité et de secret professionnel.

Lorsqu'un contrôleur légal ou un cabinet d'audit est remplacé par un autre contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit, il doit permettre l'accès du nouveau contrôleur légal des comptes ou du nouveau cabinet d'audit à toutes les informations pertinentes concernant l'entité contrôlée.

De même, tout contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit ayant cessé de participer à une mission de contrôle spécifique et tout ancien contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit reste soumis aux dispositions énoncées ci-dessus en ce qui concerne cette mission de contrôle.

Dans le cadre de l'adoption de la loi du 2 août 2002 en matière de Corporate governance¹⁷ et de ses arrêtés royaux d'exécution, le législateur belge avait transposé la majeure partie des dispositions contenues dans la recommandation européenne du 16 mai 2002. On relèvera, à titre d'exemples, la liste des missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes reprises dans l'arrêté royal¹⁸ du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire.

¹⁷ Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, *Moniteur belge* du 22 août 2002, 2^e édition, pp.36555-36565.

¹⁸ *Moniteur belge* du 19 mai 2003.

▲ 4. Normes d'audit

La directive européenne en matière de contrôle légal des comptes prévoit la possibilité pour la Commission européenne (dans le cadre d'une procédure de comitologie) d'adopter des normes d'audit communes au sein de l'Union européenne pour tous les contrôles légaux des comptes (que ce soit de sociétés ou groupes soumis(es) aux normes comptables internationales ou à des réglementations nationales). Il convient de souligner qu'il s'agit d'une possibilité et non d'une obligation et qu'aucun calendrier ou date butoire ne figure dans la directive audit.

La directive européenne en matière de contrôle légal des comptes permet aux États membres d'appliquer des normes d'audit nationales dans les seuls cas où la Commission européenne n'aurait pas adopté de normes d'audit internationales couvrant la même matière.

Il convient de souligner que la nouvelle directive ne permet aux États membres d'imposer des procédures ou 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.

Ces exigences supplémentaires relatives au contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés ne pourront être imposées, le cas échéant, par les États membres que pour une période de quatre ans après la date d'entrée en vigueur de la directive en matière de contrôle légal des comptes.

Toute exigence supplémentaire ou toute dérogation des États membres devrait ajouter un degré élevé de crédibilité des comptes annuels des entreprises et contribuer à l'intérêt général. Cela signifie que les États membres peuvent par exemple, exiger un rapport de contrôle supplémentaire à l'intention de l'organisme de contrôle ou prévoir d'autres exigences en matière de rapports ou de contrôles, sur la base des dispositions nationales relatives au gouvernement d'entreprise.

Les normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne doivent être publiées intégralement, dans chacune des langues officielles de la Communauté, au Journal officiel de l'Union européenne.

On relèvera par ailleurs que les États membres sont tenus (en vertu de l'article 27 de la directive européenne en matière de contrôle légal des comptes) de veiller à ce que, en cas de contrôle légal des comptes consolidés d'un groupe d'entreprises :

- le contrôleur du groupe assure la responsabilité pleine et entière du rapport d'audit pour ce qui concerne les comptes consolidés;
- le contrôleur du groupe effectue un examen et documente son examen des travaux d'audit effectués par un(des) contrôleur(s) d'un pays tiers, un(des) contrôleur(s) légal(légaux) des comptes, une/des entité(s) ou cabinet d'audit d'un pays tiers aux fins de contrôle(s) des comptes du groupe. Les documents conservés par le contrôleur légal des comptes du groupe doivent permettre à l'autorité compétente concernée d'examiner correctement le travail du contrôleur des comptes du groupe;
- lorsqu'une composante d'un groupe d'entreprises est contrôlée par un (des) contrôleur(s) légal(légaux) des comptes ou entité(s) d'audit d'un pays tiers dans lequel il n'existe pas de mécanismes de coopération (au sens de l'article 47 de la directive européenne), le contrôleur du groupe est chargé de veiller à ce que les documents d'audit établis par le(s) contrôleur(s) ou entité(s) d'audit de pays tiers, y compris les documents de travail concernant le contrôle du groupe, soient dûment fournis sur demande aux autorités de supervision publique.

À cet effet, le contrôleur du groupe conserve une copie de ces documents ou il convient avec le(s) contrôleur(s) ou entité(s) de contrôle de pays tiers qu'il aura accès à ces documents sans restriction sur demande, ou il prend toute autre mesure appropriée pour les obtenir sans restriction et sur demande. Si des obstacles légaux ou autres empêchent de transmettre les documents d'audit d'un pays tiers au contrôleur du groupe, les documents conser-

vés par le contrôleur du groupe comportent des preuves qu'il a suivi les procédures appropriées pour accéder aux documents d'audit ainsi que des preuves établissant l'existence de cet obstacle.

Lorsqu'un cabinet d'audit est chargé du contrôle légal des comptes, le rapport d'audit est, conformément aux dispositions contenues dans l'article 28 de la directive, signé par le (les) contrôleur(s) légal (légaux) qui effectue(nt) le contrôle légal au nom dudit cabinet.

Il convient de relever que, conformément à l'article 30 de la Loi, les normes et recommandations de révision (ayant pour objet des matières autres que celles reconnues au niveau européen) font l'objet d'une nouvelle procédure devant conduire à une approbation de tout nouveau texte normatif (normes ou recommandations). Les projets de texte sont rédigés par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ils sont ensuite rendus publics en tant que «projet» en vue d'une consultation. Elle seront ensuite examinées par le Conseil supérieur des Professions économiques qui sera chargé de les approuver dans un délai ne dépassant pas trois mois. Le Ministre de l'Economie sera ensuite chargé de les approuver et de faire publier un avis dans le Moniteur belge. Les normes et recommandations approuvées seront publiées sur le site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et du Conseil supérieur des Professions économiques.

En ce qui concerne les avis, circulaires et communications de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé depuis le 30 août 2007 d'un contrôle a posteriori de manière à s'assurer que ceux-ci ne sont en aucun point contraire au cadre légal et réglementaire mais également au cadre normatif (normes et recommandations de révision).

▲ 5. Les systèmes d'assurance qualité

La nouvelle directive renforce très fortement les exigences relatives à la mise en place de systèmes d'assurance qualité en intégrant, dans la directive, tous les principes énoncés dans la recommandation de novembre 2000 relative aux «exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne»¹⁹.

Les Etats membres doivent être encouragés à définir, à travers le système de contrôle public, une approche coordonnée des examens de l'assurance qualité afin d'éviter l'imposition de charges superflues pour les parties concernées.

L'article 29 de la directive européenne impose, en effet, à tous les États membres de veiller à ce que tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit soient soumis à un système d'assurance qualité remplissant au moins les conditions suivantes:

- a) le système d'assurance qualité doit être organisé de telle sorte qu'il soit indépendant des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit qui en relèvent et qu'il fasse l'objet d'une supervision publique telle que décrite sous le point 7 du texte;
- b) le financement du système d'assurance qualité doit être sûr et exempt de toute influence induite de la part des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit qui en relèvent;
- c) le système d'assurance qualité doit disposer de ressources adéquates;
- d) les personnes qui procèdent aux examens de qualité doivent avoir la formation et l'expérience professionnelles appropriées en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière, ainsi qu'une formation spécifique aux examens de qualité;

¹⁹ Recommandation de la Commission du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne (2001/256/CE), *Journal officiel des Communautés européennes* du 31 mars 2001, L 91, pp.91-97.

e) la sélection des personnes chargées d'une mission d'examen spécifique dans le cadre de l'assurance qualité doit être effectuée selon une procédure objective, conçue pour éviter tout conflit d'intérêt entre ces personnes et le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit être soumis à cet examen ;

f) le champ de l'examen d'assurance qualité, reposant sur une vérification appropriée de dossiers d'audit sélectionnés, doit comprendre une évaluation de la conformité aux normes d'audit et aux règles d'indépendance applicables, de la quantité et de la qualité des sommes dépensées, des honoraires d'audit perçus et du système interne de contrôle qualité du cabinet d'audit ;

g) l'examen de qualité doit aboutir à l'établissement d'un rapport exposant les principales conclusions dudit examen ;

h) l'examen de qualité doit avoir lieu au moins tous les six ans.

À ce propos, les États membres peuvent décider que, si les contrôleurs individuels ont une politique commune en matière d'assurance qualité, il ne soit tenu compte que des exigences visant les cabinets d'audit. Les États membres peuvent organiser le système d'assurance qualité de manière à ce que chaque contrôleur individuel doive être soumis à un examen de l'assurance qualité au moins tous les six ans. À cet égard, le financement du système d'assurance qualité devrait être exempt de toute influence indue.

L'examen de qualité doit être appliqué *au moins tous les trois ans* aux contrôleurs légaux des comptes ou aux cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public. (article 43 de la directive européenne)

i) les résultats d'ensemble du système d'assurance qualité doivent être publiés annuellement;

j) le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit donner suite dans un délai raisonnable aux recommandations formulées à l'issue de l'examen de qualité.

Au cas où ces recommandations ne seraient pas suivies d'effet, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fait l'objet, le cas échéant, des mesures ou sanctions disciplinaires prévues à l'article 30 de la directive européenne.

La Commission européenne est habilitée à adopter des mesures d'exécution relatives aux problèmes touchant à l'organisation des systèmes d'assurance qualité ainsi qu'au financement de ceux-ci lorsque la confiance du public à l'égard desdits systèmes est sérieusement compromise.

En Belgique, contrairement à d'autres pays de l'Union européenne, un système d'assurance qualité a été mis en place depuis plus de vingt ans.

L'article 33 de la Loi précise que le contrôle de qualité sera, à l'avenir, exercé :

- soit par des réviseurs d'entreprises personnes physiques (à l'instar de ce qui existe actuellement),
- soit par des inspecteurs externes à la profession²⁰.

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est compétent pour adopter les conclusions du contrôle de qualité (article 33, § 7 de la nouvelle loi du 22 juillet 1953).

La Chambre de renvoi et de mise en état est compétente, notamment, pour l'appréciation des conclusions des contrôles de qualité (article 46, § 1^{er} de la Loi du 22 juillet 1953). Elle pourrait également vérifier la fréquence des contrôles de qualité. Elle est également compétente pour approuver la liste annuelle des contrôles de qualité à effectuer par le Conseil (article 46, § 2 de la Loi)²¹.

²⁰ Ceux-ci seront soit engagés par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans le cadre d'un contrat de travail soit liés à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises par une convention de collaboration. Ces inspecteurs seront soumis au secret professionnel visé à l'article 458 du Code pénal.

²¹ Le rapport au Roi précédant 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 le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les direc-

▲ 6. (Non) limitation de la responsabilité

Conformément aux dispositions contenues dans l'article 31 de la directive européenne en matière de contrôle légal des comptes, la Commission a présenté un rapport²² sur l'incidence des dispositions nationales en vigueur en matière de responsabilité en ce qui concerne la mise en œuvre du contrôle légal des comptes sur les marchés des capitaux européens ainsi que sur les régimes d'assurance des contrôleurs légaux et des cabinets d'audit, y compris une analyse objective des limitations de la responsabilité financière.

Dans ce contexte, la Commission européenne a lancé, le 18 janvier 2007, une consultation publique sur l'opportunité de réformer les régimes de responsabilité des auditeurs dans l'Union européenne et sur les stratégies envisageables pour mettre en œuvre cette réforme.

Cette consultation fait suite à une étude²³ indépendante sur les répercussions économiques des régimes de responsabilité actuels des auditeurs et sur la situation en matière d'assurance dans les États membres.

Dans le cadre de la consultation, la Commission présente quatre pistes possibles pour réformer les régimes de responsabilité des auditeurs dans l'UE et invite les parties intéressées à communiquer leur point de vue sur les divers aspects de la question avant le 15 mars 2007.

À la lumière de ce rapport et des résultats de la consultation publique, la Commission est habilitée à présenter, si elle l'estime opportun, des recommandations aux États membres.

tives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil (commentaire relatif à l'article 67, p. 22900), précise que la Chambre de renvoi et de mise en état est également chargée d'approuver les guides de travail des réviseurs d'entreprises et des inspecteurs désignés.

²² *Consultation Report on auditors' liability and its impact on the European capital markets*, Commission Staff Working Paper, January 2007, 43 p.

²³ *Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes*, Final report to EC-DG Internal Market and Services by London Economics in association with Professor Ralf EWERT, Goethe University, Frankfurt am Main, Germany, September 2006, 332 p.

La Commission européenne a adopté le 5 juin 2008 une recommandation²⁴ en matière de limitation de la responsabilité des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

En Belgique, la limitation de la responsabilité des réviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôles légaux des comptes a déjà été introduite²⁵ dans la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises par la modification de son article 9bis. Cette disposition est contenue dans l'article 17 de la Loi.

La responsabilité est plafonnée en Belgique à un montant:

- de trois millions d'euros en règle générale
- de douze millions d'euros en cas d'accomplissement de la mission dans une société cotée.

Une telle limitation de responsabilité a également été introduite pour l'exercice des missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci au commissaire ou, en l'absence de commissaire, à un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable, en ce compris dans les cas où ces missions sont effectuées par un expert-comptable.

▲ 7. Mise sur pied d'un système de supervision publique

Il ressort de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes que les États membres de l'Union européenne sont tenus de mettre en place un système effectif de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit.

²⁴ Recommandation du 5 juin 2008 de la Commission européenne sur la limitation de la responsabilité civile des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, *JOUE* du 21 juin 2008, L162, pp. 39-40.

²⁵ La limitation de la responsabilité a été introduite par l'article 62 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses, *Moniteur belge* du 30 décembre 2005, 2^e édition.

Ce système effectif de supervision publique doit être fondé sur les principes suivants (énoncés à l'article 32 de la directive) :

- La supervision publique porte sur tous les contrôleurs légaux des comptes et tous les cabinets d'audit, indépendamment des catégories d'entreprises dans lesquelles ils sont actifs²⁶.
- La supervision publique est effectuée par un ou plusieurs organes formant le «système de supervision publique».
- Le système de supervision publique est dirigé par des non-praticiens²⁷, connaissant bien les matières qui touchent au contrôle légal des comptes. Les personnes participant à la direction du système de supervision publique sont sélectionnées selon une procédure de nomination indépendante et transparente.
- Les missions du système de supervision publique 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 disciplinaire.

²⁶ Il s'agit d'une différence fondamentale par rapport, par exemple, à la législation américaine qui, au travers du *Sarbanes-Oxley Act* du 30 juillet 2002, impose la supervision publique des auditeurs externes actifs dans les sociétés cotées sur les places boursières américaines.

²⁷ La directive autorise cependant chaque État membre à permettre qu'une minorité de praticiens participe à la direction dudit système.

- 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.
- Le système de supervision publique est transparent. La transparence requise inclut la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels.
- Le système de supervision publique est financé de façon appropriée. Le financement est sûr et exempt de toute influence indue de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

La Belgique a été pionnière en la matière en mettant sur pied, dès 1985, un Conseil supérieur du rectorat d'entreprises. Faisant suite à diverses extensions de compétences, ce Conseil supérieur est dénommé, depuis 1999, le «Conseil supérieur des Professions économiques» et chapeaute l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés. Ce système d'«oversight» belge a été complété en 2003 par la mise sur pied du «Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire».

Le principe retenu par le législateur belge a été de partir des structures existantes, d'adapter leurs missions et d'adjoindre de nouveaux organes pour les nouvelles compétences de manière à mettre sur pied un système de supervision conforme à l'esprit de la directive audit.

Le système de supervision publique belge, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé (article 43, § 1^{er} de la Loi) :

- du Ministre en charge de l'Économie,
- 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.

Les différentes composantes du système de supervision publique assumeront une partie de la responsabilité finale de la supervision :

Le Ministre de l'Économie: son rôle, en tant que composante du système de supervision publique, est de proposer au Gouvernement et au Parlement des dispositions légales et réglementaires ayant trait à la profession de réviseur d'entreprises en vue de leur adoption. Il a par ailleurs pour mission d'approuver les normes et les recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, après que le Conseil supérieur des Professions économiques ait lui-même approuvé lesdites normes et recommandations. Dans certaines circonstances, le Ministre est également habilité à adopter directement des normes professionnelles, après avis du Conseil de l'Institut et du Conseil supérieur des Professions économiques.

Le Procureur général: son rôle, en tant que composante du système de supervision, se situe au niveau de la possibilité de recours contre toute décision du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises liée à la tenue du registre public.

La Chambre de renvoi et de mise en état: son rôle, en tant que composante du système de supervision publique, est d'apprécier les conclusions des contrôle de qualité et de contribuer à la surveillance des réviseurs d'entreprises. Par le biais du contrôle de qualité, la Chambre de renvoi et de mise en état exerce également la responsabilité finale en matière de formation permanente.

Le Conseil supérieur des Professions économiques: son rôle, en tant que composante du système de supervision, est, d'une part, d'approuver, a priori, les normes et recommandations proposées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et, d'autre part, d'examiner, a posteriori, le contenu des avis, circulaires et communications approuvées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire: son rôle, en tant que

composante du système de supervision, est de donner un avis a priori et d'effectuer un contrôle a posteriori de la compatibilité d'une prestation d'un commissaire avec l'indépendance dans l'exercice de ses fonctions (article 133, § 10 Code des sociétés). L'article 13, § 3 de la Loi permet au Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, d'octroyer des dérogations à deux principes généraux: d'une part, l'interdiction d'exercer la fonction d'employé²⁸ (sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision) et, d'autre part, l'interdiction d'exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale.

Les instances disciplinaires: leur rôle, en tant que composante du système de supervision, est de se prononcer sur les différents dossiers qui ont été transmis par la Chambre de renvoi et de mise en état.

La directive européenne prévoit, par ailleurs, que les États membres doivent veiller à ce que les dispositions réglementaires régissant les systèmes nationaux de supervision publique permettent une coopération efficace au niveau communautaire en ce qui concerne les activités de supervision des États membres. À cet effet, les États membres désigneront expressément une entité de la responsabilité d'assurer cette coopération.

L'article 77 de la Loi désigne le Conseil supérieur des Professions économiques en qualité d'organe chargé de la coopération fonctionnelle au niveau national entre les organes du système de supervision publique et chargé de la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des États membres de l'Union européenne.

Chaque composante du système de supervision publique ainsi que l'Institut des Ré-

²⁸ Ce principe ne s'applique pas aux fonctions exercées dans l'enseignement.

viseurs d'Entreprises coopèrent, d'une part, entre eux et, d'autre part, avec les autorités compétentes des États membres de l'Union européenne, autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes. Il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes d'un pays tiers en cas d'accord international à condition que celui-ci contienne une clause de réciprocité.

En ce qui concerne la reconnaissance mutuelle des dispositions réglementaires des États membres, l'article 34 de la directive européenne précise que les dispositions réglementaires des États membres doivent respecter le principe de la compétence, en matière réglementaire et de supervision publique, de l'État membre d'origine, c'est-à-dire l'État membre qui a agréé le contrôleur légal ou le cabinet d'audit et où le cabinet d'audit a son siège statutaire.

En cas de contrôle légal des comptes consolidés d'une société, l'État membre qui prescrit ce contrôle ne peut dès lors imposer, dans le cadre dudit contrôle, aucune exigence supplémentaire en matière d'enregistrement, d'examen de qualité, de normes d'audit, d'éthique et d'indépendance au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit qui procède au contrôle légal des comptes d'une filiale de cette société établie dans un autre État membre.

Par ailleurs, il convient de relever que lorsque les titres d'une société sont négociés sur un marché réglementé d'un État membre autre que celui où cette société a son siège statutaire, l'État membre où ces titres sont négociés ne peut imposer, dans le cadre du contrôle légal, aucune exigence supplémentaire en matière d'enregistrement, d'examen de qualité, de normes de contrôle, d'éthique et d'indépendance au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit qui procède au contrôle légal des comptes annuels ou consolidés de ladite société.

Les États membres désignent une ou plusieurs autorités compétentes pour ces tâches et en in-

forment la Commission. Les autorités compétentes devront être organisées de manière à éviter les conflits d'intérêts.

Les autorités compétentes des États membres responsables de l'agrément, de l'enregistrement, de l'assurance qualité, de l'inspection et de la discipline doivent coopérer entre elles au niveau communautaire autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives en vertu de la directive. Les autorités compétentes d'un État membre responsables de l'agrément, de l'enregistrement, de l'assurance qualité, de l'inspection et de la discipline se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux.

L'obligation du secret professionnel s'applique à toutes les personnes employées ou ayant été employées par des autorités compétentes. Les informations couvertes par le secret professionnel ne peuvent être divulguées à aucune autre personne ou autorité sauf si cette divulgation est prévue par les procédures législatives, réglementaires ou administratives d'un État membre.

Ceci n'empêche pas les autorités compétentes d'échanger des informations confidentielles. Les informations ainsi échangées sont couvertes par le secret professionnel auquel sont tenues les personnes employées ou anciennement employées par des autorités compétentes.

▲ 8. Rapport de transparence

La directive européenne en matière de contrôle légal des comptes est particulièrement novatrice quant à l'information que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit doivent publier par l'intermédiaire de leur site internet.

Les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public sont, en effet, tenus de publier sur leur site internet, dans les trois mois suivant la fin de chaque exercice financier, un rapport de transparence annuel.

Ce rapport de transparence annuel devra inclure au moins les informations suivantes (en vertu de l'article 40 de la directive):

- une description de leur structure juridique et de capital;
- lorsqu'un cabinet d'audit appartient à un réseau, une description de ce réseau et des dispositions juridiques et structurelles qui l'organisent;
- une description de la structure de gouvernance du cabinet d'audit;
- 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;
- la date du dernier examen de qualité visé à l'article 29 de la directive européenne ;
- la liste des entités d'intérêt public dont les comptes ont fait l'objet d'un contrôle légal par le cabinet concerné au cours de l'exercice écoulé²⁹;
- une déclaration concernant les pratiques d'indépendance du cabinet d'audit et confirmant qu'une vérification interne de cette indépendance a été effectuée;
- une déclaration concernant la politique suivie par le cabinet d'audit pour ce qui est de la formation continue des contrôleurs légaux visée à l'article 13 de la directive européenne;
- 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 honoraires perçus pour les autres services d'assurance, les services de conseil fiscal et tout autre service autre que d'audit;
- des informations sur les bases de rémunérations des associés.

Le rapport de transparence doit par ailleurs être signé, selon le cas, par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit.

²⁹ Dans des circonstances exceptionnelles, les États membres peuvent décider de déroger aux dispositions de ce point dans la mesure nécessaire pour parer à une menace imminente et réelle pesant sur la sécurité individuelle d'une personne.

L'article 15 de la Loi précise quelles informations doit contenir ce rapport de transparence.

Ce rapport de transparence devra figurer sur le site internet des cabinets d'audit chargés de missions dans les entités d'intérêt public.

▲ 9. Comités d'audit

Un des domaines ayant fait l'objet de nombreuses discussions lors de l'adoption de cette directive européenne en matière de contrôle légal des comptes concerne la mise sur pied de comités d'audit.

Le principe de base énoncé dans l'article 41 de la directive européenne est que chaque entité d'intérêt public doit être dotée d'un comité d'audit.

Les États membres peuvent cependant autoriser que, dans les entités d'intérêt public satisfaisant aux critères de l'article 2, paragraphe 1, f), de la directive 2003/71/CE, les fonctions attribuées au comité d'audit soient exercées par l'organe d'administration ou l'organe de surveillance dans son ensemble, à condition au moins que, lorsque le président de cet organe est un membre exécutif, il ne soit pas le président du comité d'audit.

Les États membres peuvent aussi permettre ou décider que ces dispositions ne s'appliquent pas aux entités d'intérêt public qui disposent d'un organe remplissant des fonctions équivalentes à celle d'un comité d'audit, instauré et fonctionnant en vertu des dispositions en vigueur dans l'État membre où l'entité à contrôler est enregistrée. En pareil cas, l'entité indique quel est l'organe qui remplit ces fonctions et révèle sa composition.

Enfin, les États membres peuvent exempter de l'obligation d'avoir un comité d'audit:

- a) les entités d'intérêt public qui sont des filiales au sens de l'article 1^{er} de la directive 83/349/CEE si l'entité satisfait aux exigences des paragraphes 1 à 4 du présent article, au niveau du groupe;

- b) Les entités d'intérêt public qui sont des organismes de placement collectif tels que définis à l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 85/611/CEE;
- c) les entités d'intérêt public dont la seule activité consiste à émettre des titres reposant sur des actifs au sens de l'article 2, paragraphe 5, du règlement (CE) n° 809/2004 de la Commission du 29 avril 2004 mettant en œuvre la directive 2003/71/CE³⁰;
- d) les établissements de crédit au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 2000/12/CE, dont les parts ne sont pas admises à la négociation sur un marché réglementé d'un État membre au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14) de la directive 2004/39/CE et qui n'ont émis, de manière continue ou répétée, que des titres obligataires, à condition que le montant total nominal de ces titres reste inférieur à 100 000 000 EUR et qu'ils n'aient pas publié de prospectus au titre de la directive 2003/71/CE.

Les États membres déterminent si les comités d'audit doivent être composés de membres non exécutifs de l'organe d'administration et/ou de membres de l'organe de surveillance de l'entité contrôlée et/ou de membres nommés par l'assemblée générale des actionnaires de l'entité contrôlée.

Au moins un membre du comité d'audit doit être indépendant et compétent en matière de comptabilité et/ou d'audit.

Le comité d'audit est notamment chargé des missions suivantes :

- a) suivi du processus d'élaboration de l'information financière ;
- b) suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne le cas échéant, et de la gestion des risques de la société ;
- c) suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés ;
- d) examen et suivi de l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée.

³⁰ JO L 149 du 30.4.2004, p. 1.

La proposition de l'organe d'administration ou de l'organe de contrôle des entités d'intérêt public relative à la nomination du contrôleur légal ou du cabinet d'audit est fondée sur une recommandation du comité d'audit.

Le contrôleur légal ou le cabinet d'audit est tenu de faire rapport au comité d'audit sur les aspects essentiels touchant au contrôle, en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

Cette disposition de la directive audit n'a pas encore été transposée en droit belge. Un avant-projet de loi contenant les mesures visant à transposer cette disposition a été approuvé par le Conseil des Ministres du 22 juillet 2008 (Doc 52-1471/1).

▲ 10. Publication des honoraires

Cette directive modifie également les dispositions contenues dans les quatrième et septième directives en matière de droit des sociétés en ce qui concerne la divulgation des honoraires perçus par les contrôleurs légaux des comptes et les membres de leur réseau (article 49).

Il conviendra de mentionner dans l'annexe des comptes annuels statutaires, séparément :

- le total des honoraires perçus pendant l'exercice par le contrôleur légal des comptes ou par le cabinet d'audit pour le contrôle légal des comptes annuels,
- le total des honoraires perçus pour les autres services d'assurance,
- le total des honoraires perçus pour les services de conseil fiscal et
- le total des honoraires perçus pour tout service autre que d'audit.

Les États membres peuvent prévoir que cette exigence ne s'applique pas lorsque la société est incluse dans les comptes consolidés qui doivent être établis en vertu de l'article 1^{er} de la directive 83/349/CEE, à condition que ces informations soient données dans l'annexe des comptes consolidés.

Il conviendra de mentionner dans l'annexe des comptes annuels consolidés, séparément;

- le total des honoraires perçus pendant l'exercice par le contrôleur légal des comptes ou par le cabinet d'audit pour le contrôle légal des comptes consolidés,
- le total des honoraires perçus pour les autres services d'assurance,
- le total des honoraires perçus pour les services de conseil fiscal et
- le total des honoraires perçus pour tout service autre que d'audit.

L'article 134 du Code des sociétés a été modifié par l'article 4 de l'arrêté royal du 25 avril 2007 modifiant le Code des sociétés en vue de la transposition de dispositions de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 1966 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 de manière à intégrer les dispositions contenues dans l'article 49 de la directive du 17 mai 2006. Ces informations figurent désormais dans l'annexe des comptes (C5.15).

Comptes du Conseil supérieur des Professions économiques (en euros)

| | 2007 | 2006 | 2005 |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|
| Membres (jetons de présence et frais de déplacement) | 7.465,40 | 4.659,45 | 5.017,20 |
| Rémunérations (et cotisations sociales et frais divers y afférents) | 155.631,58 | 146.168,21 | 176.929,51 |
| Frais de publication et traduction | 13.434,59 | 11.387,71 | 12.292,11 |
| Frais de bureau | 874,43 | 759,88 | 1.359,54 |
| Frais de mobilier et de bureautique | 5.048,20 | 2.509,46 | 3.594,41 |
| Frais de représentation | 742,55 | 842,10 | 800,32 |
| Frais de déplacement (réunions internationales,...) | 26,50 | 51,40 | 29,40 |
| Frais de fonctionnement divers | | | |
| - Abonnements, revues et acquisition de livres | 7.449,44 | 6.707,51 | 4.144,58 |
| - Autres frais de fonctionnement | 133,99 | 139,51 | 121,90 |
| TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT | 190.806,68 | 173.225,23 | 204.288,97 |

Conformément aux dispositions légales, les frais encourus par le Conseil supérieur des Professions économiques sont supportés par les trois Instituts regroupant les membres des professions économiques.

| Couverture des frais de fonctionnement (*) | 190.689,11 | 173.160,80 | 204.270,01 |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|
| (hors intérêts perçus) | 117,57 | 64,43 | 18,96 |
| Contribution IRE | 63.563,04 | 57.720,27 | 68.090,00 |
| Contribution IEC | 63.563,04 | 57.720,27 | 68.090,00 |
| Contribution IPCF | 63.563,04 | 57.720,27 | 68.090,00 |

(*) P.M. Il convient par ailleurs de relever que certains autres frais sont également couverts par les Instituts (sommes à répartir par parts viriles). Le montant pour la couverture des frais de traduction des demandes d'avis adressées par les Instituts au CSPE s'élèvent à 2.123,23 euros (pour 2005), à 381,15 euros (pour 2006) et à 780,45 euros (pour 2007).

AVIS DU 18 JANVIER 2006 relatif à la norme concernant la formation permanente des comptables(-fiscalistes) agréés et des comptables (-fiscalistes) stagiaires IPCF

Le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés a transmis, le 2 décembre 2005, un projet de norme concernant la formation permanente des comptables(-fiscalistes) agréés et des comptables(-fiscalistes) stagiaires IPCF.

Cette demande d'avis est consécutive à l'avis¹ rendu le 15 juin 2004 relatif aux règles de formation permanente adoptées par le Conseil national de l'IPCF pour l'année civile 2004 dans lequel le Conseil supérieur demandait «*au Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés de transmettre à nouveau le projet de norme en matière de formation permanente après y avoir intégré, d'une part, les remarques formulées par le Conseil supérieur [dans son avis du 15 juin 2004] et, d'autre part, les résultats d'une concertation au sein du Comité Inter-Instituts*».

Le Conseil supérieur a pour mission légale² de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Le Conseil supérieur se réjouit de constater que le document soumis pour avis constitue une véritable norme professionnelle en matière de formation permanente, contrairement à la version

précédente du document qui consistait en des dispositions adoptées sur une base annuelle. Ceci aura sans aucun doute pour effet d'accroître la sécurité juridique des comptables(-fiscalistes) agréés.

Le Conseil supérieur souhaite néanmoins formuler un certain nombre de commentaires relatifs au document soumis pour avis.

▲ 1. Les organismes de formation pris en considération

La norme en projet soumise pour avis précise clairement quels sont les organismes de formation qui sont agréés auprès de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés et les classe en cinq catégories.

Certaines catégories bénéficient d'un agrément d'office alors que d'autres doivent se soumettre à des conditions d'agrément reprises sous le deuxième tiret du point b) sous le point 3 de la norme soumise pour avis.

De l'avis du Conseil supérieur, les «associations agréées par l'IPCF, siégeant au sein de la Commission consultative des associations professionnelles» devraient être assimilées aux «autres associations professionnelles» et partant être soumises aux conditions d'agrément reprises sous le deuxième tiret du point b) sous le point 3 de la norme soumise pour avis.

Les conditions pour être une «association agréée par l'IPCF, siégeant au sein de la Commission consultative des associations professionnelles», telles que figurant sur le site inter-

¹ Avis du 15 juin 2004 relatif aux règles de formation permanente adoptées par le Conseil national de l'IPCF pour l'année civile 2004, Rapport annuel 2004, pp. 37-44.

² Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, M.B. 11 mai 1999.

net de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés sont les suivantes :

«La participation des Associations professionnelles aux futurs travaux de la Commission dite des Associations professionnelles est subordonnée aux trois conditions suivantes :

- 1. la qualité de «comptable agréé IPCF » ou «comptable stagiaire» doit suffire pour être accepté comme membre de l'Association, sans que celle-ci ne pose aucune autre condition;*
- 2. les Associations doivent organiser chaque année suffisamment de séminaires qui concernent des sujets qui intéressent les comptables, tels que la pratique comptable, le droit comptable, la fiscalité, le droit des sociétés, le droit social, l'informatique;*
- 3. tous ces séminaires doivent être accessibles à des conditions pécuniaires raisonnables : leur objectif est de contribuer à la formation des comptables et non de réaliser des bénéfices au profit de l'Association. »*

Il en ressort, de l'avis du Conseil supérieur, qu'il n'y aucune raison objective d'assimiler les « associations agréées par l'IPCF, siégeant au sein de la Commission consultative des associations professionnelles » à un des trois Instituts ou à une institution d'enseignement agréée.

Dans cette perspective, il convient de rappeler un extrait de l'avis formulé par le Conseil supérieur en date du 15 juin 2004 à ce propos :

«De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de s'interroger sur la pertinence des différentes activités reconnues comme pouvant constituer un élément de formation permanente sous l'alinéa 1^{er} de l'article 3 de la norme soumise pour avis.

Le Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés a décidé, dans sa norme adoptée le 23 janvier 2004, de conditionner la prise en compte de certaines formations («les cours de recyclage, journées d'études et séminaires organisés par des sociétés, ASBL et autres entreprises qui ont pour but direct ou indirect le développement économique de leurs pro-

pres activités (but commercial)») à un examen préalable par l'IPCF.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de scinder la deuxième catégorie en regroupant, d'une part, les «séminaires et journées d'études organisés par les universités et établissements d'enseignement supérieur» et, d'autre part, les «séminaires et journées d'études organisés par les associations professionnelles reconnues par l'IPCF et qui siègent au sein de la commission consultative des associations professionnelles de l'IPCF dont les séminaires sont publiés dans le «Pacioli» et les professionnels d'information spécialisée qui prodiguent une information dans les matières reprises à l'article 2 de la présente note».

La première branche, à savoir les «séminaires et journées d'études organisés par les universités et établissements d'enseignement supérieur», pourrait faire logiquement l'objet d'un traitement similaire aux séminaires et journées d'études organisées par l'Institut. La seconde branche, à savoir les «séminaires et journées d'études organisés par les associations professionnelles reconnues par l'IPCF et qui siègent au sein de la commission consultative des associations professionnelles de l'IPCF dont les séminaires sont publiés dans le «Pacioli» et les professionnels d'information spécialisée qui prodiguent une information dans les matières reprises à l'article 2 de la présente note », devrait quant à elle logiquement être rattachée au point 3 (actuel) des activités répertoriées dans l'article 3, alinéa 1^{er} de la norme.

A défaut, une discrimination pourrait voir le jour entre différentes formations organisées par des «tiers», autres que ceux relevant du monde de l'enseignement. »

▲ 2. Le critère des « heures de formation »

Le Conseil supérieur constate que le Conseil national de l'IPCF opte désormais pour des « heures de formation » en lieu et place de « point de formation ». Dans la mesure où certaines activités de formation ne consistant pas en formation (au sens premier du terme), telles que la rédaction d'articles ou d'ouvrages ou encore le fait de

donner des cours, sont reconnues, il convient de commuer ces « autres » activités de formation en heures de formation.

Il importe que des critères clairement établis soient énoncés dans la norme professionnelle.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur insiste sur le fait qu'il conviendrait de généraliser la mention des critères de « commutation » retenus sous le troisième tiret du point b) dans le point 3 du document soumis pour avis. En effet, force est de constater que le traitement des différents cas de figure varie fortement.

- Les deux premières « autres » activités de formation citées (en l'occurrence, la rédaction d'articles ou de publication et le fait de donner des cours ou animer des séminaires) contiennent bien un critère clair de « commutation ».

On relèvera néanmoins quelques différences entre la version française et la version néerlandaise du texte soumis pour avis qu'il conviendrait d'homogénéiser :

- ◇ en ce qui concerne la première de ces « autres » activités de formation citées, la « **rédaction** d'articles » dans la version française du texte laisse supposer qu'il importe que l'écriture desdits articles soit faite par le comptable(-fiscaliste) agréé alors que l'expression « de **redactie** van artikels » employée dans la version néerlandaise peut être plus large dans la mesure où être rédacteur en chef d'une revue dans laquelle des articles sont publiés pourrait être couvert par « de redactie van artikels » ;
- ◇ en ce qui concerne la deuxième de ces « autres » activités de formation citées, le critère de « commutation » retenu dans la version française du texte est que « le double du nombre d'heures enseignées par sujet **est** pris en considération » alors que dans la version néerlandaise du texte le critère de « commutation » retenu est que « het dubbele van het aantal gedoeerde uren **kan** in aanmerking komen ».

- Deux autres activités de formation citées (en l'occurrence, le fait de suivre des formations

via internet ou via cd-rom et « toute autre activité de formation non-explicitement exclue dans la norme ») nécessitent l'accord préalable du Conseil national de l'IPCF.

Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, qu'un critère de « commutation » soit intégré dans la norme soumise pour avis de manière à éviter l'arbitrage et assurer par ce biais la sécurité juridique voulue en la matière.

- La dernière catégorie d'autres activités de formation énoncée consiste en la participation à des groupes de travail techniques et à des Commissions.

Bien qu'un critère de « commutation » clair soit énoncé dans le texte de la norme soumise pour avis, le Conseil supérieur tient à souligner qu'il est surprenant qu'aucun agrément préalable par le Conseil national de l'IPCF n'ait été prévu alors que le libellé de cette catégorie d'autres activités de formation est appelé à pouvoir couvrir de nombreux cas très variables quant à leur portée. En effet, cela peut couvrir, par exemple, la participation à des réunions de la Commission des normes comptables par un comptable(-fiscaliste) agréé mais également la participation à un quelconque groupe de travail *ad hoc* composé de plusieurs comptables sans programme de travail relatif à des sujets particuliers.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe que soit le libellé de cette catégorie d'autres activités de formation soit restreint, soit un agrément préalable par le Conseil national de l'IPCF soit prévu de manière à éviter tout usage abusif de cette catégorie d'autres activités de formation.

▲ 3. Les critères d'agrément des formations

Afin d'assurer la sécurité juridique voulue, le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait de préciser dans la norme quels sont les critères qui seront examinés par l'Institut en vue de l'agrément d'une telle formation.

Le Conseil supérieur souhaite, à ce propos, attirer l'attention du Conseil national sur l'intérêt qu'il convient de porter aux procédures à mettre en place en matière de reconnaissance de certaines formations dans le cadre de la formation permanente.

Dans la perspective de la mise en place d'un système transparent et efficace, le Conseil supérieur propose au Conseil national de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés d'étoffer la norme en matière de formation permanente en y intégrant l'information voulue quant aux démarches à entreprendre, quant aux procédures mises en œuvre en vue de la reconnaissance de certaines formations dans le cadre de la formation permanente. Ceci devrait permettre d'offrir la sécurité juridique voulue en la matière.

Dans cette perspective, le deuxième alinéa du point a) sous le point 2 libellé comme suit « *le critère essentiel pour qu'une formation soit agréée dans le cadre de la présente norme est donc son contenu et sa qualité* » doit, à tout le moins, être revu et complété de manière significative.

En effet, en dehors de conditions purement matérielles, à savoir la transmission à temps du programme de la formation, aucun critère –qu'il soit objectif ou non– n'est repris dans la norme.

▲ 4. Mention des formations agréées sur le site internet de l'IPCF

Sous le point 4 du document soumis pour avis, il est précisé que « *les séminaires des dispensateurs de formation agréés (...) sont publiés sur le site internet www.ipcf.be (sous la rubrique « Séminaires »)* ».

Le Conseil supérieur s'interroge sur la question de savoir si la publication d'une formation sur le site internet de l'IPCF constitue (ou non) une condition nécessaire à l'agrément de la formation. Dans la mesure où le texte soumis pour avis ne donne pas toute la clarté voulue en la matière, il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, d'adapter les dispositions pour assurer la sécurité juridique voulue en la matière.

AVIS DU 1^{ER} DÉCEMBRE 2006

portant sur le projet d'adaptation de normes de révision de l'IRE relatif aux informations contenues dans le rapport de gestion

Le Conseil supérieur des Professions économiques a reçu la demande d'avis du 1^{er} septembre 2006 du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à propos:

- de la proposition de normes générales de révision;
- de la proposition de normes de révision relatives au « contrôle du rapport de gestion »;
- de la proposition de normes de révision relatives aux « déclarations de la direction ».

D'une manière générale, il ressort de cet examen que le Conseil supérieur peut marquer son accord avec les trois textes normatifs soumis pour avis.

Le Conseil supérieur tient toutefois à relever un élément relatif au contenu du rapport de révision. En effet, dans le texte actuel des normes générales de révision, l'expression « inexactitudes significatives » est utilisée. Dans le projet soumis pour avis, cette expression a été remplacée par l'expression « anomalies significatives ».

De l'avis du Conseil supérieur, l'expression « anomalies significatives » est moins explicite que l'expression « inexactitudes significatives » pour

traduire l'expression anglaise « *material misstatement* ».

Dans la mesure où les normes internationales d'audit traduisent (ISA 700.28) cette expression par « anomalies significatives », le Conseil supérieur ne s'oppose cependant pas à l'emploi de l'expression « anomalies significatives » dans le rapport de révision belge mais propose, à l'instar de ce que préconise la norme ISA 700 (sous le paragraphe 28 – sous le point a) de compléter le rapport de révision comme suit:

« (...) Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives, quelles résultent de fraudes ou d'erreurs. »

Par ailleurs, le Conseil supérieur attire l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adapter le paragraphe 3.3.2. des Normes générales de révision, à deux endroits, en remplaçant le mot « inexactitude » par le mot « anomalie » et ce afin d'assurer la cohérence des normes avec le libellé du rapport de révision.

AVIS DU 12 DÉCEMBRE 2006

ayant trait au projet de normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a transmis pour avis, le 13 septembre 2006, un projet de normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

Ce document avait déjà fait l'objet, dans une version antérieure, d'un avis¹ du Conseil supérieur émis en date du 25 janvier 2005.

Cet avis constitue dès lors le deuxième avis relatif à ce projet de normes.

▲ 1. Définition des entités d'intérêt public

Le paragraphe 2.2. du projet de normes soumis pour avis définit ce qu'il convient d'entendre par «entités d'intérêt public».

De l'avis du Conseil supérieur, le concept d'«entité d'intérêt public» doit être défini dans le Code des sociétés (dans le cadre de la transposition de l'article 41 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes).

Eu égard au fait que l'article 41 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 n'a pas encore été transposé en droit belge, le Conseil supérieur est conscient qu'il est difficile de renvoyer à ce concept. Il propose dès lors une solution pragmatique, à savoir définir le concept dans le projet de normes et prévoir par ailleurs expressément que si le Code des sociétés ou si

la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises devait définir plus largement le concept d'«entités d'intérêt public», c'est cette définition plus large qui prévaudrait.

▲ 2. Prestations effectuées dans les deux ans précédant une nomination en qualité de commissaire

Le paragraphe 3.2. du projet de normes soumis pour avis précise que si le risque d'atteinte à l'indépendance du commissaire est manifestement non significatif, le réviseur d'entreprises ayant effectué (lui-même ou par le biais d'une personne de son réseau) des prestations susceptibles de mettre en cause son indépendance peut accepter un mandat de commissaire pour autant qu'il adopte des mesures de sauvegarde permettant de réduire à un niveau acceptable le risque d'atteinte à son indépendance.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de compléter cette disposition en précisant que les risques identifiés ainsi que les mesures de sauvegarde qui ont été prises doivent être consignés dans le dossier de contrôle du commissaire s'il accepte la mission de manière à garder une trace des risques identifiés et des mesures de sauvegarde considérées, au moment de l'acceptation du mandat de commissaire, comme étant suffisantes.

¹ Avis du 25 janvier 2005 portant sur la recommandation de l'IRE relative à l'indépendance du commissaire et à la transposition de la Recommandation européenne du 16 mai 2002, Rapport annuel 2005, pp. 11-15.

▲ 3. Contrôle légal des comptes et fourniture de services additionnels

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait de transposer le paragraphe 2 de l'article 22 de la directive 2006/43/CE dans la norme soumise pour avis :

« 2. Les États membres veillent à ce qu'un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit n'effectue pas un contrôle légal des comptes, s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou de toute autre nature, directe ou indirecte, en ce compris la fourniture de services additionnels autres que d'audit, entre le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit ou le réseau et l'entité contrôlée, qui amènerait une tierce partie objective, raisonnable et informée à conclure que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise. Si l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est soumise à des risques tels que l'auto-révision, l'intérêt personnel, la représentation, la familiarité, la confiance ou l'intimidation, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit appliquer des mesures de sauvegarde visant à atténuer ces risques. Si l'importance des risques comparée aux mesures de sauvegarde appliquées est telle que son indépendance est compromise, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit n'effectue pas le contrôle légal des comptes.

Les États membres veillent, en outre, à ce que, lorsqu'il s'agit de contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public, et lorsque cela s'avère nécessaire pour sauvegarder l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ne puisse procéder à un audit s'il y a autorévision ou intérêt personnel. »

En effet, cette disposition étant le cœur des dispositions en matière d'indépendance, il convient de retrouver à tout le moins cette disposition dans les normes soumises pour avis.

La formulation de ce paragraphe devrait être adaptée pour tenir compte de la terminologie belge et pourrait être introduite sous un nouveau paragraphe 4 comme suit :

« 4. Contrôle légal des comptes et fourniture de services additionnels

Un reviseur d'entreprises ou un cabinet d'audit ne peut effectuer un contrôle légal des comptes, s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou de toute autre nature, directe ou indirecte, en ce compris la fourniture de services additionnels autres que d'audit, entre le reviseur d'entreprises, le cabinet d'audit ou le réseau et l'entité contrôlée, qui amènerait une tierce partie objective, raisonnable et informée à conclure que l'indépendance du reviseur d'entreprises ou du cabinet d'audit est compromise. Si l'indépendance du reviseur d'entreprises ou du cabinet d'audit est soumise à des risques tels que l'auto-révision, l'intérêt personnel, la représentation, la familiarité, la confiance ou l'intimidation, le reviseur d'entreprises ou le cabinet d'audit doit appliquer des mesures de sauvegarde visant à atténuer ces risques. Si l'importance des risques comparée aux mesures de sauvegarde appliquées est telle que son indépendance est compromise, le reviseur d'entreprises ou le cabinet d'audit ne peut pas effectuer le contrôle légal des comptes.

En outre, lorsqu'il s'agit de contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public, et dans la mesure où cela s'avère nécessaire pour sauvegarder l'indépendance du reviseur d'entreprises ou du cabinet d'audit, un reviseur d'entreprises ou un cabinet d'audit ne peut procéder à un audit s'il y a autorévision ou intérêt personnel. »

▲ 4. Honoraires subordonnés

Du paragraphe 4.1. du projet de normes soumis pour avis, il ressort que des honoraires subordonnés (« contingent fees ») seraient admis dans certaines circonstances.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de préciser clairement dans la norme en matière d'indépendance que, dans tous les cas, les honoraires subordonnés sont interdits lorsque les honoraires portent sur le contrôle légal des comptes.

En effet, l'article 25 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes précise que : « les États membres veillent

à ce que soient en place des règles appropriées assurant que les honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes:

- a) ne sont ni déterminés ni influencés par la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée;
- b) **ne revêtent aucun caractère conditionnel.** »

En ce qui concerne les autres missions, le Conseil supérieur tient à distinguer deux cas de figure :

- *Lorsque les missions sont effectuées par le commissaire ou par une autre personne de son cabinet de révision ou encore par une personne relevant de toute autre entité au sein du réseau dont relève le commissaire dans une entreprise dans laquelle le commissaire est chargé du contrôle légal des comptes ou dans une des entreprises liées à celle-ci :* dans ce cas de figure, il n'est pas possible, de l'avis du Conseil supérieur, de permettre la prestation de missions contre des honoraires subordonnés, quelles que soient les mesures de sauvegarde mises en place. Cet avis découle de la lecture du paragraphe 8.1. de la recommandation du 16 mai 2002 relative aux principes fondamentaux en matière d'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne (point 2.b) (JOUE, L 191 du 19 juillet 2002, p. 32).
- *Lorsque les missions sont effectuées dans une entité dans laquelle le contrôle légal des comptes n'est pas effectué par un contrôleur légal des comptes relevant du même réseau :* dans ce cas de figure, on peut envisager qu'un contrat contenant des honoraires subordonnés soit conclu entre les parties. Le Conseil supérieur tient cependant à préciser que les risques pour l'indépendance doivent être évalués et que des mesures de sauvegarde appropriées doivent être mises en place de manière à ramener le risque à un niveau acceptable. Il importe, par ailleurs, que les risques pour l'indépendance ainsi que les mesures de sauvegarde prises soient consignées dans le dossier du professionnel de manière à ce que celui-ci contienne des traces de l'évaluation faite au moment de l'acceptation du mandat. La lettre de mission devra également, de l'avis du Conseil supérieur, faire état du fait que les hono-

raires sont subordonnés et que des mesures de sauvegarde adéquates ont été prises pour ramener le risque à un niveau acceptable.

▲ 5. Rotation interne

Le paragraphe 5.2. du projet de normes soumis pour avis prévoit une « rotation interne » au minimum tous les sept ans en cas de mandat de commissaire auprès d'une entité d'intérêt public.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de s'interroger sur les changements qui peuvent être induits par cette disposition en matière de renouvellement des mandats de commissaire. En effet, il convient d'examiner la problématique du remplacement de l'associé principal au vu de l'intervention du conseil d'entreprise dans la procédure de nomination.

▲ 5.1. Cadre légal

Conformément aux dispositions contenues dans l'alinéa 1^{er} de l'article 130 du Code des sociétés, « les commissaires sont nommés parmi les membres, personnes physiques ou morales, de l'Institut des réviseurs d'entreprises, par l'assemblée générale. »²

Dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise, « les commissaires de la société (...) sont nommés sur présentation du conseil d'entreprise délibérant à l'initiative et sur proposition de l'organe de gestion et statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs. (article 156, alinéa 1^{er} du Code des sociétés). Il en est de même pour le renouvellement de leur mandat. (article 156, alinéa 2 du Code des sociétés).

² Toute décision de nomination ou de renouvellement du mandat d'un commissaire prise sans respecter l'alinéa 1^{er} est nulle. La nullité est prononcée par le président du tribunal de commerce du siège social de la société siègeant comme en référé. (article 130, alinéa 2 du Code des sociétés)

L'alinéa 1^{er} de l'article 132 du Code des sociétés³ précise que « *chaque fois qu'une mission de révision est confiée à une société civile visée par l'article 33, § 1^{er}, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour compte de la société. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente. Celle-ci ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur.* »

En outre, il est précisé dans l'alinéa 2 de l'article 132 du Code des sociétés que « *la désignation et la cessation des fonctions du représentant permanent sont soumises aux mêmes règles de publicité que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre.* »

▲ 5.2. Positionnement du problème soulevé

La question se pose de savoir quelle est la procédure qui doit être suivie en cas de remplacement d'un représentant permanent :

- Faut-il purement et simplement en aviser le conseil d'entreprise ou
- Faut-il procéder à la procédure complète de nomination et partant demander l'avis préalable du conseil d'entreprise ?

▲ 5.3. Sources doctrinales

Avant la coordination du Code des sociétés de 1999, les dispositions contenues dans l'article 132 du Code des sociétés figuraient sous l'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette dispo-

³ Les dispositions contenues dans l'article 132 du Code des sociétés figuraient, avant la codification du droit des sociétés de 1999, dans l'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette disposition avait été introduite en droit belge par l'article 67 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises.

sition avait été introduite en droit belge par le biais de l'article 67 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 février 1985).

Aucune réponse n'est donnée à cette question à la lecture des différents documents parlementaires précédant l'adoption de la loi du 21 février 1985.

On peut par contre se référer à la doctrine qui a été élaborée, d'une part, par le Conseil supérieur des Professions économiques⁴, et d'autre part, par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises⁵ en la matière :

► Conseil supérieur des Professions économiques

De la recommandation du 25 novembre 1988 concernant la procédure de présentation devant le conseil d'entreprise d'une société de réviseurs, il ressort que :

- « *Puisque la loi ne prévoit pas de délai pour la désignation d'un représentant permanent, il va de soi que la présentation du représentant permanent d'une société de réviseurs devant le conseil d'entreprise doit se faire au même moment que la présentation de la société de réviseurs proposée comme candidat revieur par le chef d'entreprise. Il en découle que la société de réviseurs qui est candidat en tant que personne morale à un mandat de réviseur d'entreprises, doit désigner une personne physique comme représentant permanent avant la présentation de la société au conseil d'entreprise.* »
- Les dispositions contenues dans le titre II du livre III de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (articles 184 à 191) « *sont applicables tant aux personnes physiques que morales, à l'exception de l'obligation pour les personnes*

⁴ Recommandation du 25 novembre 1988 concernant la procédure de présentation devant le conseil d'entreprise d'une société de réviseur, CSR 88.009 (D), rapport annuel 1987-1988, pp.91-92.

⁵ Vademecum 2005 de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, Tome 1 : doctrine, p.87.

physiques de présenter un curriculum vitae. La présentation du réviseur en tant que personne morale (société de réviseurs) peut être faite soit par le représentant permanent soit par une autre personne physique, mandataire de la société de réviseurs.

Pour les personnes morales l'obligation de présenter un curriculum vitae est remplacée par celle de donner une présentation objective des activités et du fonctionnement de la société de réviseurs. Lorsqu'une personne morale est désignée comme commissaire-réviseur il y aura par conséquent toujours une double obligation de présentation : la présentation de la société en tant que telle et la présentation de son représentant permanent.»

► Institut des Réviseurs d'Entreprises

«Conformément à l'article 132 du Code des sociétés, la désignation et la cessation des fonctions de représentant permanent doivent être publiées aux Annexes du Moniteur belge comme s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre.

Lorsque la société de révision est désignée aux fonctions de commissaires, elle doit désigner un représentant permanent. L'assemblée générale de la société contrôlée peut exiger qu'une personne déterminée soit choisie : dans ce cas, le mandat en intuitu personae dans le chef de la personne physique.

A défaut, un représentant est librement choisi par la société de révision et en cas de changement de représentant permanent avant l'expiration du mandat, il ne sera pas nécessaire de réunir une assemblée générale de la société contrôlée. Le changement interviendra par la seule volonté de la société de révision. Toutefois, il sera nécessaire de publier le nom du nouveau représentant permanent aux Annexes du Moniteur belge (art. 132, al. 2 C. Soc)».

Dans une de ses publications, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a encore donné une interprétation complémentaire aux dispositions

contenues dans l'article 132 du Code des sociétés⁶ :

- *«la désignation du représentant permanent ne doit pas nécessairement figurer dans le procès-verbal de nomination par l'assemblée générale de la société contrôlée;*
- *le remplacement du représentant permanent relève de la compétence autonome de la société de révision;*
- *la société de révision ne peut pas révoquer son représentant sans désigner simultanément un successeur. Par dérogation à ce principe, l'assemblée générale qui confie la mission de commissaire à une société de révision peut explicitement décider qu'elle ne procède à cette nomination qu'en considération de la désignation intuitu personae de telle personne physique comme représentant permanent. Celui-ci ne pourra alors être remplacé que par décision de l'assemblée générale, le cas échéant, après accord du conseil d'entreprise.»*

Aucune autre source doctrinale pertinente donnant une réponse au problème soulevé n'a été identifiée.

► En conclusion

La procédure à appliquer en cas de remplacement d'un représentant permanent au cours d'un mandat est interprétée de manière différente :

Selon une recommandation de 1988 du Conseil supérieur des Professions économiques, pour les personnes morales l'obligation de présenter un curriculum vitae est remplacée par celle de donner une présentation objective des activités et du fonctionnement de la société de réviseurs. Lorsqu'une personne morale est désignée comme commissaire, il y aura par conséquent toujours une double obligation de présentation : la présentation de la société en tant que telle et la présentation de son représentant permanent.

Il semble en découler que toute mission confiée à un représentant permanent est considérée comme étant *intuitu personae*.

⁶ Etudes IRE, *La société et son commissaire – cas pratiques*, 2004, p.36.

Du point de vue de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, la procédure semble dépendre du mode de désignation initiale dudit représentant :

- Si aucune importance n'a été accordée au nom du représentant permanent au moment de la désignation du commissaire (personne morale), le remplacement du représentant permanent relève de la compétence autonome de la société de révision. Il est dès lors probable que le conseil d'entreprise ne soit informé d'un tel remplacement qu'a posteriori.
- Si une importance a été accordée au nom du représentant permanent au moment de la désignation du commissaire (personne morale), il conviendra de considérer le mandat du représentant comme étant *intuitu personae*. Dans ce cas, le remplacement du représentant permanent ne pourra se faire qu'à condition que la procédure complète soit suivie et partant que le conseil d'entreprise soit consulté a priori.

Le fait qu'une importance a (ou non) été accordée au nom du représentant permanent au moment de la désignation du commissaire (personne morale) dépendra en règle générale du fait que la désignation du représentant permanent (personne physique) figure (ou non) dans le procès-verbal de nomination par l'assemblée générale de la société contrôlée.

▲ 5.4. *Éléments induits par la rotation « interne » obligatoire*

L'article 42 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes prévoit une mesure en matière de rotation « interne » du contrôleur légal des comptes dans les entités d'intérêt public :

« 2. Les États membres veillent à ce que l'associé/les associés principal/principaux chargé(s) d'effectuer un contrôle légal des comptes soi(en)t remplacé(s) dans sa/leur mission de contrôle légal des comptes au plus tard sept ans à partir de la date de sa/leur nomination et ne soi(en)t autorisé(s) à participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période d'au moins deux ans. »

Dans la mesure où la durée du mandat du contrôleur légal des comptes est fixée à trois ans (en vertu de l'article 135, alinéa 1^{er} du Code des sociétés), il conviendra de prendre différents éléments en considération lors de la transposition en droit belge de l'article 42 de la directive relative au contrôle légal des comptes :

- Pour éviter au maximum des rotations en cours de mandat, il peut être décidé d'être plus restrictif en droit belge en imposant :
 - une rotation « interne » (au plus tard) tous les six ans (au lieu de sept) et
 - une période de « cooling-off » de trois ans (au lieu de deux).
- A défaut (voire dans tous les cas de figure), il conviendra de clarifier la problématique en matière de remplacement d'un représentant permanent en cours de mandat.

▲ 5.5. *En conclusion*

Le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait d'assurer au maximum une application cohérente des dispositions légales relatives à l'intervention du conseil d'entreprise dans la nomination des commissaires.

A cet effet, le Conseil supérieur préconise, d'une part, de privilégier le maintien de mandats complets et partant propose de privilégier la rotation au moment d'un renouvellement de mandat.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur estime souhaitable de ramener le délai maximal pour la rotation interne de 7 ans repris dans la directive européenne à 6 ans.

En outre, le Conseil supérieur préconise une entrée en vigueur progressive de la disposition au fur et à mesure que les mandats de commissaires dans les entités d'intérêt public arrivent à échéance.

Ceci devrait permettre d'assurer la cohérence voulue entre le renouvellement du mandat et celui du représentant permanent.

Enfin, les membres du Conseil supérieur sont particulièrement sensibles à ce que les repré-

sentants au sein du conseil d'entreprise puissent bénéficier d'une stabilité maximale en ce qui concerne le représentant permanent du cabinet de révision chargé du contrôle légal des comptes, sans préjudice du respect de la disposition contenue dans la directive 2006/43/CE en matière de rotation interne.

▲ 6. Dispositions transitoires

Le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait de prévoir une période transitoire relative à l'introduction de la « rotation interne » de manière à permettre à la profession révisoriale et aux entreprises de réaliser la mutation nécessaire.

AVIS DU 12 FÉVRIER 2007

ayant trait à la note technique de l'IRE relative aux obligations du réviseur d'entreprises en matière de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme

Le 12 décembre 2006, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a transmis au Conseil supérieur des Professions économiques un projet de note technique relative aux obligations du réviseur d'entreprises en matière de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

D'une manière générale, le Conseil supérieur accueille favorablement l'initiative prise par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises visant à consigner dans une note technique différentes prescriptions relatives au rôle du réviseur d'entreprises dans la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

Le Conseil supérieur souhaite néanmoins formuler un certain nombre de remarques relatives au projet de texte soumis pour avis.

¹ Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, M.B. 11 mai 1999.

▲ 1. Nécessité d'une concertation avec la CTIF

La note technique soumise pour avis ne semble pas avoir fait l'objet, à ce jour, d'une concertation avec les services de la Cellule de traitement des informations financières (CTIF).

De l'avis du Conseil supérieur, il importe qu'une concertation soit organisée avec la CTIF avant, par exemple, de définir ce qu'il y a lieu d'entendre par «blanchiment» et par «financement du terrorisme».

En effet, de telles définitions existent déjà dans la circulaire de la CBFA² du 12 juillet 2005 et diffèrent de celles retenues dans la note technique soumise par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

De l'avis du Conseil supérieur, la note technique ne peut présenter de caractère définitif aussi longtemps que le texte n'a pas été transmis à la CTIF pour concertation.

▲ 2. Renvoi incomplet à un texte de l'IFAC

Dans le paragraphe 3 de la note technique il est fait allusion à un texte de l'IFAC, intitulé «*Possible indications of money laundering*».

² Version coordonnée en date du 12 juillet 2005 de la circulaire de la Commission bancaire, financière et des assurances relative aux devoirs de diligence au sujet de la clientèle et à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme (*document disponible sur le site internet de la CBFA*).

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de préciser³ quel est le statut de ce document de l'IFAC dans la mesure où il est mentionné dans la note technique que l'on pourra utilement se référer au document.

▲ 3. Lien avec deux recommandations de révision

Les principes généraux relatifs aux règles applicables aux réviseurs d'entreprises en matière de prévention de blanchiment de capitaux sont consignés dans la section 6.2. de la recommandation de révision «fraudes et actes illégaux» du 5 juin 1998. Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de référer au contenu de cette section dans la note technique soumise pour avis. Ceci devrait permettre de faire le lien entre l'existant et les nouvelles mesures consignées dans la note technique.

Dans le paragraphe 7.1.1. de la note technique, il est renvoyé à la recommandation de révision «acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises» du 4 février 1985. Dans la mesure où cette recommandation a été adoptée avant l'entrée en vigueur des dispositions en matière de prévention de blanchiment de capitaux, il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, d'adapter cette recommandation de manière à y intégrer différents paragraphes applicables à la prévention de blanchiment de capitaux, tant dans la section 3 que dans la section 4 de ladite recommandation.

▲ 4. Description du processus de blanchiment

Dans le cadre du paragraphe 4 de la note technique, il est procédé à une décomposition du processus de blanchiment en trois phases.

De l'avis du Conseil supérieur, il serait préférable d'employer dans la version française de la note technique les mêmes expressions que celles uti-

³ En outre, il conviendrait de préciser plus amplement sous quelle rubrique du site de l'IFAC ce document figure. D'une recherche générale, sur la base de mots clé, cette publication n'a, en effet, pas été retrouvée sur le site internet de l'IFAC.

lisées par le GAFI⁴ en la matière, à savoir :

- la phase de placement (et non d'injection) ;
- la phase d'empilement (et non d'empilage) ;
- la phase d'intégration.

▲ 5. Identification des clients

Sous le paragraphe 7.1.1. de la note technique soumise pour avis, il est précisé que «le réviseur d'entreprises veillera dans tous les cas à obtenir au minimum copie de la carte d'identité ou du passeport des ressortissants issus de régions sensibles».

En outre, il est précisé, d'une part, que «la notion de «région sensible» relève de l'appréciation du réviseur d'entreprises» et, d'autre part, que «le réviseur d'entreprises ne se limitera dès lors pas nécessairement à la liste des pays non coopératifs identifiés par le GAFI».

Dans la mesure où la liste des pays non coopératifs identifiés par le GAFI ne comporte plus aucun pays⁵, cette dernière disposition semble très restrictive. Il est dès lors proposé soit de supprimer la phrase, soit de revoir la formulation de cette phrase comme suit : «le réviseur d'entreprises ne se limitera dès lors ~~pas nécessairement~~ en aucune manière à la liste des pays non coopératifs identifiés par le GAFI».

▲ 6. Lettre d'affirmation

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait d'être plus contraignant à propos de l'obligation de demander une déclaration complémentaire de la direction, confirmant le respect de la législation sur le blanchiment des capitaux.

A cet effet, il conviendrait de remplacer «il est recommandé de demander une déclaration complémentaire de la direction» sous le paragraphe 7.4. (1^{er} alinéa) par «il convient de demander une déclaration complémentaire de la direction».

⁴ Voir à ce propos, sur le site internet du GAFI (<http://www.fatf-gafi.org>), les FAQ relatives au blanchiment de capitaux.

⁵ En effet, le Nigeria et le Myanmar ont été supprimés de la liste dans le courant de l'année 2006.

▲ 7. Organisation du cabinet de révision

Il importe, de l'avis des membres du Conseil supérieur, qu'un ou plusieurs responsables ayant pour fonction de veiller à la bonne exécution des règles et recommandations, à la coordination des révélations de simples soupçons de blanchiment et de soupçons de financement du terrorisme, ainsi qu'à la communication avec les autorités soient désignés au sein de chaque cabinet de révision.

Il convient dès lors, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de revoir le libellé du paragraphe 7.5. du projet de note technique (quatrième alinéa) comme suit: «Au sein de chaque cabinet de révision, un ou plusieurs responsables ~~peuvent~~ sont dès lors être désignés (...)».

▲ 8. Mises à jour de quelques informations contenues dans la note technique

Le Conseil supérieur constate que différentes informations contenues dans la note technique ne sont plus (totalement) à jour:

- 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 a été modifiée à trois reprises depuis le 12 janvier 2004:
 - arrêté royal du 21 septembre 2004 (*Moniteur belge*, 6 octobre 2004);
 - arrêté royal du 15 décembre 2005 (*Moniteur belge*, 25 janvier 2006);
 - arrêté royal du 1^{er} mai 2006 (*Moniteur belge*, 10 mai 2006).

Le paragraphe 1.1. et le paragraphe 7.6. de la note technique devront être adaptés en ce sens.

- L'adresse du site internet de la Commission européenne a été remplacée en 2006. Il convient dès lors de remplacer l'expression <http://europa.eu.int> par l'expression <http://ec.europa.eu>, tant sous le point 7.1.2. que sous le point 7.2.

- Depuis le 1^{er} septembre 2006, un système de déclaration en ligne auprès de la CTIF est opérationnel.

Le paragraphe 7.7. de la note technique devra être complété en ce sens.

▲ 9. Remarques de nature formelle

Dans le paragraphe 7.1.1. de la note technique (sous le point a) – dernier alinéa), il convient de revoir la formulation française de la phrase comme suit: «le reviseur d'entreprises ne peut déléguer à ~~toute~~ aucune autre personne physique ou morale la responsabilité de l'identification du client ou de l'ayant droit économique.»

Dans le paragraphe 7.1.1. de la note technique (sous le point b), il convient de revoir la formulation française de la phrase comme suit: «la procédure d'identification des clients a lieu ~~quelque soit~~ quel que soit l'importance ou la durée de la mission, le montant des honoraires ou le nombre de prestations».

Dans le paragraphe 7.1.1. de la note technique (sous le point d), il convient de revoir la formulation française de la phrase comme suit: «(...) et puis d'identifier la personne physique agissant pour cette personne morale/mandataire, de nouveau selon les règles a., b. et c. reprises ci-dessus».

Dans le paragraphe 7.1.2. de la note technique (sous le point a) – sixième alinéa), il convient de revoir la formulation française du point suivant: «(...) liste des ayants droits économiques physiques ultimes disposant de plus de 25% des actions».

Dans le paragraphe 7.1.2. de la note technique (sous le point b) – troisième alinéa), il convient de revoir la formulation française du point suivant: «(...) telle qu'une lettre d'affirmation du client (*representation letter*) avec une identification des ayants droits économiques».

Dans le paragraphe 7.2. de la note technique (sous le point c), il convient de revoir la formulation française de la phrase comme suit: «le reviseur d'entreprises ne peut déléguer à ~~toute~~

aucune autre personne physique ou morale la responsabilité ultime du suivi des opérations et des activités du client».

Dans le paragraphe 7.4. de la note technique, il convient de revoir la formulation française de la dernière phrase comme suit: «il n’y a pas eu des implications ou soupçons d’implications dans les délits sous-jacents à la loi anti-blanchiment, tels que l’abus de biens sociaux, l’escroquerie, la fraude fiscale grave et organisée, la fraude au préjudice des intérêts financiers des Communautés européennes et la corruption».

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*** (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LE PARLEMENT EUROPÉEN ET LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 44, paragraphe 2, point g),

vu la proposition de la Commission,

vu l'avis du Comité économique et social européen¹, statuant conformément à la procédure visée à l'article 251 du traité²,

considérant ce qui suit:

(1) À l'heure actuelle, la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certains types de sociétés³, la septième directive 83/349/CEE du Conseil du 13 juin 1983 concernant les comptes consolidés⁴, la directive 86/635/CEE du Conseil du 8 décembre 1986 sur les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers⁵, ainsi que la directive

91/674/CEE du Conseil du 19 décembre 1991 relative aux comptes annuels et comptes consolidés des entreprises d'assurance⁶ exigent toutes que les comptes annuels ou consolidés soient contrôlés par une ou plusieurs personnes habilitées à effectuer de tels contrôles.

(2) Les conditions de l'agrément des personnes chargées d'effectuer ce contrôle légal des comptes ont été fixées par la huitième directive 84/253/CEE du Conseil du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables⁷.

(3) L'absence d'approche harmonisée de la question du contrôle légal des comptes dans la Communauté était la raison pour laquelle la Commission, dans sa communication de 1998 intitulée «Le contrôle légal des comptes dans la Communauté européenne: la marche à suivre»⁸, a proposé la création d'un comité de l'audit qui pourrait élaborer de nouvelles actions en étroite collaboration avec la profession comptable et les États membres.

(4) S'appuyant sur les travaux dudit comité, la Commission a publié, le 15 novembre 2000, une recommandation relative aux «exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne»⁹ et, le 16 mai 2002, une recommandation sur l'«indépendance du contrô-

* Directive publiée dans le *JOUE* L 157 du 9 juin 2006 (pp. 87-107), telle que révisée par la directive 2008/30/CE du 11 mars 2008, publiée dans le *JOUE* L 81 du 22 mars 2008 (pp. 53-56).

¹ *JO* C 157 du 28.6.2005, p. 115.

² Avis du Parlement européen du 28 septembre 2005 (non encore paru au Journal officiel) et décision du Conseil du 25 avril 2006.

³ *JO* L 222 du 14.8.1978, p. 11. Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil (*JO* L 178 du 17.7.2003, p. 16).

⁴ *JO* L 193 du 18.7.1983, p. 1. Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE.

⁵ *JO* L 372 du 31.12.1986, p. 1. Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE.

⁶ *JO* L 374 du 31.12.1991, p. 7. Directive modifiée par la directive 2003/51/CE.

⁷ *JO* L 126 du 12.5.1984, p. 20.

⁸ *JO* C 143 du 8.5.1998, p. 12.

⁹ *JO* L 91 du 31.3.2001, p. 91.

leur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux»¹⁰.

(5) La présente directive vise à une harmonisation élevée — mais pas totale — des exigences en matière de contrôle légal des comptes. Un État membre qui exige le contrôle légal des comptes peut imposer des normes plus rigoureuses, sauf disposition contraire de la présente directive.

(6) Les qualifications en matière d'audit acquises par les contrôleurs légaux des comptes sur la base de la présente directive devraient être jugées équivalentes. Les États membres ne devraient donc plus pouvoir exiger qu'une majorité des droits de vote, au sein d'un cabinet, soit détenue par des contrôleurs légaux des comptes agréés localement, ou bien qu'une majorité des membres de l'organe d'administration ou de direction du cabinet aient été agréés localement.

(7) Le contrôle légal des comptes requiert une connaissance adéquate de matières telles que le droit des sociétés, le droit fiscal et le droit social. Cette connaissance devrait être testée avant qu'un contrôleur légal des comptes d'un autre État membre puisse être agréé.

(8) Afin de protéger les tiers, tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit agréés devraient être inscrits dans un registre accessible au public contenant les informations essentielles relatives aux contrôleurs légaux et aux cabinets d'audit.

(9) Les contrôleurs légaux des comptes devraient être tenus de respecter les normes d'éthique les plus élevées. Ils devraient par conséquent se soumettre à une déontologie, couvrant, au minimum, leur fonction d'intérêt public, leur intégrité et leur objectivité, leur compétence professionnelle et leur diligence. La fonction d'intérêt public des contrôleurs légaux des comptes signifie qu'un grand nombre de personnes et d'organisations sont tributaires de la qualité du travail du contrôleur légal des comptes. La bonne qualité des contrôles contribue au bon fonctionnement des marchés en améliorant l'intégrité et l'efficacité des états financiers.

La Commission peut adopter, à titre de normes minimales, des mesures d'exécution en ce qui concerne la déontologie. Ce faisant, la Commission peut prendre en considération les principes figurant dans le code d'éthique de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC).

(10) Il importe que les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit respectent la vie privée de leurs clients. Ils devraient par conséquent être liés par des règles rigoureuses de confidentialité et de secret professionnel, sans que celles-ci puissent faire obstacle pour autant à la mise en oeuvre appropriée de la présente directive. Ces règles de confidentialité devraient s'appliquer également à tout contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit ayant cessé de participer à une mission de contrôle spécifique.

(11) Les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit devraient être indépendants lorsqu'ils réalisent les contrôles légaux des comptes. Ils peuvent informer l'entité contrôlée de questions découlant de l'audit mais devraient s'abstenir d'intervenir dans les processus de décision interne de l'entité contrôlée. S'ils se trouvent dans une situation où l'importance des risques d'atteinte à leur indépendance est trop élevée, même après application des mesures de sauvegarde visant à atténuer ces risques, ils devraient démissionner de la mission d'audit ou ne pas l'accepter. La constatation de l'existence d'une relation qui compromet l'indépendance du contrôleur légal des comptes peut varier selon que cette relation existe entre le contrôleur légal des comptes et l'entité contrôlée ou entre le réseau et l'entité contrôlée. Lorsqu'une coopérative au sens de l'article 2, point 14, ou une entité similaire visée à l'article 45 de la directive 86/635/CEE est tenue ou autorisée, en vertu des dispositions nationales, à adhérer à une entité d'audit sans but lucratif, une tierce partie objective, raisonnable et informée ne conclurait pas que la relation d'affiliation compromet l'indépendance du contrôleur légal des comptes, pour autant que, lorsqu'une telle entité procède à l'audit de l'un de ses membres, les principes d'indépendance s'appliquent aux contrôleurs légaux des comptes effectuant l'audit et aux personnes qui peuvent être en mesure d'influer sur le contrôle légal des comptes. Des éléments compromettant l'indépendance d'un contrôleur

¹⁰ JO L 191 du 19.7.2002, p. 22.

légal des comptes ou d'un cabinet d'audit sont, par exemple, un intérêt financier direct ou indirect dans l'entité contrôlée ou la fourniture de services complémentaires autres que d'audit. Par ailleurs, le niveau des honoraires perçus de l'entité contrôlée et/ou la structure des honoraires peuvent porter atteinte à l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit. Les mesures de sauvegarde à appliquer pour atténuer ou éliminer ces risques comprennent les interdictions, les restrictions, d'autres politiques et procédures ainsi que les exigences en matière de publicité. Les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit devraient refuser de fournir tout service supplémentaire autre que d'audit qui compromet leur indépendance. La Commission peut, à titre de normes minimales, adopter des mesures d'exécution relatives à l'indépendance. Ce faisant, la Commission pourrait tenir compte des principes énoncés dans sa recommandation précitée du 16 mai 2002. Afin d'établir l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes, il y a lieu de clarifier la notion de «réseau» au sein duquel les contrôleurs légaux des comptes opèrent. À cet égard, des circonstances diverses doivent être prises en compte, par exemple le fait qu'une structure puisse être définie comme étant un réseau parce qu'elle vise un partage de résultats ou de coûts. Les éléments permettant d'établir que l'on se trouve en présence d'un réseau devraient être évalués à la lumière de tous les éléments objectifs disponibles, comme l'existence de clients habituels communs.

(12) En cas d'autorévision ou d'intérêt personnel, il conviendrait, le cas échéant, pour garantir l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, que l'État membre et non le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit décide si le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit devrait démissionner de la mission d'audit ou la refuser. Toutefois, cela ne devrait pas mener à ce que les États membres soient, d'une manière générale, tenus d'empêcher les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit de fournir des services autres que d'audit à leur clientèle. Pour déterminer s'il y a lieu qu'un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit n'effectue pas d'audit en cas d'autorévision ou d'intérêt personnel, à l'effet de garantir l'indépendance du contrôleur légal

des comptes ou du cabinet d'audit, les facteurs à prendre en considération devraient inclure la question de savoir si oui ou non l'entité d'intérêt public contrôlée a émis des valeurs négociables sur un marché réglementé au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14), de la directive 2004/39/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 avril 2004 concernant les marchés d'instruments financiers¹¹.

(13) Il importe d'assurer une qualité constante et élevée pour tous les contrôles légaux des comptes requis par le droit communautaire. Ces contrôles devraient donc tous prendre pour base les normes d'audit internationales. Des mesures mettant en œuvre ces normes dans la Communauté devraient être adoptées conformément à la décision 1999/468/CE du Conseil du 28 juin 1999, fixant les modalités de l'exercice des compétences d'exécution conférées à la Commission¹². Un comité ou un groupe technique devrait assister la Commission dans l'évaluation de la qualité technique de toutes les normes d'audit internationales et devrait également associer le système d'organismes de supervision publique des États membres. Afin d'assurer une harmonisation maximale, les États membres ne devraient être autorisés à imposer des procédures ou des exigences nationales de contrôle supplémentaires que si celles-ci découlent de contraintes légales nationales spécifiques liées à l'objet du contrôle légal des comptes annuels ou des comptes consolidés, c'est-à-dire si ces exigences ne sont pas couvertes par les normes internationales d'audit adoptées. Les États membres pourraient maintenir ces procédures supplémentaires jusqu'à ce que les procédures ou les exigences soient couvertes par les normes internationales d'audit adoptées ultérieurement. Si, toutefois, ces normes internationales d'audit adoptées prévoyaient des procédures dont l'application donnerait lieu à un conflit juridique spécifique avec la législation nationale en raison de normes nationales spécifiques relatives à l'objet du contrôle légal des comptes, les États membres pourraient retirer les dispositions contraires des normes internationales d'audit aussi longtemps que ces conflits existent, à condition que les mesures visées à l'article 26,

¹¹ JO L 145 du 30.4.2004, p. 1.

¹² JO L 184 du 17.7.1999, p. 23.

paragraphe 3, soient appliquées. Toute exigence supplémentaire ou toute dérogation des États membres devrait contribuer à un degré élevé de crédibilité aux comptes annuels des entreprises et contribuer à l'intérêt général. Cela signifie que les États membres peuvent, par exemple, exiger un rapport de contrôle supplémentaire à l'intention de l'organisme de contrôle ou fixer d'autres exigences en matière de rapports ou de contrôles, sur la base des dispositions nationales relatives au gouvernement d'entreprise.

(14) Pour que la Commission puisse adopter une norme d'audit internationale à appliquer dans la Communauté, il faut que celle-ci soit généralement acceptée au plan international et qu'elle ait été mise au point avec l'entière participation de toutes les parties intéressées selon une procédure ouverte et transparente, qu'elle confère une crédibilité accrue aux comptes annuels et consolidés et qu'elle serve l'intérêt général européen. La nécessité d'adopter une déclaration de pratique d'audit internationale parmi les normes est évaluée conformément à la décision 1999/468/CE, cas par cas. La Commission devrait veiller à ce que, avant l'ouverture de la procédure d'adoption, il soit procédé à une analyse afin de vérifier si les exigences précitées sont remplies, et à faire rapport aux membres du comité établi en vertu de la présente directive quant au résultat de cette analyse.

(15) Dans le cas des comptes consolidés, il importe que soient clairement réparties les responsabilités entre les contrôleurs légaux des comptes qui procèdent à l'audit des éléments du groupe. À cette fin, le contrôleur du groupe devrait assumer l'entière responsabilité du rapport d'audit.

(16) Afin de rendre plus comparables les situations d'entreprises appliquant les mêmes normes comptables et de renforcer la confiance du public dans la fonction d'audit, la Commission peut adopter un rapport commun pour le contrôle légal des comptes annuels ou consolidés établis sur la base des normes comptables internationales approuvées, à moins qu'une norme appropriée relative à un tel rapport n'ait été adoptée au niveau communautaire.

(17) Des inspections régulières sont un bon moyen d'assurer au contrôle légal des comptes une qualité constamment élevée. Il convient donc de soumettre les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit à un système d'assurance qualité qui soit organisé de façon à être indépendant des entités contrôlées. En vue de l'application de l'article 29 sur les systèmes d'assurance qualité, les États membres peuvent décider que, si les contrôleurs individuels ont une politique commune en matière d'assurance qualité, il ne soit tenu compte que des exigences visant les cabinets d'audit. Les États membres peuvent organiser le système d'assurance qualité de manière à ce que chaque contrôleur individuel doive être soumis à un examen de l'assurance qualité au moins tous les six ans. À cet égard, le financement du système d'assurance qualité devrait être exempt de toute influence indue. La Commission devrait être habilitée à adopter des mesures d'exécution relatives aux problèmes touchant à l'organisation des systèmes d'assurance qualité ainsi qu'au financement de ceux-ci lorsque la confiance du public à l'égard desdits systèmes est sérieusement compromise. Les systèmes de supervision publique des États membres devraient être encouragés à définir une approche coordonnée des examens de l'assurance qualité afin d'éviter l'imposition de charges superflues pour les parties concernées.

(18) Des enquêtes et des sanctions appropriées contribuent à prévenir et à corriger les fautes dans l'exercice d'un contrôle légal des comptes.

(19) Les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit sont tenus de remplir leur mission avec tout le soin requis et devraient donc être responsables des préjudices financiers causés par des fautes et des négligences par eux commises. Toutefois, le fait d'être ou non soumis à une responsabilité financière illimitée peut influencer sur la capacité des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit à contracter une assurance de responsabilité professionnelle. Pour sa part, la Commission a l'intention d'examiner ces questions en tenant compte du fait que les régimes de responsabilité des États membres peuvent considérablement varier.

(20) Les États membres devraient mettre en place un système efficace de supervision publique de l'activité des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, selon le principe du contrôle par l'État membre d'origine. Les dispositions réglementaires régissant cette supervision publique devraient permettre une coopération efficace, au niveau communautaire, concernant les activités de supervision des États membres. Le système de supervision publique devrait être dirigé par des non-praticiens maîtrisant les matières touchant au contrôle légal des comptes. Ces non-praticiens peuvent être des spécialistes qui n'ont jamais eu de lien avec la profession de l'audit ou d'anciens praticiens qui ont quitté cette profession. Les États membres peuvent toutefois permettre qu'une minorité de praticiens participe à la direction du système de supervision publique. Les autorités nationales compétentes devraient coopérer chaque fois que nécessaire pour s'acquitter de leur mission de supervision des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit agréés par elles. Une telle coopération peut contribuer de manière importante à assurer une qualité constante et élevée au contrôle légal des comptes dans la Communauté. Étant donné qu'il est nécessaire d'assurer une coopération et une coordination effectives au niveau européen entre les autorités compétentes désignées par les États membres, la désignation d'une entité comme responsable de la coopération ne saurait empêcher que chaque autorité puisse coopérer directement avec les autres autorités compétentes des États membres.

(21) Afin d'assurer le respect des dispositions de l'article 32, paragraphe 3, relatif aux principes devant régir la supervision publique, un non-praticien est réputé maîtriser les matières touchant au contrôle légal des comptes, soit en raison de son expérience professionnelle, soit parce qu'il/elle maîtrise au moins une des matières énumérées à l'article 8.

(22) Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit devrait être nommé par l'assemblée générale des actionnaires ou des membres de l'entité contrôlée. Afin de protéger l'indépendance de l'auditeur, il importe que sa révocation ne soit possible que si elle est motivée par de justes motifs et que ces motifs sont communi-

qués à l'autorité ou aux autorités chargée(s) de la supervision publique.

(23) Les entités d'intérêt public ayant une plus grande visibilité et importance économique, le contrôle légal de leurs comptes annuels ou consolidés devrait être soumis à des exigences plus strictes.

(24) L'existence de comités d'audit et de systèmes efficaces de contrôle interne contribue à minimiser les risques financiers, opérationnels ou de non-conformité, et accroît la qualité de l'information financière. Les États membres peuvent prendre en considération la recommandation de la Commission du 15 février 2005 concernant le rôle des administrateurs non exécutifs et des membres du conseil de surveillance des sociétés cotées et les comités du conseil d'administration ou de surveillance¹³, qui énonce les modalités de constitution et de fonctionnement des comités d'audit. Les États membres peuvent prévoir que les fonctions assignées au comité d'audit ou à un organe assurant des tâches équivalentes peuvent être exercées par l'organe administratif ou de surveillance dans son ensemble. S'agissant des fonctions du comité d'audit au sens de l'article 41, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ne devrait en aucune manière être subordonné au comité.

(25) Les États membres peuvent également décider d'exempter de l'obligation de disposer d'un comité d'audit les entités d'intérêt public qui sont des sociétés d'investissement collectif dont les valeurs négociables sont admises à la négociation sur un marché réglementé. Cette possibilité tient compte du fait que lorsque la société d'investissement collectif a pour seule fin de regrouper les actifs, le recours à un comité d'audit n'est pas toujours opportun. Le reporting financier et les risques qui y sont liés ne sont pas comparables à ceux d'autres entités d'intérêt public. De plus, les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) et les sociétés qui les gèrent exercent leurs activités dans un environnement réglementaire strictement défini, et ils sont soumis à des mécanismes de gouvernance spécifiques tels que les contrôles exercés par leur établissement

¹³ JO L 52 du 25.2.2005, p. 51.

dépositaire. S'agissant des organismes de placement collectif ne faisant pas l'objet de l'harmonisation prévue dans la directive 85/611/CEE¹⁴, mais qui sont soumis à des dispositions équivalentes à celles prévues par ladite directive, les États membres devraient être autorisés, dans ce cas particulier, à prévoir un traitement équivalent à celui dont font l'objet les organismes de placement collectif harmonisés à l'échelle de la Communauté.

(26) Afin de renforcer l'indépendance des contrôleurs des entités d'intérêt public, le ou les associé(s) principal (principaux) contrôlant ces entités devrait (devraient) être soumis à la rotation. Pour organiser la rotation, les États membres devraient exiger un changement du ou des associé(s) d'audit principal (principaux) s'occupant d'une entité contrôlée, tout en autorisant le cabinet d'audit auquel l'associé principal (les associés principaux) est (sont) associé(s) à rester le contrôleur légal des comptes de cette entité. Si un État membre le juge opportun pour atteindre les objectifs visés, il peut également exiger un changement de cabinet d'audit, sans préjudice de l'article 42, paragraphe 2.

(27) Les relations étroites entre les marchés de capitaux soulignent la nécessité de veiller également à la qualité des travaux réalisés par les contrôleurs légaux des comptes de pays tiers en liaison avec le marché de capitaux communautaire. Les contrôleurs en question devraient donc être enregistrés pour pouvoir être assujettis à l'assurance qualité ainsi qu'au dispositif d'enquêtes et de sanctions. Des dérogations, accordées sur une base de réciprocité, devraient être possibles, sous réserve de la réussite d'un test d'équivalence, à élaborer en commun par la Commission et les États membres. En tout état de cause, une entité qui a émis des valeurs mobilières négociables sur un marché réglementé au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14, de la directive 2004/39/CE, devrait toujours être contrôlée par un contrôleur enregistré dans

un État membre ou soumis à la supervision de l'autorité compétente du pays tiers duquel il est originaire, si ce pays tiers est reconnu par la Commission ou par un État membre comme satisfaisant à des exigences équivalentes à celles de la Communauté en ce qui concerne les principes de supervision, les systèmes d'assurance qualité et les systèmes d'enquête et de sanctions, et sur la base de la réciprocité. Si un État membre peut reconnaître un système d'assurance qualité d'un pays tiers comme équivalent, d'autres États membres ne devraient pas, pour autant, être tenus d'accepter cette reconnaissance, qui ne saurait davantage préjuger de la décision de la Commission.

(28) La complexité du contrôle légal des comptes des groupes internationaux exige une bonne coopération entre les autorités compétentes des États membres et celles des pays tiers. Les États membres devraient donc veiller à ce que les autorités compétentes des pays tiers puissent accéder aux documents d'audit et autres pièces, via les autorités nationales compétentes. Afin de protéger les droits des parties concernées et en même temps de faciliter l'accès à ces pièces et documents, les États membres devraient être autorisés à accorder un accès direct aux autorités compétentes des pays tiers, sous réserve de l'accord de l'autorité nationale compétente. Un des critères pertinents pour l'octroi de l'accès est le point de savoir si les autorités compétentes dans les pays tiers satisfont aux exigences que la Commission a déclarées adéquates. Dans l'attente et sans préjudice de la décision de la Commission, les États membres peuvent évaluer si les exigences sont adéquates.

(29) La communication d'informations visée aux articles 36 et 47 devrait se faire dans le respect des dispositions relatives à la communication de données à caractère personnel à des pays tiers telles que prévues par la 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 données¹⁵.

¹⁴ Directive 85/611/CEE du Conseil du 20 décembre 1985 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) (JO L 375 du 31.12.1985, p. 3). Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2005/1/CE du Parlement européen et du Conseil (JO L 79 du 24.3.2005, p. 9).

¹⁵ JO L 281 du 23.11.1995, p. 31. Directive modifiée par le règlement (CE) no 1882/2003 (JO L 284 du 31.10.2003, p. 1).

(30) Il y a lieu d'arrêter les mesures nécessaires pour la mise en oeuvre de la présente directive en conformité avec la décision 1999/468/CE et en tenant dûment compte de la déclaration faite par la Commission au Parlement européen le 5 février 2002 concernant la mise en oeuvre de la législation relative aux services financiers.

(31) Le Parlement européen devrait disposer, à compter de la première communication des projets d'amendements et de mesures d'exécution, d'un délai de trois mois pour examiner ces projets et émettre son avis. Toutefois, dans les cas d'urgence dûment justifiés, il devrait être possible d'abrèger ce délai. Si le Parlement adopte une résolution dans ce délai, la Commission devrait réexaminer les projets d'amendements ou de mesures.

(32) Étant donné que les objectifs de la présente directive — à savoir l'application d'un dispositif unique de normes comptables internationales, l'actualisation des exigences en matière de formation, la définition d'une déontologie ainsi que la mise en oeuvre pratique de la coopération entre les autorités compétentes des États membres et entre ces autorités et celles des pays tiers, en vue de renforcer et d'harmoniser davantage la qualité du contrôle légal des comptes dans la Communauté et de faciliter la coopération entre les États membres et avec les pays tiers, de manière à renforcer la confiance dans ce contrôle — ne peuvent pas être réalisés de manière suffisante par les États membres et peuvent donc être mieux réalisés au niveau communautaire en raison de la dimension et des effets de la présente directive, la Communauté peut prendre des mesures conformément au principe de subsidiarité consacré à l'article 5 du traité. Conformément au principe de proportionnalité, tel qu'énoncé audit article, la présente directive n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.

(33) Afin de rendre plus transparentes les relations entre le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit et l'entité contrôlée, il conviendrait de modifier les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE afin d'exiger que soient divulgués dans l'annexe aux comptes annuels et aux comptes consolidés les honoraires d'audit et les

honoraires versés pour la prestation de services autres que d'audit.

(34) La directive 84/253/CEE devrait être abrogée car elle ne contient pas d'ensemble de règles qui permettrait de mettre en place un régime de contrôle légal des comptes approprié, notamment des dispositions relatives à la supervision publique, aux sanctions et à l'assurance qualité, et parce qu'elle ne fournit pas de règles spécifiques concernant la coopération réglementaire entre les États membres et les pays tiers. Afin d'assurer la sécurité juridique, il y a néanmoins une réelle nécessité d'indiquer clairement que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit qui ont été agréés en vertu de la directive 84/253/CEE sont réputés l'être en vertu de la présente directive,

ONT ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE :

CHAPITRE I OBJET ET DÉFINITIONS

Article premier

Objet

La présente directive établit des règles concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés.

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 requis par le droit communautaire ;

2) «contrôleur légal des comptes», une personne physique agréée conformément à la présente directive par les autorités compétentes d'un État membre pour réaliser le contrôle légal de comptes ;

3) «cabinet d'audit», une personne morale ou toute autre entité, quelle que soit sa forme juridique, qui est agréée conformément à la présente directive par les autorités compétentes d'un

État membre pour réaliser des contrôle légaux de comptes ;

4) «entité d'audit de pays tiers», une entité réalisant le contrôle légal des comptes annuels ou consolidés de sociétés enregistrées dans un pays tiers, quelle que soit sa forme juridique ;

5) «contrôleur de pays tiers», une personne physique qui réalise le contrôle des comptes annuels ou consolidés de sociétés enregistrées dans un pays tiers ;

6) «contrôleur du groupe», le (les) contrôleur(s) légal (légaux) ou le (les) cabinet(s) d'audit qui effectue(nt) le contrôle légal de comptes consolidés ;

7) «réseau», la structure plus vaste :
— destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit,

et

— dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles ;

8) «entreprise affiliée d'un cabinet d'audit», toute entreprise, quelle que soit sa forme juridique, qui est liée à un cabinet d'audit par un actionnariat, un contrôle ou une direction communs ;

9) «rapport d'audit», le rapport visé à l'article 51 *bis* de la directive 78/660/CEE et à l'article 37 de la directive 83/349/CEE, émis par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ;

10) «autorités compétentes», les autorités ou organismes désignés par la loi ayant pour mission la régulation et/ou la supervision des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit ou de certains aspects de celles-ci ; lorsqu'il est fait référence à l'«autorité compétente» dans un article, il s'agit de l'autorité ou de l'organe (des organes) chargé(s) des fonctions visées dans ledit article ;

11) «normes d'audit internationales», l'ensemble composé par les normes internationales d'audit (ISA) et les normes et documents connexes, dans la mesure où elles sont applicables au contrôle légal des comptes ;

12) «normes comptables internationales», les normes internationales dans le domaine comptable (normes IAS), les normes internationales en matière d'information financière (IFRS) et les interprétations y afférentes (interprétations SIC/IFRIC), ainsi que les modifications ultérieures desdites normes et les interprétations connexes, et les futures normes et interprétations publiées ou adoptées par l'International Accounting Standards Board (IASB) ;

13) «entités d'intérêt public», les entités régies par le droit d'un État membre dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé d'un État 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 , 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 exercice¹⁶ et les entreprises d'assurance au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 91/674/CEE. Les États 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 ;

14) «coopérative», une coopérative au sens de l'article du règlement (CE) no 1435/2003 du Conseil du 22 juillet 2003 relatif au statut de la société coopérative européenne¹⁷, ou toute autre coopérative à laquelle le droit communautaire impose un contrôle légal des comptes, notamment les établissements de crédit au sens de l'article , point 1), de la directive 2000/12/CE et les entreprises d'assurance telles que définies à l'article 2, paragraphe 1, de la directive 91/674/CEE ;

¹⁶ JO L 126 du 26.5.2000, p. 1. Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2006/29/CE de la Commission (JO L 70 du 9.3.2006, p. 50).

¹⁷ JO L 207 du 18.8.2003, p. 1.

15) «non-praticien», toute personne physique qui, pendant au moins trois ans avant de participer à la direction d'un système de supervision publique, n'a pas effectué de contrôle légal des comptes, n'a pas détenu de droit de vote dans un cabinet d'audit, n'a pas fait partie de l'organe d'administration ou de gestion d'un cabinet d'audit et n'a pas été employé par un cabinet d'audit ou n'y a pas été associé;

16) «associé(s) d'audit principal (principaux)»:

a) le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) par un cabinet d'audit, dans le contexte d'une mission d'audit déterminée, comme le(s) principal (principaux) responsable(s) de l'audit à effectuer au nom du cabinet d'audit; ou

b) en cas d'audit de groupe, le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) par un cabinet d'audit, comme le(s) responsable(s) principal (principaux) de l'audit à réaliser au niveau du groupe et le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) comme le(s) responsable(s) principal (principaux) des audits à effectuer au niveau des filiales importantes ou

c) le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes qui signe(nt) le rapport d'audit.

CHAPITRE II

AGRÈMENT, FORMATION CONTINUE ET RECONNAISSANCE MUTUELLE

Article 3

Agrément des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit

1. Le contrôle légal des comptes ne peut être réalisé que par des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit agréés par l'État membre qui prescrit le contrôle légal des comptes.

2. Chaque État membre désigne les autorités compétentes qui sont chargées d'agréer les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit.

Ces autorités peuvent être des associations professionnelles à condition d'être soumises à un système de supervision publique tel que prévu par le chapitre VIII.

3. Sans préjudice de l'article 11, les autorités compétentes des États membres ne peuvent agréer en tant que contrôleurs légaux des comptes que des personnes physiques remplissant au moins les conditions prévues à l'article 4 et aux articles 6 à 10.

4. Les autorités compétentes des États 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 État membre;

b) une majorité des droits de vote dans une entité doit être détenue par des cabinets d'audit agréés dans tout État membre ou par des personnes physiques remplissant au moins les conditions imposées à l'article 4 et aux articles 6 à 12; les États membres peuvent prévoir que ces personnes physiques doivent aussi avoir été agréées dans un autre État 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 États 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 État membre ou de personnes physiques remplissant au moins les conditions imposées à l'article 4 et aux articles 6 à 12; les États membres peuvent prévoir que ces personnes physiques doivent aussi avoir été agréées dans un autre État 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 États 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.

Article 4

Honorabilité

Les autorités compétentes d'un État membre ne peuvent accorder l'agrément qu'aux personnes physiques ou aux cabinets qui remplissent les conditions requises d'honorabilité.

Article 5

Retrait de l'agrément

1. Un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit dont l'honorabilité a été sérieusement compromise se voit retirer son agrément. Les États membres peuvent toutefois prévoir un délai raisonnable pour remplir les conditions d'honorabilité.

2. Un cabinet d'audit se voit retirer son agrément si l'une quelconque des conditions visées à l'article 3, paragraphe 4, points b) et c), cesse d'être remplie. Les États membres peuvent néanmoins prévoir un délai raisonnable pour permettre de se conformer à ces conditions.

3. En cas de retrait de l'agrément d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit, pour quelque raison que ce soit, l'autorité compétente de l'État membre où l'agrément a été retiré notifie ce retrait et les motifs de celui-ci aux autorités compétentes concernées des États membres dans lequel le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est également agréé, autorités compétentes qui sont mentionnées dans le registre du premier État membre, conformément à l'article 16, paragraphe 1, point c).

Article 6

Formation

Sans préjudice de l'article 11, une personne physique ne peut être agréée pour effectuer le contrôle légal de comptes qu'après avoir atteint le niveau d'entrée à l'université ou un niveau équivalent, puis suivi un programme d'enseignement théorique, effectué une formation pratique et subi avec succès un examen d'aptitude professionnelle du niveau de fin d'études universitaires ou d'un niveau équivalent, organisé ou reconnu par l'État membre concerné.

Article 7

Examen d'aptitude professionnelle

L'examen d'aptitude professionnelle visé à l'article 6 garantit le niveau de connaissances théoriques nécessaires dans les matières pertinentes pour effectuer le contrôle légal des comptes et la capacité d'appliquer ces connaissances à la pratique. Une partie au moins de cet examen est effectuée par écrit.

Article 8

Test de connaissance théorique

1. Le test de connaissance théorique inclus dans l'examen couvre notamment les domaines suivants :

- a) théorie et principes de comptabilité générale ;
- b) exigences légales et normes relatives à l'établissement des comptes annuels et consolidés ;
- c) normes comptables internationales ;
- d) analyse financière ;
- e) comptabilité analytique et contrôle de gestion ;
- f) gestion des risques et contrôle interne ;
- g) audit et compétences professionnelles ;
- h) exigences légales et normes professionnelles concernant le contrôle légal des comptes et les contrôleurs légaux des comptes ;
- i) normes d'audit internationales ;
- j) déontologie et indépendance.

2. Il couvre également au moins les domaines suivants dans la mesure où ils se rapportent au contrôle des comptes :

- a) droit des sociétés et gouvernement d'entreprise ;
- b) législation sur la faillite et procédures similaires ;
- c) droit fiscal ;
- d) droit civil et commercial ;
- e) droit du travail et de la sécurité sociale ;
- f) technologie de l'information et systèmes informatiques ;
- g) économie commerciale, générale et financière ;
- h) mathématiques et statistiques ;
- i) principes fondamentaux de gestion financière des entreprises.

3. La Commission peut [...] adapter la liste des domaines à inclure dans le test de connaissance théorique visé au paragraphe 1. Lorsqu'elle adopte ces dispositions d'exécution, la Commission tient compte de l'évolution des activités et de la profession d'audit. [Ces mesures, visant à modifier les éléments non essentiels de la présente directive, sont arrêtées en conformité avec la procédure de réglementation avec contrôle visée à l'article 48, paragraphe 2*bis* ».]

Article 9

Exemptions

1. Par dérogation aux articles 7 et 8, les États membres peuvent prévoir que les personnes qui ont réussi un examen universitaire ou équivalent ou sont titulaires de diplômes universitaires ou équivalents portant sur une ou plusieurs matières visées à l'article 8 puissent être dispensées du contrôle des connaissances théoriques en ce qui concerne les matières couvertes par cet examen ou ces diplômes.

2. Par dérogation à l'article 7, les États membres peuvent prévoir que les titulaires de diplômes universitaires ou équivalents, portant sur une ou plusieurs matières visées à l'article 8, puissent être dispensés du contrôle de la capacité d'appliquer les connaissances théoriques à la pratique sur ces matières lorsqu'elles ont fait l'objet d'une formation pratique sanctionnée par un examen ou un diplôme reconnu par l'État.

Article 10

Formation pratique

1. Pour garantir qu'ils possèdent la capacité d'appliquer concrètement leurs connaissances théoriques, capacité dont un test fait partie de l'examen d'aptitude professionnelle, les stagiaires suivent une formation pratique de trois ans au minimum, notamment dans le domaine du contrôle des comptes annuels, des comptes consolidés ou d'états financiers similaires. Les deux tiers au moins de cette formation pratique se déroulent auprès d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit agréés dans un État membre.

2. Les États membres s'assurent que la totalité de la formation est effectuée auprès de person-

nes offrant des garanties suffisantes concernant leur aptitude à fournir une formation pratique.

Article 11

Qualification du fait d'une expérience pratique de longue durée

Un État membre peut agréer en tant que contrôleur légal des comptes une personne qui ne remplit pas les conditions fixées à l'article 6, si cette personne justifie:

a) soit avoir exercé, pendant quinze ans, des activités professionnelles qui lui ont permis d'acquérir une expérience suffisante dans les domaines financier, juridique et comptable, et avoir réussi l'examen d'aptitude professionnelle visé à l'article 7,

b) soit avoir exercé, pendant sept ans, des activités professionnelles dans lesdits domaines, et avoir, en outre, suivi la formation pratique visée à l'article 10 et avoir réussi l'examen d'aptitude professionnelle visé à l'article 7.

Article 12

Combinaison de formation pratique et d'instruction théorique

1. Les États membres peuvent prévoir que des périodes d'instruction théorique dans les domaines visés à l'article 8 comptent dans le calcul des périodes d'activité professionnelle mentionnées à l'article 11, à condition que cette instruction soit attestée par un examen reconnu par l'État. Ces périodes d'instruction théoriques ne peuvent être inférieures à un an et ne peuvent être déduites des années d'activité professionnelle pour une durée supérieure à quatre ans.

2. La période d'activité professionnelle et de formation pratique ne peut être plus courte que la période de cours d'instruction théorique, jointe à celle de la formation pratique exigée par l'article 10.

Article 13

Formation continue

Les États membres veillent à ce que les contrôleurs légaux des comptes soient tenus de participer à des programmes adéquats de formation continue afin de maintenir leurs connaissances théoriques, leurs compétences profession-

les et leurs valeurs à un niveau suffisamment élevé, et à ce que le non-respect des exigences de formation continue donne lieu aux sanctions appropriées, mentionnées à l'article 30.

Article 14

Agrément des contrôleurs légaux des comptes d'autres États membres

Les autorités compétentes des États membres fixent les procédures à suivre pour l'agrément des contrôleurs légaux des comptes qui ont été agréés dans d'autres États membres. Ces procédures ne peuvent aller au-delà de l'exigence de présenter une épreuve d'aptitude conformément à l'article 4 de la directive 89/48/CEE du Conseil du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans¹⁸. L'épreuve d'aptitude, qui est réalisée dans une des langues prévues par le régime linguistique en vigueur dans l'État membre concerné, porte seulement sur la connaissance adéquate qu'a le contrôleur légal des comptes des lois et des réglementations de l'État membre concerné, dans la mesure où cette connaissance est utile pour les contrôles légaux des comptes.

CHAPITRE III ENREGISTREMENT

Article 15

Registre public

1. Chaque État membre veille à ce que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit qui ont été agréés soient inscrits dans un registre public conformément aux articles 16 et 17. En cas de circonstances exceptionnelles, les États membres ne peuvent déroger aux dispositions prévues par le présent article et par l'article 16 en matière de publicité que dans la seule mesure nécessaire pour parer à une menace imminente et significative pesant sur la sécurité individuelle d'une personne.

¹⁸ JO L 19 du 24.1.1989, p. 16. Directive modifiée par la directive 2001/19/CE du Parlement européen et du Conseil (JO L 206 du 31.7.2001, p. 1).

2. Les États membres veillent à ce que chaque contrôleur légal des comptes et chaque cabinet d'audit soient identifiés dans le registre public par un numéro personnel. Les informations requises sont enregistrées sous forme électronique et sont accessibles au public électroniquement.

3. Le registre public contient également le nom et l'adresse des autorités compétentes chargées de l'agrément visé à l'article 3, du contrôle de la qualité mentionné à l'article 29, des enquêtes et des sanctions concernant les contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit prévues à l'article 30, et de la supervision publique prévue à l'article 32.

4. Les États membres veillent à ce que le registre public soit totalement opérationnel au plus tard le 29 juin 2009.

Article 16

Enregistrement des contrôleurs légaux des comptes

1. En ce qui concerne les contrôleurs légaux des comptes, le registre public contient au moins les informations suivantes :

- a) nom, adresse et numéro d'enregistrement ;
- b) s'il y a lieu, nom, adresse, site internet et numéro d'enregistrement du cabinet d'audit qui emploie le contrôleur légal des comptes, ou avec lequel celui-ci est en relation en tant qu'associé ou autre ;
- c) tout (tous) autre(s) enregistrement(s) comme contrôleur légal des comptes auprès des autorités compétentes d'autres États membres et comme contrôleur 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 contrôleurs de pays tiers enregistrés conformément à l'article 45 figurent clairement dans le registre en cette qualité et non comme contrôleurs légaux des comptes.

Article 17

Enregistrement des cabinets d'audit

1. En ce qui concerne les cabinets d'audit, le registre public contient au moins les informations suivantes :

- a) nom, adresse et numéro d'enregistrement;
- b) forme juridique;
- c) coordonnées de contact, du premier interlocuteur à contacter et, le cas échéant, adresse du site internet;
- d) adresse de chaque bureau dans l'État membre;
- e) nom et numéro d'enregistrement de tous les contrôleurs légaux des comptes employés par le cabinet ou en relation en tant qu'associés ou autre;
- f) nom et adresse professionnelle de tous les propriétaires et actionnaires;
- g) nom et adresse professionnelle de tous les membres de l'organe d'administration ou de direction;
- h) 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;
- i) tout (tous) autre(s) enregistrement(s) comme cabinet d'audit auprès des autorités compétentes d'autres États 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 45 figurent clairement dans le registre en cette qualité et non comme cabinets d'audit.

Article 18

Actualisation des données contenues dans le registre public

Les États membres veillent à ce que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit notifient sans délai indu aux autorités compétentes chargées de la tenue du registre public tout changement des données contenues dans le registre public. Après cette notification, le registre est actualisé sans délai indu.

Article 19

Responsabilité des informations contenues dans le registre public

Les informations fournies aux autorités compétentes concernées conformément aux articles 16, 17 et 18 sont signées par le contrôleur lé-

gal des comptes ou par le cabinet d'audit. Lorsque l'autorité compétente prévoit la fourniture d'informations par voie électronique, cette signature peut, par exemple, être une signature électronique au sens de l'article 2, point 1), de la directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 décembre 1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques¹⁹.

Article 20

Langue

1. Les informations consignées dans le registre public sont élaborées dans l'une des langues prévues par le régime linguistique en vigueur dans l'État membre concerné.

2. Les États membres peuvent, en outre, permettre que ces informations soient consignées dans le registre public dans toute(s) autre(s) langue(s) officielle(s) de la Communauté. Les États membres peuvent exiger que la traduction des informations soit certifiée.

En tout état de cause, l'État membre concerné veille à ce que le registre indique si la traduction est certifiée ou non.

CHAPITRE IV

DÉONTOLOGIE, INDÉPENDANCE, OBJECTIVITÉ, CONFIDENTIALITÉ ET SECRET PROFESSIONNEL

Article 21

Déontologie

1. Les États membres veillent à ce que tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit soient tenus au respect de principes déontologiques, lesquels doivent régir au moins leur fonction d'intérêt public, leur intégrité et leur objectivité, ainsi que leur compétence et leur diligence professionnelles.

2. Afin de garantir la confiance qui doit entourer la fonction d'audit et assurer l'application uniforme du paragraphe 1 du présent article, la Commission peut [...] adopter des mesures d'exécution concernant les principes déontolo-

¹⁹ JO L 13 du 19.1.2000, p. 12.

giques. [Ces mesures, 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 2*bis* ».]

Article 22

Indépendance et objectivité

1. Les États membres veillent à ce que le contrôleur légal des comptes et/ou le cabinet d'audit qui procède au contrôle légal des comptes soit indépendant de l'entité contrôlée et ne soit pas associé au processus décisionnel de l'entité contrôlée.

2. Les États membres veillent à ce qu'un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit n'effectue pas un contrôle légal des comptes, s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou de toute autre nature, directe ou indirecte, en ce compris la fourniture de services additionnels autres que d'audit, entre le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit ou le réseau et l'entité contrôlée, qui amènerait une tierce partie objective, raisonnable et informée à conclure que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise. Si l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est soumise à des risques tels que l'auto-révision, l'intérêt personnel, la représentation, la familiarité, la confiance ou l'intimidation, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit appliquer des mesures de sauvegarde visant à atténuer ces risques. Si l'importance des risques comparée aux mesures de sauvegarde appliquées est telle que son indépendance est compromise, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit n'effectue pas le contrôle légal des comptes.

Les États membres veillent, en outre, à ce que, lorsqu'il s'agit de contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public, et lorsque cela s'avère nécessaire pour sauvegarder l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ne puisse procéder à un audit s'il y a auto-révision ou intérêt personnel.

3. Les États membres veillent à ce que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit consigne dans les documents d'audit tout risque important d'atteinte à son indépendance, ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques.

4. Afin de garantir la confiance dans la fonction d'audit et d'assurer l'application uniforme des paragraphes 1 et 2, la Commission peut [...] adopter des mesures d'exécution fondées sur des principes concernant :

- a) les risques et mesures de sauvegarde visés au paragraphe 2 ;
- b) les situations dans lesquelles l'importance des risques visés au paragraphe 2 est telle que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise ;
- c) les cas d'auto-révision et d'intérêt personnel visés au paragraphe 2, second alinéa, dans lesquels les contrôles légaux des comptes peuvent, ou non, être effectués.

[Ces mesures visées au premier alinéa, 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 2*bis* ».]

Article 23

Confidentialité et secret professionnel

1. Les États membres veillent à ce que toutes les informations et tous les documents auxquels un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit accède lors de l'exécution du contrôle légal des comptes soient protégés par des règles appropriées en matière de confidentialité et de secret professionnel.

2. Les règles de confidentialité et de secret professionnel applicables aux contrôleurs légaux des comptes ou aux cabinets d'audit ne font pas obstacle à l'application des dispositions de la présente directive.

3. Lorsqu'un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit est remplacé par un autre contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit, il permet l'accès du nouveau contrôleur légal des comptes ou du nouveau cabinet d'audit à toutes

les informations pertinentes concernant l'entité contrôlée.

4. Tout contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit ayant cessé de participer à une mission de contrôle spécifique et tout ancien contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit reste soumis aux dispositions des paragraphes 1 et 2 en ce qui concerne ladite mission de contrôle.

Article 24

Indépendance et objectivité des contrôleurs légaux des comptes qui effectuent un contrôle légal des comptes pour le compte d'un cabinet d'audit

Les États membres veillent à ce que ni les propriétaires ou actionnaires d'un cabinet d'audit ni les membres des organes d'administration, de direction et de surveillance de ce cabinet ou d'une entreprise apparentée n'interviennent dans l'exécution d'un contrôle légal des comptes d'une façon pouvant compromettre l'indépendance et l'objectivité du contrôleur légal des comptes qui effectue ce contrôle légal des comptes pour le compte dudit cabinet d'audit.

Article 25

Honoraires d'audit

Les États membres veillent à ce que soient en place des règles appropriées assurant que les honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes :

- a) ne sont ni déterminés ni influencés par la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée;
- b) ne revêtent aucun caractère conditionnel.

CHAPITRE V

NORMES DE CONTRÔLE ET RAPPORT D'AUDIT

Article 26

Normes de contrôle

1. Les États 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 États 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 États 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 États 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 Commission et aux États membres avant leur adoption. Dans le cas exceptionnel du retrait de parties de normes d'audit internationales, les États membres communiquent leurs contraintes légales nationales spécifiques ainsi que les raisons de leur maintien à la Commission

et aux États 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 États 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.

Article 27

Contrôles légaux des comptes consolidés

Les États membres veillent à ce que, en cas de contrôle légal des comptes consolidés d'un groupe d'entreprises :

- a) le contrôleur du groupe assume la responsabilité pleine et entière du rapport d'audit pour ce qui concerne les comptes consolidés ;
- b) le contrôleur du groupe effectue un examen et documente son examen des travaux d'audit effectués par un (des) contrôleur(s) d'un pays tiers, un (des) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes, une/des entité(s) ou cabinet d'audit d'un pays tiers aux fins du contrôle des comptes du groupe. Les documents conservés par le contrôleur légal des comptes du groupe doivent permettre à l'autorité compétente concernée d'examiner correctement le travail du contrôleur du groupe ;
- c) lorsqu'une composante d'un groupe d'entreprises est contrôlée par un (des) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes ou entité(s) d'audit d'un pays tiers dans lequel il n'existe pas d'accords sur les modalités de travail visés à l'article 47, le contrôleur du groupe est chargé de veiller à ce que les documents d'audit établis par le(s) contrôleur(s) ou la (les) entité(s) d'audit de pays tiers, y compris les documents de travail concernant le contrôle du groupe, soient dûment fournis sur demande aux autorités de supervision publique. À cet effet, le contrôleur du groupe conserve une copie des documents, ou convient avec le(s) contrôleur(s) ou entité(s) de contrôle de pays tiers qu'il y aura accès, ou encore, prend toute autre mesure appropriée pour les obtenir sans restriction et sur demande. Si des obstacles légaux ou autres empêchent de transmettre les documents d'audit d'un pays tiers au contrôleur du groupe, les documents conservés par le

contrôleur du groupe comportent des preuves qu'il a suivi les procédures appropriées pour accéder aux documents d'audit ainsi que, dans le cas d'obstacles autres que des obstacles légaux résultant de la législation du pays concerné, des preuves établissant l'existence de cet obstacle.

Article 28

Rapport d'audit

1. Lorsqu'un cabinet d'audit est chargé du contrôle légal des comptes, le rapport d'audit est signé, au moins, par le (les) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes qui effectue(nt) le contrôle légal des comptes pour le compte du dit cabinet. Les États membres peuvent, dans des circonstances exceptionnelles, décréter que cette signature ne doit pas être divulguée au public si cette divulgation peut entraîner une menace imminente et significative d'atteinte à la sécurité personnelle de quiconque. En tout état de cause, les autorités compétentes concernées doivent connaître le(s) nom(s) de la (des) personne(s) impliquée(s).

2. Nonobstant l'article 51 *bis*, paragraphe 1, de la directive 78/660/CEE, si la Commission n'a pas adopté une norme commune pour les rapports d'audit conformément à l'article 26, paragraphe 1, de la présente directive, elle peut [...] afin de renforcer la confiance du public dans la fonction d'audit, adopter une norme commune pour les rapports d'audit pour les comptes annuels ou les comptes consolidés, lorsque ces comptes ont été élaborés conformément aux normes comptables internationales approuvées. [Ces mesures, 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 2*bis* ».]

CHAPITRE VI

ASSURANCE QUALITÉ

Article 29

Systèmes d'assurance qualité

1. Chaque État membre veille à ce que tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit soient soumis à un système d'assurance

qualité remplissant au moins les conditions suivantes :

- a) le système d'assurance qualité est organisé de telle sorte qu'il soit indépendant des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui en relèvent et qu'il fasse l'objet d'une supervision publique telle que prévue au chapitre VIII;
- b) le financement du système d'assurance qualité est sûr et exempt de toute influence induite de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui en relèvent;
- c) le système d'assurance qualité dispose de ressources adéquates;
- d) les personnes qui procèdent aux examens d'assurance qualité ont la formation et l'expérience professionnelles appropriées en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière, ainsi qu'une formation spécifique aux examens d'assurance qualité;
- e) la sélection des personnes chargées d'une mission d'examen d'assurance qualité spécifique est effectuée selon une procédure objective conçue pour éviter tout conflit d'intérêt entre ces personnes et le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit soumis à cet examen;
- f) le champ de l'examen d'assurance qualité, reposant sur une vérification appropriée de dossiers de contrôle sélectionnés, comprend une évaluation de la conformité aux normes d'audit et aux règles d'indépendance applicables, de la quantité et de la qualité des sommes dépensées, des honoraires d'audit perçus et du système interne de contrôle qualité du cabinet d'audit;
- g) l'examen d'assurance qualité fait l'objet d'un rapport exposant les principales conclusions dudit examen;
- h) l'examen d'assurance qualité a lieu au moins tous les six ans;
- i) les résultats d'ensemble du système d'assurance qualité sont publiés annuellement;
- j) le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit donne suite dans un délai raisonnable aux recommandations formulées à l'issue de l'examen de qualité.

S'il n'est pas donné suite aux recommandations prévues au point j), le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fait l'objet, le cas échéant, des mesures ou des sanctions disciplinaires prévues à l'article 30.

2. La Commission peut [...] adopter des mesures d'exécution afin d'augmenter la confiance du public dans la fonction d'audit et de garantir une application uniforme du paragraphe 1, points a), b) et e) à j). [Ces mesures, 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 2*bis* ».]

CHAPITRE VII

ENQUÊTES ET SANCTIONS

Article 30

Systèmes d'enquêtes et de sanctions

1. Les États membres veillent à ce que des systèmes efficaces d'enquête et de sanctions soient mis en place pour détecter, corriger et prévenir une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes.

2. Sans préjudice des régimes des États membres en matière de responsabilité civile, les États membres prévoient des sanctions efficaces, proportionnées et dissuasives à l'égard des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit lorsqu'un contrôle légal des comptes n'est pas effectué conformément aux dispositions d'exécution de la présente directive.

3. Les États membres prévoient que les mesures prises et les sanctions appliquées à un contrôleur légal des comptes ou à un cabinet d'audit soient dûment rendues publiques. Les sanctions doivent comprendre la possibilité de retirer l'agrément.

Article 31

Responsabilité du contrôleur légal

La Commission présente, avant le janvier 2007, un rapport sur l'incidence des dispositions nationales en vigueur en matière de responsabilité en ce qui concerne la mise en oeuvre du contrôle légal des comptes sur les marchés des capitaux européens ainsi que sur les régimes d'assurance des contrôleurs légaux et des cabinets d'audit, y compris une analyse objective des limitations de la responsabilité financière. Le cas échéant, la Commission procède à des consultations pu-

bliques. À la lumière dudit rapport, la Commission soumet, si elle l'estime opportun, des recommandations aux États membres.

CHAPITRE VIII

SUPERVISION PUBLIQUE ET ACCORDS RÉGLEMENTAIRES ENTRE ÉTATS MEMBRES

Article 32

Principes devant régir la supervision publique

1. Les États 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 États 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.

6. Le système de supervision publique est transparent. La transparence requise inclut la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels.

7. Le système de supervision publique est financé de façon appropriée. Le financement est sûr et exempt de toute influence indue de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

Article 33

Coopération entre les systèmes de supervision publique au niveau communautaire

Les États membres veillent à ce que les dispositions réglementaires régissant les systèmes nationaux de supervision publique permettent une coopération efficace au niveau communautaire en ce qui concerne les activités de supervision des États membres. À cet effet, chaque État membre désigne une entité spécifiquement chargée de la responsabilité d'assurer cette coopération.

Article 34

Reconnaissance mutuelle des dispositions réglementaires des États membres

1. Les dispositions réglementaires des États membres respectent, en matière réglementaire et de supervision publique, le principe de la compétence de l'État membre d'origine dans lequel le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est agréé et où l'entité auditée a son siège statutaire.

2. En cas de contrôle légal des comptes consolidés d'une société, l'État membre qui prescrit ce contrôle ne peut imposer, dans le cadre dudit contrôle, aucune exigence supplémentaire en matière d'enregistrement, d'examen d'assurance qualité, de normes d'audit, de déontologie et d'indépendance au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit qui procède au contrôle légal des comptes d'une filiale de cette société établie dans un autre État membre.

3. Lorsque les valeurs mobilières d'une société sont négociées sur un marché réglementé d'un État membre autre que celui dans lequel cette société a son siège statutaire, l'État membre

dans lequel ces valeurs mobilières sont négociées ne peut imposer, dans le cadre du contrôle légal des comptes, aucune exigence supplémentaire en matière d'enregistrement, d'examen d'assurance qualité, de normes de contrôle, de déontologie et d'indépendance au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit qui procède au contrôle légal des comptes annuels ou consolidés de ladite société.

Article 35

Désignation des autorités compétentes

1. Les États membres désignent une ou plusieurs autorités compétentes pour les tâches prévues par la présente directive. Les États membres en informent la Commission.

2. Les autorités compétentes sont organisées de manière à éviter les conflits d'intérêt.

Article 36

Secret professionnel et coopération réglementaire entre les autorités des États membres

1. Les autorités compétentes des États membres responsables de l'agrément, de l'enregistrement, de l'assurance qualité, de l'inspection et de la discipline coopèrent entre elles au niveau communautaire autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives en vertu de la présente directive. Les autorités compétentes des États membres responsables de l'agrément, de l'enregistrement, de l'assurance qualité, de l'inspection et de la discipline se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

2. L'obligation du secret professionnel s'applique à toutes les personnes employées ou ayant été employées par des autorités compétentes. Les informations couvertes par le secret professionnel ne peuvent être divulguées à aucune autre personne ou autorité, sauf si cette divulgation est prévue par les procédures législatives, réglementaires ou administratives d'un État membre.

3. Le paragraphe 2 n'empêche pas les autorités compétentes d'échanger des informations confidentielles. Les informations ainsi échangées sont couvertes par le secret professionnel auquel sont tenues les personnes employées ou anciennement employées par des autorités compétentes.

4. Les autorités compétentes fournissent sans délai, sur demande, toute information requise aux fins mentionnées au paragraphe 1. Le cas échéant, l'autorité compétente qui reçoit une telle demande prend sans délai indu les mesures nécessaires pour réunir les informations demandées. Les informations ainsi fournies sont couvertes par le secret professionnel auquel sont tenues les personnes employées ou anciennement employées par l'autorité compétente qui les reçoit.

Si elle est dans l'incapacité de fournir sans délai les informations demandées, elle notifie les raisons de cette incapacité à l'autorité qui lui a présenté la demande.

Les autorités compétentes peuvent refuser de donner suite à une demande d'informations, lorsque :

- a) leur communication risque de porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité ou à l'ordre public de l'État membre sollicité, ou d'enfreindre les dispositions nationales en matière de sécurité; ou
- b) une procédure judiciaire a déjà été ouverte pour les mêmes actions et contre les mêmes contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit devant les autorités de l'État membre sollicité; ou
- c) un jugement définitif a déjà été rendu à l'encontre des mêmes contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit pour les mêmes actions par les autorités compétentes de l'État membre sollicité.

Sans préjudice des obligations qui leur incombent dans le cadre d'une procédure judiciaire, les autorités compétentes qui reçoivent des informations en vertu du paragraphe 1 ne peuvent les utiliser qu'aux fins de l'exercice de leurs fonctions prévues dans la présente directive et dans le cadre d'une procédure administrative ou

judiciaire se rapportant à l'exercice de ces fonctions.

5. Lorsqu'une autorité compétente conclut que des actes contraires aux dispositions de la présente directive sont ou ont été commis sur le territoire d'un autre État membre, elle notifie cette conclusion le plus spécifiquement possible à l'autorité compétente de cet autre État membre. L'autorité compétente de cet autre État membre prend les mesures qui conviennent. Elle informe l'autorité notifiante du résultat final et, dans la mesure du possible, des résultats intermédiaires significatifs.

6. L'autorité compétente d'un État membre peut également demander qu'une enquête soit effectuée par l'autorité compétente d'un autre État membre, sur le territoire de ce dernier.

Elle peut également demander qu'une partie de son propre personnel soit autorisée à accompagner le personnel de l'autorité compétente de cet autre État membre au cours de l'enquête.

L'enquête est intégralement soumise au contrôle général de l'État membre sur le territoire duquel elle est conduite.

Une autorité compétente peut refuser de donner suite à une demande en vue d'une enquête à mener selon le premier alinéa, ou à une demande d'accompagnement de son personnel par le personnel d'une autorité compétente d'un autre État membre présentée selon le deuxième alinéa, lorsque :

- a) l'enquête risque de porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité ou à l'ordre public de l'État membre sollicité; ou
- b) une procédure judiciaire a déjà été ouverte pour les mêmes actions et contre les mêmes personnes devant les autorités dudit État membre; ou
- c) un jugement définitif a déjà été rendu à l'encontre des mêmes contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit pour les mêmes actions par les autorités compétentes de l'État membre sollicité.

7. [...] La Commission peut adopter des mesures d'exécution pour faciliter la coopération entre les autorités compétentes concernant les procé-

dures d'échange d'informations et les modalités des enquêtes transfrontalières prévues aux paragraphes 2 à 4 du présent article. [Ces mesures, 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 ».]

CHAPITRE IX DÉSIGNATION ET RÉVOCATION

Article 37

Désignation des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit

1. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est désigné par l'assemblée générale des actionnaires ou des membres de l'entité contrôlée.

2. Les États membres peuvent prévoir d'autres systèmes ou modalités de désignation du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, pour autant que ces systèmes ou modalités visent à assurer l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit par rapport aux membres exécutifs de l'organe d'administration ou à l'organe de direction de l'entité contrôlée.

Article 38

Révocation et démission des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit

1. Les États membres veillent à ce que les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit ne puissent être révoqués que pour de justes motifs. Une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas un motif de révocation valable.

2. Les États 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.

CHAPITRE X

DISPOSITIONS SPÉCIALES CONCERNANT LE CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC

Article 39

Application aux entités d'intérêt public non cotées

Les États membres peuvent 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 présent chapitre.

Article 40

Rapport de transparence

1. Les États 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 États 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.

Article 41

Comité d'audit

1. Chaque entité d'intérêt public doit être dotée d'un comité d'audit. Les États membres déterminent si les comités d'audit doivent être composés de membres non exécutifs de l'organe d'administration et/ou de membres de l'organe de surveillance de l'entité contrôlée et/ou de membres nommés par l'assemblée générale des actionnaires de l'entité contrôlée. Au moins un membre du comité d'audit doit être indépendant et compétent en matière de comptabilité et/ou d'audit.

Les États membres peuvent permettre que, dans les entités d'intérêt public satisfaisant aux critères de l'article 2, paragraphe 1, point f), de la directive 2003/71/CE²⁰, les fonctions attribuées

²⁰ Directive 2003/71/CE du Parlement européen et du Conseil du 4 novembre 2003 concernant le prospectus à publier en cas d'offre au public de valeurs mobilières ou en vue de l'admission de valeurs mobilières à la négociation (JO L 345 du 31.12.2003, p. 64).

au comité d'audit soient exercées par l'organe d'administration ou de surveillance dans son ensemble, à condition au moins que, lorsque le président de cet organe est un membre exécutif, il ne soit pas le président du comité d'audit.

2. Sans préjudice des responsabilités des membres de l'organe d'administration, de gestion ou de surveillance ou des autres membres nommés par l'assemblée générale des actionnaires de l'entité contrôlée, le comité d'audit est notamment chargé des missions suivantes :

- a) suivi du processus d'élaboration de l'information financière ;
- b) suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, d'audit interne, le cas échéant, et de gestion des risques de la société ;
- c) suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés ;
- d) examen et suivi de l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée.

3. La proposition de l'organe d'administration ou de l'organe de surveillance d'une entité d'intérêt public relative à la nomination du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est fondée sur une recommandation du comité d'audit.

4. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fait rapport au comité d'audit sur les aspects essentiels touchant au contrôle, en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

5. Les États membres peuvent permettre ou décider que les dispositions établies aux paragraphes 1 à 4 ne s'appliquent pas aux entités d'intérêt public qui disposent d'un organe remplissant des fonctions équivalentes à celle d'un comité d'audit, instauré et fonctionnant en vertu des dispositions en vigueur dans l'État membre où l'entité à contrôler est enregistrée. En pareil cas, l'entité indique quel est l'organe qui remplit ces fonctions et révèle sa composition.

6. Les États membres peuvent exempter de l'obligation d'avoir un comité d'audit :

- a) les entités d'intérêt public qui sont des entreprises filiales au sens de l'article de la directive

83/349/CEE, si l'entité satisfait aux exigences des paragraphes 1 à 4 du présent article, au niveau du groupe ;

- b) les entités d'intérêt public qui sont des organismes de placement collectif tels que définis à l'article , paragraphe 2, de la directive 85/611/CEE. Les États membres peuvent aussi exempter les entités d'intérêt public ayant pour seul objet le placement collectif de capitaux apportés par le public et qui exercent leurs activités sur la base du principe du partage des risques, sans chercher à prendre le contrôle juridique ou de gestion d'un des émetteurs de ses actifs sous-jacents, à condition que ces organismes de placement collectif soient autorisés et fassent l'objet d'un contrôle des autorités compétentes et qu'ils disposent d'un établissement dépositaire exerçant des fonctions équivalentes à celles prévues par la directive 85/611/CEE ;

- c) les entités d'intérêt public dont la seule activité consiste à émettre des titres reposant sur des actifs au sens de l'article 2, paragraphe 5, du règlement (CE) n° 809/2004 de la Commission²¹ ; dans ce cas, les États membres exigent de l'entité qu'elle divulgue les raisons pour lesquelles elle ne juge pas opportun de disposer d'un comité d'audit ou d'un organe d'administration ou de surveillance chargé d'exercer les fonctions du comité d'audit ;

- d) les établissements de crédit au sens de l'article, paragraphe 1, de la directive 2000/12/CE, dont les parts ne sont pas admises à la négociation sur un marché réglementé d'un État membre au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14), de la directive 2004/39/CE et qui n'ont émis, de manière continue ou répétée, que des titres obligataires, à condition que le montant total nominal de ces titres reste inférieur à 100 000 000 EUR et qu'ils n'aient pas publié de prospectus au titre de la directive 2003/71/CE.

Article 42

Indépendance

1. En plus des dispositions prévues aux articles 22 et 24, les États membres veillent à ce que les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit qui effectuent le contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public :

²¹ JO L 149 du 30.4.2004, p. 1.

- a) confirment chaque année par écrit au comité d'audit leur indépendance par rapport à l'entité d'intérêt public contrôlée;
- b) communiquent chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à l'entité contrôlée; et
- c) examinent avec le comité d'audit les risques pesant sur leur indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques, consignées par eux conformément à l'article 22, paragraphe 3.

2. Les États membres veillent à ce que l'associé/les associés principal/principaux chargé(s) d'effectuer un contrôle légal des comptes soit(en) t remplacé(s) dans sa/leur mission de contrôle légal des comptes au plus tard sept ans à partir de la date de sa/leur nomination et ne soit(en) t autorisé(s) à participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période d'au moins deux ans.

3. Le contrôleur légal des comptes ou l'associé principal chargé d'effectuer un contrôle légal des comptes qui effectue le contrôle au nom d'un cabinet d'audit n'est pas autorisé à occuper un poste de gestion important au sein de l'entité contrôlée avant qu'une période de deux ans au moins se soit écoulée depuis qu'il a quitté ses fonctions de contrôleur légal des comptes ou d'associé principal.

Article 43

Assurance qualité

L'examen d'assurance qualité mentionné à l'article 29 est mis en oeuvre au moins tous les trois ans à l'égard des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public.

CHAPITRE XI

ASPECTS INTERNATIONAUX

Article 44

Agrément des auditeurs de pays tiers

1. Sous réserve de réciprocité, les autorités compétentes d'un État membre peuvent agréer un contrôleur de pays tiers en tant que contrôleur légal des comptes, à condition que cette personne prouve qu'elle répond à des exigences équivalentes à celles visées à l'article 4 et aux articles 6 à 13.

2. Avant d'agréer un contrôleur de pays tiers répondant aux exigences du paragraphe 1, les autorités compétentes appliquent les dispositions prévues à l'article 14.

Article 45

Enregistrement et supervision des contrôleurs et des entités d'audit de pays tiers

1. Les autorités compétentes d'un État membre enregistrent, conformément aux articles 15 à 17, chaque contrôleur et chaque entité 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 dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé de cet État membre, au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14), de la directive 2004/39/CE, sauf lorsque la société est une entité qui émet uniquement des titres de créance admis à la négociation sur un marché réglementé, au sens de l'article 2, paragraphe 1, point b), de la directive 2004/109/CE²², dont la valeur nominale unitaire est au moins égale à 50 000 EUR ou, pour les titres de créance libellés dans une devise autre que l'euro, dont la valeur nominale unitaire est équivalente à au moins 50 000 EUR à la date d'émission.

²² Directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil du 15 décembre 2004 sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information sur les émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé (JO L 390 du 31.12.2004, p. 38).

2. Les articles 18 et 19 s'appliquent.

3. Les États membres soumettent les contrôleurs et les entités d'audit de pays tiers qu'ils ont enregistrés à leurs systèmes de supervision publique, à leurs systèmes d'assurance qualité et à leurs systèmes d'enquête et de sanctions. Un État membre peut exempter un contrôleur ou une entité d'audit de pays tiers qu'il a enregistré de l'obligation de se soumettre à son système d'assurance qualité si un autre État membre, ou un système d'assurance qualité d'un pays tiers jugé équivalent conformément à l'article 46, a soumis le contrôleur ou l'entité d'audit du pays tiers concerné à un examen de qualité au cours des trois années qui précèdent.

4. Sans préjudice de l'article 46, les rapports d'audit de comptes annuels ou de comptes consolidés visés au paragraphe 1 du présent article émis par des contrôleurs ou des entités d'audit de pays tiers qui n'ont pas été enregistrés dans l'État membre considéré n'ont aucune valeur juridique dans cet État membre.

5. Un État membre ne peut enregistrer une entité d'audit de pays tiers, que pour autant:

- a) qu'elle réponde à des exigences équivalentes à celles énoncées à l'article 3, paragraphe 3;
- b) que la majorité des membres de l'organe d'administration ou de gestion de l'entité d'audit de pays tiers réponde à des exigences équivalentes à celles énoncées aux articles 4 à 10;
- c) que le contrôleur de pays tiers qui procède à l'audit au nom de l'entité d'audit de pays tiers réponde à des exigences équivalentes à celles énoncées aux articles 4 à 10;
- d) que l'audit des comptes annuels ou des comptes consolidés visé au paragraphe 1 soit effectué conformément aux normes internationales d'audit visées à l'article 26, ainsi qu'aux exigences énoncées aux articles 22, 24 et 25, ou à des normes et à des exigences équivalentes;
- e) qu'elle publie sur son site internet un rapport annuel de transparence incluant les informations prévues à l'article 40 ou qu'elle se conforme à des exigences de publication équivalentes.

[6. Pour assurer l'application uniforme du paragraphe 5, point d), l'équivalence qui y est mentionnée est évaluée par la Commission en coopération avec les États membres et elle est

décidée par la Commission conformément à la procédure de réglementation visée à l'article 48, paragraphe 2. Les États membres peuvent évaluer eux-mêmes l'équivalence visée au paragraphe 5, point d), du présent article, aussi longtemps que la Commission n'a pas pris cette décision.

Dans ce contexte, la Commission peut arrêter des mesures visant à établir des critères d'équivalence généraux conformément aux exigences énoncées aux articles 22, 24, 25 et 26, lesquels sont applicables à tous les pays tiers et doivent être utilisés par les États membres pour évaluer l'équivalence au niveau national. Ces critères ne peuvent aller au-delà des exigences énoncées aux articles 22, 24, 25 et 26. Ces mesures, visant à modifier les éléments non essentiels de la présente directive en la complétant, sont arrêtées conformément à la procédure de réglementation avec contrôle visée à l'article 48, paragraphe 2 *bis*.]

Article 46

Dérogation en cas d'équivalence

1. Les États membres peuvent, sur une base de réciprocité, ne pas appliquer ou modifier les exigences énoncées à l'article 45, paragraphes 1 et 3, à la seule condition que l'entité d'audit de pays tiers ou le contrôleur de pays tiers soit soumis, dans le pays tiers où il a son siège, à des systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions répondant à des exigences équivalentes à celles énoncées aux articles 29, 30 et 32.

[2. Pour assurer l'application uniforme du paragraphe 1, l'équivalence qui y est mentionnée est évaluée par la Commission en coopération avec les États membres et elle est décidée par la Commission conformément à la procédure de réglementation visée à l'article 48, paragraphe 2. Les États membres peuvent évaluer eux-mêmes l'équivalence visée au paragraphe 1 du présent article ou se fonder sur les évaluations réalisées par d'autres États membres aussi longtemps que la Commission n'a pas pris cette décision. Si la Commission décide que l'exigence d'équivalence visée au paragraphe 1 du présent article n'est pas remplie, elle peut autoriser les auditeurs et entités d'audit concernés à poursuivre leurs

activités d'audit conformément aux exigences de l'État membre concerné durant une période transitoire appropriée.

Dans ce contexte, la Commission peut arrêter des mesures visant à établir des critères d'équivalence généraux conformément aux exigences énoncées aux articles 29, 30 et 32, lesquels sont applicables à tous les pays tiers et doivent être utilisés par les États membres pour évaluer l'équivalence au niveau national. Ces critères ne peuvent aller au-delà des exigences énoncées aux articles 29, 30 et 32. Ces mesures, visant à modifier les éléments non essentiels de la directive en la complétant, sont arrêtées conformément à la procédure de réglementation avec contrôle visée à l'article 48, paragraphe 2 *bis*.]

3. Les États membres communiquent à la Commission :

- a) leurs évaluations de l'équivalence visée au paragraphe 2 ; et
- b) les éléments principaux de leurs modalités de coopération avec des systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions de pays tiers, sur la base du paragraphe 1.

Article 47

Coopération avec les autorités compétentes de pays tiers

1. Les États membres peuvent autoriser la communication aux autorités compétentes d'un pays tiers de documents d'audit ou d'autres documents détenus par des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit par eux agréés, pour autant que :

- a) ces documents d'audit ou autres documents sont relatifs à des audits de sociétés ayant émis des valeurs mobilières sur les marchés de capitaux dudit pays tiers ou appartenant à un groupe qui établit des comptes consolidés légaux dans ce pays tiers ;
- b) la communication est effectuée via les autorités compétentes de l'État membre concerné aux autorités compétentes du pays tiers, et sur leur demande ;
- c) les autorités compétentes du pays tiers concerné répondent aux critères déclarés adéquats selon les modalités prévues au paragraphe 3 ;

d) il existe des accords sur les modalités de travail entre les autorités compétentes concernées sur une base de réciprocité ;

e) la communication de données à caractère personnel au pays tiers se fait conformément au chapitre IV de la directive 95/46/CE.

2. Les modalités de travail visées au paragraphe 1, point d), doivent assurer que :

a) les justifications sur les raisons de la requête pour l'obtention de documents d'audit ou d'autres documents sont fournies par les autorités compétentes ;

b) les personnes employées ou précédemment employées par les autorités compétentes du pays tiers qui reçoit l'information sont soumises aux obligations de secret professionnel ;

c) les autorités compétentes du pays tiers ne peuvent utiliser ces documents d'audit ou autres documents qu'aux fins de l'exercice des fonctions de supervision publique, d'assurance qualité et d'enquête répondant à des exigences équivalentes à celles énoncées aux articles 29, 30 et 32 ;

d) la demande de la part des autorités compétentes du pays tiers portant sur des documents d'audit ou d'autres documents détenus par des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit peut être refusée lorsque :

— la fourniture de tels documents risque de porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité ou à l'ordre public de la Communauté ou de l'État membre sollicité, ou

— une procédure judiciaire a déjà été ouverte pour les mêmes actions et contre les mêmes personnes devant les autorités de l'État membre sollicité.

[3. Pour assurer l'application uniforme du paragraphe 1, point c), l'adéquation aux critères qui y est mentionnée est évaluée par la Commission en coopération avec les États membres et elle est décidée par la Commission en conformité avec la procédure de réglementation visée à l'article 48, paragraphe 2. Les États membres prennent les mesures nécessaires pour se conformer à la décision de la Commission.

Cette évaluation de l'adéquation se fonde sur les exigences énoncées à l'article 36 ou sur des résultats fonctionnels essentiellement équivalents. Toute mesure prise dans ce contexte visant à modifier les éléments non essentiels de la

présente directive en la complétant et à faciliter la coopération entre les autorités compétentes est arrêtée en conformité avec la procédure de réglementation avec contrôle visée à l'article 48, paragraphe 2 *bis*.]

4. Dans des cas exceptionnels, et par dérogation au paragraphe 1, les États membres peuvent autoriser les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit agréés par eux à communiquer des documents d'audit et d'autres documents directement aux autorités compétentes du pays tiers, pour autant que :

a) une enquête a été initiée par les autorités compétentes dudit pays tiers ;

b) la communication des documents n'est pas en contradiction avec les obligations auxquelles sont soumis les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit en matière de communication des documents d'audit et d'autres documents aux autorités compétentes de leur propre pays ;

c) il existe des accords sur les modalités de travail avec les autorités compétentes dudit pays tiers qui permettent par réciprocité aux autorités compétentes d'un État membre l'accès direct aux documents d'audit et autres documents des entités d'audit dudit pays tiers ;

d) l'autorité compétente requérante du pays tiers informe à l'avance l'autorité compétente du pays du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit de chaque demande d'accès direct à l'information, en indiquant les raisons de celle-ci ;

e) les conditions énoncées au paragraphe 2 sont respectées.

5. La Commission peut spécifier [...] les cas exceptionnels visés au paragraphe 4 du présent article, afin de faciliter la coopération entre les autorités compétentes et d'assurer l'application uniforme dudit paragraphe 4. [Ces mesures, 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 2*bis* ».]

6. Les États membres communiquent à la Commission les accords sur les modalités de travail visées aux paragraphes 1 et 4.

CHAPITRE XII

DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

Article 48

Procédure de comité

1. La Commission est assistée par un comité (ci-après dénommé «comité»).

2. Dans le cas où il est fait référence au présent paragraphe, les articles 5 et 7 de la décision 1999/468/CE s'appliquent, dans le respect des dispositions de l'article 8 de celle-ci. La période prévue à l'article 5, paragraphe 6, de la décision 1999/468/CE est fixée à trois mois.

[2*bis*. Dans le cas où il est fait référence au présent paragraphe, l'article 5 *bis*, paragraphes 1 à 4, et l'article 7 de la décision 1999/468/CE s'appliquent, dans le respect des dispositions de l'article 8 de celle-ci.]

[3. Pour le 31 décembre 2010, puis au moins tous les trois ans, la Commission réexamine les dispositions concernant ses compétences d'exécution et présente au Parlement européen et au Conseil un rapport sur le fonctionnement de ces compétences. Ce rapport examine en particulier s'il est nécessaire que la Commission propose des amendements à la présente directive pour garantir une délimitation appropriée des compétences d'exécution qui lui sont conférées. La conclusion quant au point de savoir si une modification s'impose ou non s'accompagne d'un exposé détaillé des motifs. Le cas échéant, le rapport est assorti d'une proposition législative visant à modifier les dispositions qui confèrent à la Commission ses compétences d'exécution.]

Article 49

Modification de la directive 78/660/CEE et de la directive 83/349/CEE

1. La directive 78/660/CEE est modifiée comme suit :

a) À l'article 43, paragraphe 1, le point suivant est ajouté :

«15) séparément, le total des honoraires perçus pendant l'exercice par le contrôleur légal des comptes ou par le cabinet d'audit pour le

contrôle légal des comptes annuels, le total des honoraires perçus pour les autres services d'assurance, le total des honoraires perçus pour les services de conseil fiscal et le total des honoraires perçus pour tout service autre que d'audit.

Les États membres peuvent prévoir que cette exigence ne s'applique pas lorsque la société est incluse dans les comptes consolidés qui doivent être établis en vertu de l'article de la directive 83/349/CEE, à condition que ces informations soient données dans l'annexe des comptes consolidés.»

b) À l'article 44, le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant:

«1. Les États membres peuvent permettre que les sociétés visées à l'article 11 établissent une annexe abrégée de leurs comptes dépourvue des indications demandées à l'article 43, paragraphe 1, points 5) à 12), point 14 sous a) et point 15). Toutefois, l'annexe doit indiquer d'une façon globale pour tous les postes concernés les informations prévues à l'article 43, paragraphe 1, point 6).»

c) À l'article 45, le paragraphe 2 est remplacé par le texte suivant:

«2. Le paragraphe 1, point b), s'applique également aux indications prescrites à l'article 43, paragraphe 1, point 8). Les États membres peuvent autoriser les sociétés visées à l'article 27 à omettre les indications prescrites à l'article 43, paragraphe 1, point 8). Les États membres peuvent aussi autoriser les sociétés visées à l'article 27 à omettre les indications prescrites à l'article 43, paragraphe 1, point 15), pour autant que ces indications soient fournies au système de supervision publique visé à l'article 32 de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés²³, sur demande de ce dernier.»

2. À l'article 34 de la directive 83/349/CEE, le point suivant est ajouté:

«16) séparément, le total des honoraires perçus pendant l'exercice par le contrôleur légal des comptes ou par le cabinet d'audit pour le contrôle légal des comptes consolidés, le total des honoraires perçus pour les autres services d'assurance, le total des honoraires perçus pour les services de conseil fiscal et le total des honoraires perçus pour tout service autre que d'audit.»

Article 50

Abrogation de la directive 84/253/CEE

La directive 84/253/CEE est abrogée avec effet au 29 juin 2006. Toute référence à la directive abrogée est interprétée comme une référence à la présente directive.

Article 51

Disposition transitoire

Les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit qui ont été agréés par les autorités compétentes des États membres conformément à la directive 84/253/CEE avant l'entrée en vigueur des dispositions visées à l'article 53, paragraphe 1, sont réputés avoir été agréés conformément à la présente directive.

Article 52

Harmonisation minimale

Les États membres qui exigent le contrôle légal des comptes peuvent imposer des exigences plus rigoureuses, à moins qu'il n'en soit disposé autrement dans la présente directive.

Article 53

Transposition

1. Les États membres adoptent et publient les dispositions nécessaires pour se conformer à la présente directive avant le 29 juin 2008. Ils en informent immédiatement la Commission.

2. Lorsque les États membres adoptent ces dispositions, celles-ci contiennent une référence à la présente directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de leur publication officielle. Les modalités de cette référence sont arrêtées par les États membres.

²³ JO L 157 du 9.6.2006, p. 87.

3. Les États membres communiquent à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine régi par la présente directive.

Article 54

Entrée en vigueur

La présente directive entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Article 55

Destinataires

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

Fait à Strasbourg, le 17 mai 2006.

Par le Parlement européen

Le président

J. BORRELL FONTELLES

Par le Conseil

Le président

H. WINKLER

AVIS DU 13 FÉVRIER 2007 relatif aux arrêtés royaux visant à transposer la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et consolidés

Le Conseil supérieur des Professions économiques se félicite de l'initiative prise par le Gouvernement fédéral, lors de la séance du Conseil des Ministres du 19 janvier 2007, de transposer dans les meilleurs délais la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.

La loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses (*Moniteur belge*, 28 juillet 2006, Edition 2) permet, en effet, au travers de son article 102, au Roi de transposer, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés. Cette habilitation conférée au Roi par la loi du 20 juillet 2006 expire, conformément aux dispositions contenues dans l'article 103, § 3 de ladite loi, le 31 décembre 2007.

Le Conseil supérieur a été appelé, le février 2007, à rendre un avis dans l'urgence à propos de la réforme du révisorat relative à la transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes.

Dans le cadre de sa demande d'avis, le Ministre de l'Economie a également transmis une demande d'avis au Conseil supérieur à propos de différents arrêtés royaux visant à intégrer dans le cadre légal et réglementaire belge les dispositions contenues dans la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés :

- projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession de réviseurs d'entreprises abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises ;

- projet d'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;
- projet d'arrêté royal abrogeant l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la loi du 21 février 1985 dans la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises
- projet d'arrêté royal fixant la date d'entrée en vigueur du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 et portant transposition 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 et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil
- projet d'arrêté royal organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises ;
- projet d'arrêté royal concernant certains aspects de la discipline des réviseurs d'entreprises ;
- projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 14 février 1989 déterminant les conditions d'octroi de la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4^{ter} de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Ceci explique pourquoi le Conseil supérieur a pris l'initiative d'analyser l'ensemble de ces arrêtés royaux à l'aune de l'avant-projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 et portant transposition de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrô-

les 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 transmis par le Ministre de l'Economie.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

▲ Lignes de force

Le Conseil supérieur a été appelé à rendre un avis dans l'urgence à propos de la réforme du révisorat relative à la transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes.

Dans le cadre de cet avis, le Conseil supérieur précise qu'il soutient l'approche retenue par le Gouvernement fédéral dans le projet d'arrêté royal de pouvoirs spéciaux, à savoir la mise en place d'un système de supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, incluant notamment la mise sur pied d'une «Chambre de renvoi et de mise en état».

Le Conseil supérieur se réjouit du fait que le Gouvernement consacre, au travers de cet arrêté de pouvoirs spéciaux, le rôle du Conseil supérieur dans l'élaboration des normes professionnelles en prévoyant l'approbation des normes et recommandations professionnelles par le Conseil supérieur, d'une part, et en mettant sur pied un mécanisme ad hoc permettant de responsabiliser l'Institut des Reviseurs d'Entreprises pour ce qui concerne l'adoption des avis, circulaires et communications, d'autre part.

¹ Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe de mettre sur pied un système évolutif de supervision publique permettant de partir des acquis belges. En effet, la Belgique fut pionnière en 1985 en mettant sur pied le Conseil supérieur du révisorat d'entreprises, embryon d'organe de supervision publique créé il y a plus de vingt ans, chargé de rendre des avis sur les aspects normatifs et réglementaires de la profession de réviseur d'entreprises.

Pour être efficace et reconnu comme tel, le système de supervision publique belge doit tenir compte d'une dimension internationale présentant une double composante :

- assurer un «level playing field» en Belgique comparable avec celui des autres Etats membres de l'Union européenne;
- assurer la reconnaissance par les organes de supervision publique établis en dehors de l'Union européenne.

Le Conseil supérieur propose également de préciser dans l'arrêté de pouvoirs spéciaux quel est l'organe qui serait chargé de la coordination au niveau national des différentes instances composant le système de supervision publique. Le Conseil supérieur est disposé à jouer ce rôle de coordination.

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, que la «Chambre de renvoi et de mise en état», mise sur pied au travers de l'arrêté de pouvoirs spéciaux, soit réellement en mesure de mener, le cas échéant, une instruction de dossier pouvant conduire à la mise sur pied d'une instruction disciplinaire. Cela implique, d'une part, des moyens financiers adéquats et, d'autre part, des moyens humains disposant de l'expérience voulue.

Le Conseil supérieur note à ce sujet que :

- les rapporteurs bénéficient d'un statut administratif et pécuniaire garantissant leur indépendance. Le Roi détermine notamment le statut des rapporteurs selon les principes d'une carrière plane;
- le budget de la Chambre de renvoi et de mise en état est fixé chaque année sur la base des frais de l'année écoulée, avec un maximum de 400.000 euros.

Le système de supervision publique mis en place par l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux soumis pour avis devrait, de l'avis du Conseil supérieur, faire l'objet d'une évaluation dans quelques années de manière à pouvoir évaluer l'efficacité du système mis en place en 2007.

▲ 1. Système de supervision publique

▲ 1.1. Caractéristiques de la directive en matière de supervision publique

Il revient à chaque État membre de mettre en place un système effectif de supervision publique² des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit présentant les caractéristiques suivantes.

- La supervision publique porte sur tous les contrôleurs légaux des comptes et tous les cabinets d'audit, indépendamment des catégories d'entreprises dans lesquelles ils sont actifs.
- La supervision publique est effectuée par un ou plusieurs organes formant le « système de supervision publique ».
- Le système de supervision publique est dirigé par des non-praticiens³, connaissant bien les matières qui touchent au contrôle légal des comptes. Les personnes participant à la direction du système de supervision publique sont sélectionnées selon une procédure de nomination indépendante et transparente.
- Les missions du système de supervision publique 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,

² Article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006.

³ La directive autorise cependant chaque État membre à permettre qu'une minorité de praticiens participe à la direction dudit système.

- 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 disciplinaire.
- 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.
- Le système de supervision publique est transparent. La transparence requise inclut la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels.
- Le système de supervision publique est financé de façon appropriée. Le financement est sûr et exempt de toute influence induite de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

▲ 1.2. Composition du système de supervision publique en Belgique

L'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, tel qu'il est appelé à être modifié par l'article 64 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006, précise, en son § 1^{er}, 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 et
- du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. »

Le Conseil supérieur accueille favorablement l'initiative de définir la composition du système de supervision publique mais souhaite attirer l'attention sur l'importance de définir les missions des différentes composantes de ce système de supervision.

- **En ce qui concerne le Ministre de l'Economie**, son rôle, en tant que composante du

système de supervision publique, est clairement de proposer au Gouvernement et au Parlement des dispositions légales et réglementaires ayant trait à la profession de réviseur d'entreprises en vue de leur adoption. Il a par ailleurs pour mission d'approuver les normes et les recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, après que le Conseil supérieur des Professions économiques ait lui-même approuvé lesdites normes et recommandations (article 30 loi 1953 nouvelle – Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006). Dans certaines circonstances, le Ministre est également habilité à adopter directement des normes professionnelles, après avis du Conseil de l'Institut et du Conseil supérieur des Professions économiques.

- **En ce qui concerne le Procureur général**, son rôle, en tant que composante du système de supervision publique, se situe au niveau de la possibilité de recours contre toute décision du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises liée à la tenue du registre public (article 9 loi 1953 nouvelle – Article 17 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006).
- **En ce qui concerne la Chambre de renvoi et de mise en état**, son rôle, en tant que composante du système de supervision publique, est d'apprécier les conclusions des contrôle de qualité (article 50 loi 1953 nouvelle – Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) et de contribuer à la surveillance des réviseurs d'entreprises (article 46 loi 1953 nouvelle – Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006). Par le biais du contrôle de qualité, la Chambre de renvoi et de mise en état exerce également la responsabilité finale en matière de formation permanente.
- **En ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques**, son rôle, en tant que composante du système de supervision, est

- d'approuver, a priori, les normes et recommandations proposées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (article 30 loi 1953 nouvelle – Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006);
- d'examiner, a posteriori, le contenu des avis, circulaires et communications approuvées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (article 30 loi 1953 nouvelle – Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006).

- **En ce qui concerne le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire**, son rôle, en tant que composante du système de supervision publique, est de donner un avis a priori et d'effectuer un contrôle a posteriori de la compatibilité d'une prestation d'un commissaire avec l'indépendance dans l'exercice de ses fonctions (article 133, § 10 Code des sociétés).

Le Conseil supérieur tire de l'analyse du système de supervision, tel que décrit dans l'article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, que celui-ci ne concerne pas le(s) organe(s) / instance(s) chargé(e)s de se prononcer sur un cas envoyé en discipline. C'est la raison pour laquelle ces instances disciplinaires (Commission de discipline / Commission d'appel) ne font pas partie du système de supervision publique dans le texte soumis pour avis. Il convient de souligner, à ce propos, que les magistrats désignés pour siéger dans ces instances disciplinaires sont nommés par le Ministre de la Justice.

D'une manière générale, le Conseil supérieur accueille favorablement l'initiative prise par le Gouvernement fédéral, lors de la séance du Conseil des Ministres du 19 janvier 2007, visant à mettre sur pied un système de supervision publique assumant la responsabilité finale («ultimate responsibility») que ce soit à propos de l'agrément et de l'enregistrement des réviseurs d'entreprises et des cabinets d'audit, de l'élaboration des normes professionnelles (normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit et normes d'audit), de la formation permanente, du contrôle de qualité et de la surveillance.

Le Conseil supérieur se réjouit du fait que le Gouvernement consacre, au travers de cet arrêté de pouvoirs spéciaux, le rôle du Conseil supérieur dans l'élaboration des normes professionnelles en prévoyant l'approbation des normes et recommandations professionnelles par le Conseil supérieur, d'une part, et en mettant sur pied un mécanisme ad hoc permettant de responsabiliser l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour ce qui concerne l'adoption des avis, circulaires et communications, d'autre part.

En outre, le Conseil supérieur est d'avis qu'il importe de compléter le dispositif en matière d'adoption et d'approbation des normes et recommandations professionnelles par la mesure suivante: pour que le Conseil supérieur puisse assurer pleinement son rôle de supervision du processus d'élaboration des normes et recommandations professionnelles, *il importe 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 des Réviseurs d'Entreprises soit tenu d'examiner l'aspect identifié par le Conseil supérieur dans un délai raisonnable.*

Pour satisfaire au caractère complet du système de supervision publique, le Conseil supérieur estime cependant:

1°) *qu'il conviendra à moyen terme d'analyser le statut, le mode de fonctionnement et les compétences des organes chargés de se prononcer sur les cas individuels (Chambre de renvoi et de mise en état, d'une part, et instances disciplinaires, d'autre part) à l'aune de ce qui se pratique dans les autres États membres de l'Union européenne, même s'il est vrai que cela tombe en dehors de la stricte transposition de la directive 2006/43/CE;*

2°) *qu'il convient de prévoir l'adoption d'un règlement d'agrément, à l'instar du règlement du stage de manière à s'assurer que le Ministre en charge de l'Économie effectue une supervision de la manière dont la liste des membres (personnes physiques et cabinets d'audit) est tenue. À cet effet, l'alinéa 1^{er} de l'article 18 de la loi du 22 juillet 1953 devrait être complété (Article 29 du projet*

d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006).

▲ 1.3. Qualité des membres du système de supervision publique et coordination au niveau national

Les membres du Conseil supérieur se réjouissent de constater que le § 2 de l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 (Article 64 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) prévoit des incompatibilités pour faire partie des membres des organes de supervision publique (ne pas être membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (ou ne pas l'avoir été au cours des trois dernières années), de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ou de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés).

En outre, des incompatibilités complémentaires ont été insérées en ce qui concerne les rapporteurs de la Chambre de renvoi et de mise en état: ceux-ci ne peuvent avoir la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de membre du Conseil supérieur des Professions économiques et de membre du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. (Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)

Le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait de préciser dans l'article 64 de cet arrêté de pouvoirs spéciaux (et non dans un arrêté à prendre en exécution de cette disposition) quel est l'organe qui serait chargé de la coordination au niveau national des différentes instances composant le système de supervision publique et ce afin d'assurer une coopération efficace, au niveau communautaire, des activités de supervision publique en Belgique.

Eu égard aux missions de portée générale conférées au Conseil supérieur depuis plus de vingt ans, à sa mission transversale qui concerne l'ensemble des professions économiques et à son statut, sa composition et son mode de fonctionnement, le Conseil supérieur se pose la question de savoir si le Conseil supérieur des

Professions économiques ne pourrait pas être proposé pour assurer ce rôle de coordination.

En ce qui concerne l'article 64 du projet d'arrêté, il convient, par ailleurs, de préciser dans l'alinéa 2 du § 1^{er} de l'article 43 que le Roi précise les règles relatives à la composition, l'organisation et de fonctionnement et le mode de financement des organes établis en Belgique, **«pour autant que ces aspects ne soient pas visés par une législation particulière»**. En effet, il convient de tenir compte de l'acquis en matière de système de supervision publique que ce soit à propos du Conseil supérieur des Professions économiques (loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales) ou à propos du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du Commissaire (Code des sociétés).

Conformément à la disposition contenue dans le considérant 20 précédant la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, il convient de souligner que «la désignation d'une entité comme responsable de la coopération ne saurait empêcher que chaque autorité puisse coopérer directement avec les autres autorités compétentes des États membres».

▲ 1.4. Instructions disciplinaires conduites par l'organe de supervision publique

Le § 5 de l'article 32 de la directive 2006/43/CE prévoit que «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».

Cette mesure a été transposée en droit belge dans l'article 49, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (nouvelle) (Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) en habilitant «dans des circonstances exceptionnelles spécialement motivées» la Chambre de renvoi et de mise en état à conduire des enquêtes sur les réviseurs d'entreprises personnes physiques et les cabinets d'audit.

Le Conseil supérieur est d'avis que les conditions permettant à la Chambre de renvoi et de

mise en état de procéder à de telles enquêtes sont bien plus restrictives que l'esprit de la directive. Il estime dès lors qu'il convient de remplacer l'expression «dans des circonstances spécialement motivées» au minimum par l'expression «si elle le juge opportun».

De même, l'esprit du § 5 de l'article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 vise à imposer que l'organe de supervision publique conduise lui-même, le cas échéant, des enquêtes. A cet effet, il convient que les rapporteurs de la Chambre de renvoi et de mise en état disposent de moyens suffisants pour effectuer effectivement eux-mêmes ce type d'enquêtes. Ceci ne sera pas sans conséquence sur les caractéristiques requises pour être nommé rapporteur de la Chambre de renvoi et de mise en état.

En outre, eu égard aux nouveautés introduites en matière de système de supervision publique et du nécessaire exercice de «level playing field» entre les différents États membres de l'Union européenne et de reconnaissance mutuelle des instances extra-communautaires, le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait d'apprécier, à l'aune des expériences dans les différents États membres, dans quelle mesure la Chambre de renvoi et de mise en état aura effectivement pu agir comme une composante du système de supervision publique assurant la responsabilité finale en matière de contrôle de qualité et de surveillance.

▲ 1.5. Transparence du système de supervision publique

Le § 6 de l'article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 impose la transparence au système de supervision publique. Cette transparence «inclut la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels».

Le Conseil supérieur tient à souligner que cette règle de transparence existe, dans l'état actuel de la législation, pour deux des organes du système de supervision publique, en l'occurrence le Conseil supérieur des Professions économiques et le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Par contre, le Conseil supérieur relève qu'aucune mesure de cette nature n'a été prévue que ce soit pour le procureur général ou pour la Chambre de renvoi et de mise en état alors qu'ils font tous deux partie du système de supervision publique mis en place en Belgique.

Afin d'éviter la multiplication des publications de cette nature, le Conseil supérieur propose de prévoir l'organisation, par l'organe du système de supervision publique chargé de la coordination au niveau belge, d'une concertation et la tenue de réunions de coordination, par exemple, tous les six mois. Ceci devrait conduire à la publication, pour l'ensemble des composantes du système de supervision, d'un programme de travail et d'un rapport annuel. Cet organe fera rapport périodiquement au Ministre de l'Économie.

Ceci pourrait conduire à la centralisation de la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels et devrait assurer la cohérence entre les différentes composantes du système de supervision publique.

▲ 1.6. *Mesures transitoires*

L'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 (nouvelle) (Article 43 du projet d'arrêté royal pris en

exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) charge le Conseil supérieur des Professions économiques d'approuver les **normes et les recommandations** adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Il importe d'insérer des mesures transitoires visant à faire approuver l'ensemble des normes et recommandations de révision adoptées jusqu'à ce jour, d'une part, par le Conseil supérieur des Professions économiques et, d'autre part, par le Ministre de l'Économie.

L'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 (nouvelle) (Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) charge par ailleurs le Conseil supérieur d'effectuer un contrôle a posteriori des **avis, circulaires et communications** du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

À nouveau, il importe d'insérer des mesures transitoires visant à charger le Conseil supérieur d'approuver l'ensemble de ces avis, circulaires et communications. Cela implique la mise à disposition de l'ensemble de ces avis, circulaires et communications et la détermination d'un délai d'examen par le Conseil supérieur.

D'une manière schématique, la transposition de l'article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 en matière de système de supervision publique proposé se présente comme suit:

| Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 | Transposition en droit belge |
|--|---|
| <p>Article 32 Principes devant régir la supervision publique</p> | |
| <p>1. Les États 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.</p> | <p>Le système de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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 et - du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. <p>(article 43, § 1^{er}, alinéa 1^{er} loi 1953 nouvelle) (Article 34 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)</p> |
| <p>2. Tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit sont soumis à la supervision publique.</p> | <p>Respect de cette disposition par les différentes composantes du système de supervision publique.</p> |
| <p>3. Le système de supervision publique est dirigé par des non-praticiens, connaissant bien les matières qui touchent au contrôle légal des comptes. Les États 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.</p> | <p>Les membres des organes de supervision publique ne peuvent être réviseur d'entreprises, ni membre de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, ni membre de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés. Cette interdiction s'applique aux anciens réviseurs d'entreprises ayant quitté la profession depuis moins de trois ans.</p> <p>(article 43, § 2 loi 1953 nouvelle) (Article 34 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)</p> <p>Des incompatibilités complémentaires ont été insérées en ce qui concerne les rapporteurs de la Chambre de renvoi et de mise en état: la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de membre du Conseil supérieur des Professions économiques et de membre du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. (Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)</p> <p>En ce qui concerne les compétences des rapporteurs de la Chambre de renvoi et de mise en état, sont présumés disposer des compétences voulues:</p> <ul style="list-style-type: none"> - les magistrats; - les avocats; - les juristes d'entreprise; - les notaires et - les autres titulaires d'un diplôme de niveau Master qui justifient d'une expérience utile dans les matières visées par la Directive européenne précitée. <p>(Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)</p> |

| | |
|---|---|
| 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; | <p>Le procureur général peut introduire un recours contre toute décision du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises liée à la tenue du registre public.</p> <p>Il convient de prévoir l'adoption d'un règlement d'agrément.</p> |
| b) de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, ainsi que des normes d'audit; | <p>Le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé de l'approbation des normes et recommandations proposées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette approbation sera suivie par celle du Ministre de l'Économie. L'approbation de ces normes et recommandations fera l'objet d'une publication dans le Moniteur belge.</p> <p>Les avis, circulaires et communications devront être transmises au Conseil supérieur des Professions économiques en même temps qu'ils sont mis à la disposition des réviseurs d'entreprises. Celui-ci sera chargé d'un contrôle a posteriori.</p> <p>Il convient de prévoir des mesures spécifiques en matière d'approbation du référentiel existant avant l'adoption de la nouvelle réglementation.</p> |
| c) de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire. | <p>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.</p> |
| 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. | <p>La Chambre de renvoi et de mise en état est habilitée (dans des circonstances exceptionnelles spécialement motivées) à conduire des enquêtes sur les réviseurs d'entreprises personnes physiques et les cabinets d'audit (article 49, § 2 loi 1953 nouvelle) (Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006).</p> <p>Les conditions sont trop restrictives pour répondre à l'esprit du § 5 de l'article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006.</p> |
| 6. Le système de supervision publique est transparent. La transparence requise inclut la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels. | <p>Mesures existantes en ce qui concerne le Conseil supérieur (CSPE) et le Comité (ACCOM).</p> <p>Il est proposé de charger l'organe assurant la coordination au niveau belge d'organiser une concertation permanente entre les différents organes et de publier un programme de travail et un rapport annuel couvrant l'ensemble des activités. Cet organe serait chargé de faire rapport au Ministre de l'Économie.</p> |
| 7. Le système de supervision publique est financé de façon appropriée. Le financement est sûr et exempt de toute influence indue de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit. | <p>Le Roi précise les règles relatives à la composition, l'organisation, le fonctionnement, la coopération entre les organes de supervision publique au niveau communautaire, la reconnaissance mutuelle des dispositions réglementaires des États membres et le mode de financement dudit organe ou desdits organes.</p> <p>(article 43, § 1^{er}, alinéa 2 loi 1953 nouvelle) (Article 64 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)</p> |

▲ 2. Élaboration de normes professionnelles

Le Conseil supérieur tient à formuler un certain nombre de remarques relatives à l'article 30 (loi 1953 nouvelle) (Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) :

- Conformément à l'article 26 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, les normes d'audit internationales adoptées par la Commission (et publiées, dans chacune des langues officielles de la Communauté, dans le *Journal officiel de l'Union européenne*) serviront de base pour effectuer le contrôle légal des comptes des différentes entités soumises à ce contrôle.

Il conviendrait de préciser dans le § 1^{er}, que les réviseurs d'entreprises utilisent, pour effectuer le contrôle légal des comptes annuels, les normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne et publiées dans le *Journal officiel de l'Union européenne*.

En outre, dans la mesure où la directive ne prévoit pas expressément que la publication des normes d'audit internationales adoptées par la Commission se fera par le biais d'un (ou de plusieurs) règlement(s) européen(s), il convient de reformuler le membre de phrase introductif du § 1^{er} « sans préjudice des normes internationales d'audit reprises par un règlement européen ».

- Il ressort de l'article 30 (loi 1953 nouvelle) (Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) que le Conseil supérieur des Professions économiques approuve les normes et recommandations proposées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans un délai ne dépassant pas trois mois. Dans cette perspective, le Conseil supérieur peut consulter la Commission bancaire, financière et des assurances pour tous les aspects des projets de normes ou de recommandations ayant trait aux entités d'intérêt public.

Il convient de préciser, de l'avis du Conseil supérieur, qu'en cas de consultation de la Commission bancaire, financière et des assurances, le délai de trois mois est suspendu entre le moment de la demande d'avis et la remise de l'avis par la CBFA.

- Dans le cadre du § 5, il conviendrait de préciser que les avis, circulaires et communications adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sont transmis au Conseil supérieur en même temps qu'ils sont envoyés aux réviseurs d'entreprises.

Il convient, par ailleurs, de préciser à ce propos que le commentaire relatif à l'article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 portant transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 (avant-dernier alinéa – *in fine*) doit être adapté de manière à préciser que le Conseil supérieur vérifie (et non « peut vérifier ») l'incompatibilité de ces avis, communications ou circulaires avec d'autres dispositions.

De même, l'exposé des motifs devrait, de l'avis du Conseil supérieur, préciser clairement que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ne peut développer sa doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif **qu'au travers d'avis, de circulaires ou de communications**.

- Comme précisé sous le point 1.6. du présent avis, il conviendrait de prévoir des mesures transitoires relatives à l'approbation des normes, recommandations, avis, circulaires et communications adoptées jusqu'à présent par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Dans cette perspective, il serait souhaitable que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises propose un programme de travail contenant un échéancier visant à examiner, dans le cadre des mesures transitoires, les normes, recommandations, avis, circulaires et com-

munications adoptées jusqu'à présent par le Conseil de l'IRE.

▲ 3. Contrôle de qualité

Le § 1^{er} de l'article 33 (loi 1953 nouvelle) (Article 48 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) précise que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises « soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité au moins tous les six ans ».

Il convient de relever que, sous l'article 2, 3^o (loi 22 juillet 1953 nouvelle) (Article 2 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006), le « réviseur d'entreprises » est défini comme « une personne physique, une personne morale ou une autre entité, quelle qu'en soit la forme juridique, inscrite au registre public de l'Institut, à savoir un réviseur d'entreprises personne physique ou un cabinet de révision quelle que soit sa forme juridique ».

De la lecture conjointe de ces deux dispositions, on peut, de l'avis du Conseil supérieur, aboutir à deux interprétations différentes :

- la lecture combinée des deux dispositions peut conduire à conclure que tous les réviseurs d'entreprises (qu'ils soient personnes physiques ou qu'ils soient personnes morales – le « ou » devant se lire « et ») font l'objet d'un contrôle qualité au maximum tous les six ans ;
- la lecture combinée des deux dispositions peut conduire à conclure que les réviseurs d'entreprises (soit personnes physiques soit personnes morales – le « ou » devant se lire « ou ») font l'objet d'un contrôle qualité au maximum tous les six ans.

À la lecture du rapport au Roi précédant l'arrêté royal abrogeant l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, il semblerait que la première interprétation doive être retenue. En effet, il est précisé, dans le quatrième alinéa relatif au Chapitre I^{er}, que « il est opté pour désigner les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit agréés qui, en Belgique, sont inscrits dans le registre public tenu par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, par respectivement « les

réviseurs d'entreprises personnes physiques » et « les cabinets de révision », tandis que l'ensemble des deux est désigné par « les réviseurs d'entreprises » ».

La lecture du commentaire relatif à l'article 48 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 ne donne, de l'avis du Conseil supérieur, aucune précision complémentaire quant au fait qu'il faut comprendre que tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques ou que tous les cabinets d'audit font l'objet d'un contrôle qualité au maximum tous les six ans.

Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il a, dans le cadre de deux avis antérieurs relatifs au projet de norme en matière de contrôle qualité, marqué son désaccord avec le fait que contrôle qualité ne porterait que sur le seul cabinet d'audit (voir à ce propos les avis du 17 mai 2002⁴ et du 4 mars 2003⁵) dans la mesure où il n'existerait pas de périodicité minimale pour le contrôle des réviseurs d'entreprises personnes physiques.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur tient à souligner que le considérant 17 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 permet explicitement aux Etats membres d'aller au-delà de la contrainte de base reprise dans l'article 29 de la directive :

« (17) Des inspections régulières sont un bon moyen d'assurer au contrôle légal des comptes une qualité constamment élevée. Il convient donc de soumettre les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit à un système d'assurance qualité qui soit organisé de façon à être indépendant des entités contrôlées. En vue de l'application de l'article 29 sur les systèmes d'assurance qualité, les États membres peuvent décider que, si les contrôleurs individuels ont une politique commune en

⁴ Avis du 17 mai 2002 portant sur les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relatives au contrôle de qualité, *Rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques 2001-2002*, pp. 129-136.

⁵ Avis du 4 mars 2003 portant sur les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relative au contrôle de qualité à l'aune du « mission statement » du Conseil de l'IRE du 8 novembre 2002, *Rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques 2002-2003*, pp.101-105.

matière d'assurance qualité, il ne soit tenu compte que des exigences visant les cabinets d'audit. **Les États membres peuvent organiser le système d'assurance qualité de manière à ce que chaque contrôleur individuel doive être soumis à un examen de l'assurance qualité au moins tous les six ans.** À cet égard, le financement du système d'assurance qualité devrait être exempt de toute influence indue. La Commission devrait être habilitée à adopter des mesures d'exécution relatives aux problèmes touchant à l'organisation des systèmes d'assurance qualité ainsi qu'au financement de ceux-ci lorsque la confiance du public à l'égard desdits systèmes est sérieusement compromise. Les systèmes de supervision publique des États membres devraient être encouragés à définir une approche coordonnée des examens de l'assurance qualité afin d'éviter l'imposition de charges superflues pour les parties concernées.»

Le Conseil supérieur tient à ce que la formulation de l'article 33 (loi 1953 nouvelle) (Article 48 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) donne toute la clarté voulue et ne puisse pas faire l'objet d'interprétations ultérieurement. Dans cette perspective, il propose de remplacer le membre de phrase (l'Institut des Réviseurs d'Entreprises «soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle qualité au moins tous les six ans»)

- soit par le membre de phrase suivant: l'Institut des Réviseurs d'Entreprises «soumet les réviseurs d'entreprises personnes physiques à un contrôle qualité au moins tous les six ans»
- soit par le membre de phrase suivant: l'Institut des Réviseurs d'Entreprises «soumet les cabinets d'audit à un contrôle qualité au moins tous les six ans et les réviseurs d'entreprises personnes physiques à un contrôle de qualité tous les 12 ans».

Par analogie, une clarté similaire devrait être donnée, dans le § 3, pour ce qui concerne la fréquence du contrôle de qualité des réviseurs d'entreprises (personnes physiques et/ou personnes morales) qui effectuent le contrôle d'une ou de plusieurs entités d'intérêt public.

Par ailleurs, le Conseil supérieur tient à souligner que le respect de cette contrainte devrait être vérifiée par la Chambre de renvoi et de

mise en état. Dans cette perspective, le § 1^{er} de l'article 46 (loi 1953 nouvelle) (Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) devrait être complété d'un point «f bis) le respect de la fréquence avec laquelle les contrôles de qualité sont effectués» .

▲ 4. Modification de certaines dispositions contenues actuellement dans la loi de 1953 et dont il n'est pas question dans la 8^{ème} directive

Le Conseil supérieur constate que certaines modifications ont été apportées à des dispositions contenues dans la loi actuelle du 22 juillet 1953 alors qu'aucune disposition en la matière ne figure dans la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006.

À titre d'exemple on relèvera la problématique du droit de vote à l'assemblée générale de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises:

- Actuellement, tant les personnes physiques que les personnes morales ont le droit de vote à l'assemblée générale.
En effet, l'article 11 (actuel) de la loi du 22 juillet 1953 précise que l'assemblée générale de l'Institut est composée de tous ses membres (sachant que sont membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, d'une part, les personnes physiques (article 4) et les personnes morales (article 4bis)).
- À l'avenir, seules les personnes physiques auraient le droit de vote à l'assemblée générale.
En effet, l'article 19, alinéa 1^{er} (loi 1953 nouvelle) (Article 30 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) précise que l'assemblée générale est composée, avec voix délibérative de tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques ayant un établissement en Belgique, et avec voix consultative, de tous les cabinets de révision.

Même si, sur le fond, ces adaptations ne posent pas problème aux membres du Conseil supérieur, il ne semble pas que ce genre d'adaptations puisse être adopté par le biais d'un arrêté royal de pouvoirs spéciaux.

Le fait que la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses prévoit, en son article 103, § 1^{er}, que « les arrêtés pris en vertu de l'article 102 de la présente loi peuvent abroger, compléter, modifier ou remplacer les dispositions légales en vigueur » ne semble en effet permettre les modifications que dans la mesure où la transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 le requiert.

▲ 5. Toutes les mesures contenues dans la directive européenne 2006/43/CE ne sont pas transposées en droit belge

Le Conseil supérieur tient à souligner que les différents arrêtés royaux soumis pour avis ne couvrent pas toutes les dispositions contenues dans la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. En effet, on relèvera qu'à tout le moins deux mesures ne sont pas reprises dans les textes soumis pour avis :

- d'une part, on ne retrouve aucun article visant à transposer l'article 41 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. Cette disposition impose la **création d'un comité d'audit** ou d'un organe similaire dans chaque entité d'intérêt public ;
- d'autre part, on ne retrouve aucun article visant à transposer les §§ 1^{er} et 2 de l'article 42 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. Cette disposition impose la mise en œuvre de mesures en matière d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes dans les entités d'intérêt public. Outre des mesures en matière de « reporting » au comité d'audit par le contrôleur légal des comptes, cette disposition impose la mise en œuvre d'**une rotation (interne au cabinet) de l'associé principal** chargé du contrôle légal des comptes au maximum tous les 7 ans.

Le Conseil supérieur tient à relever qu'il a rendu, à ce propos, un avis⁶ en date du 12 décembre 2006 dans lequel il a mis en exer-

⁶ Avis du 12 décembre 2006 ayant trait au projet de normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire, rapport annuel 2006-2007, pp. 31-37.

que un certain nombre d'éléments en matière de « rotation interne » :

« Le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait d'assurer au maximum une application cohérente des dispositions légales relatives à l'intervention du conseil d'entreprise dans la nomination des commissaires.

À cet effet, le Conseil supérieur préconise, d'une part, de privilégier le maintien de mandats complets et partant propose de privilégier la rotation au moment d'un renouvellement de mandat.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur estime souhaitable de ramener le délai maximal pour la rotation interne de 7 ans repris dans la directive européenne à 6 ans.

En outre, le Conseil supérieur préconise une entrée en vigueur progressive de la disposition au fur et à mesure que les mandats de commissaires dans les entités d'intérêt public arrivent à échéance.

Ceci devrait permettre d'assurer la cohérence voulue entre le renouvellement du mandat et celui du représentant permanent.

Enfin, les membres du Conseil supérieur sont particulièrement sensibles à ce que les représentants au sein du conseil d'entreprise puissent bénéficier d'une stabilité maximale en ce qui concerne le représentant permanent du cabinet de révision chargé du contrôle légal des comptes, sans préjudice du respect de la disposition contenue dans la directive 2006/43/CE en matière de rotation interne. »

▲ 6. Définition d'entité d'intérêt public

L'article 2, 7^o loi 1953 (nouvelle) (Article 2 de l'avant-projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) définit les entités d'intérêt public en se référant :

- aux sociétés cotées au sens de l'article 4 du Code des sociétés (en l'occurrence les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé au sens de

l'article 2, 3° de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers);

- aux établissements de crédit et
- aux entreprises d'assurances.

Le fait de définir les entités d'intérêt public dans la loi du 22 juillet 1953 risque de poser problème dans la mesure où une telle définition devrait également être intégrée dans le Code des sociétés lorsque les mesures relatives à la mise sur pied de comités d'audit vont être adoptées. Ces deux définitions risquent d'avoir une portée différente eu égard à la latitude laissée aux Etats membres dans la définition du concept d'«entités d'intérêt public».

Le concept d'«entité d'intérêt public» a des répercussions à différents niveaux: on relèvera à titre principal:

- pour ce qui concerne les auditeurs externes:
 - le rapport de transparence à diffuser par les contrôleurs légaux des comptes et/ou les cabinets d'audit ayant une (ou des) mission(s) dans des entités d'intérêt public,
 - des règles d'indépendance complémentaires par rapport au comité d'audit des entités d'intérêt public,
 - des règles en matière de «rotation interne»
 - une fréquence accrue du contrôle de qualité (au minimum tous les trois ans au lieu de tous les six ans);
- pour ce qui concerne les entreprises elles-mêmes: la constitution de comités d'audit ou d'organes similaires.

Deux membres du Conseil supérieur, Mme Bergie VAN DEN BOSSCHE et M. Jean-Luc STRUYF, souhaitent que le concept d'entité d'intérêt public soit élargi à toutes les entreprises dans lesquelles un conseil d'entreprise est mis en place.

Deux autres membres du Conseil supérieur, Mme Katleen VAN HAVERE et M. Philippe LAMBRECHT sont opposés à cet élargissement du concept d'entités d'intérêt public.

▲ 7. Projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 modifiant le Code des sociétés

Le Conseil supérieur constate que l'article 134 du Code des sociétés, tel que modifié par l'article 101 de la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses, est appelé à être modifié par le biais de l'article 4 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 modifiant le Code des sociétés.

Le Conseil supérieur tient à relever que, indépendamment de la transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes, le Conseil supérieur a rendu à l'époque un avis⁷ portant notamment sur la ventilation des honoraires complémentaires.

▲ 8. Accès à la profession

Avant-projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises

- Article 2, § 2 – Le maître de stage peut-il être une personne morale ? Dans la négative (ce qui semble découler de l'article 16, § 2 du projet d'arrêté royal), il conviendrait de le préciser clairement dans l'article 2.
- Article 3, § 2 – Dans la mesure où le stage ne présente pas une durée fixe de 3 ans mais une durée minimale de 3 ans (sans maximum fixé), la mention d'une durée minimale du stage auprès d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit agréés en termes de mois (et non de quote-part) ne permet pas d'assurer le respect de l'article 10, § 1^{er} de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. L'article 10, § 1^{er} de la directive précise, en effet, que «les deux tiers au moins de cette formation pratique se déroulent auprès d'un

⁷ Avis du 1^{er} mars 2004 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 134 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, rapport annuel 2004, pp. 11-22.

contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit agréés dans un État membre».

- Article 6, alinéa 1^{er} – Le chiffre est maintenu à 5 personnes alors que le nombre de membres de la Commission du stage passe de 7 à 10. Il conviendrait de revoir ce chiffre à la hausse.
- Article 8 – Les points 7° et 8° de l'ancien texte sont supprimés. Se retrouvent-ils ailleurs ? Par ailleurs, pas de problèmes avec l'ajout des nouvelles missions à la Commission du stage (9°, 11° et 12°)
- Article 11, § 1^{er} – La Commission d'examen est composée de personnes enseignant au sein d'une université ou d'une institution de l'enseignement supérieur de type long. Ces personnes peuvent-elles être réviseurs d'entreprises ? D'affirmative, le cas échéant, toutes ?
- Article 14, alinéa 2 – Les récipiendaires peuvent-ils «panacher» l'emploi du critère «heures de cours» vs «ECTS» selon les matières ou se réfère-t-on à ce qui figure sur le diplôme des candidats ?
- Article 14 – Rapport au Roi, 2^{ème} alinéa – Il ressort de cet alinéa que «le système de points d'études ou ECTS sera, à partir de juin 2008, le seul système en vigueur» et que «l'ancien système basé sur le nombre d'heures sera abrogé». Le Conseil supérieur tient à relever qu'il est impossible d'abroger complètement le système basé sur le nombre d'heures de cours dans la mesure où un récipiendaire ayant présenté ses examens universitaires avant l'adoption des ECTS ne peut obtenir un certificat de son institution d'enseignement libellé en ECTS. Par ailleurs, le Conseil supérieur tient à souligner que le fait d'abroger une partie de la disposition contenue dans l'alinéa 2 de l'article 14 devrait se retrouver dans le corps même de l'arrêté royal et non dans le rapport au Roi qui précède l'arrêté royal.
- Article 23, § 1^{er}, a) & b): l'article 11 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 permet aux Etats membres de prévoir un accès à la

profession pour des personnes ne disposant pas (forcément) d'un diplôme universitaire ou équivalent (que ce soit dans le cas d'un candidat ayant une expérience professionnelle de 7 ans ou de 15 ans). Si le candidat possède une expérience professionnelle pertinente de 15 ans, il sera dispensé de l'examen d'entrée et du stage. S'il possède une expérience professionnelle pertinente de 7 ans, il sera dispensé de l'examen d'entrée. La lecture de l'article 23 ne permet pas de déterminer si les deux premières catégories de récipiendaires sont dispensées de l'examen d'entrée et n'assure pas que le récipiendaire ayant une expérience professionnelle pertinente de 15 ans sera dispensé totalement du stage.

- Article 21 – Rapport au Roi – De la lecture du texte, il ressort que la première catégorie de candidats (récipiendaire ayant une expérience professionnelle pertinente de 7 ans) devrait disposer d'un diplôme de «master». Telle n'est pas l'hypothèse retenue dans l'article 11 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006.
- Article 33, § 2 – Il conviendrait de préciser que le Président du jury d'examen d'aptitude qui «est un Professeur de l'enseignement universitaire ou de l'enseignement supérieur de niveau universitaire, chargé de cours dans l'une des matières visées à l'article 13, § 2» ne peut être réviseur d'entreprises.
- Article 38 – En ce qui concerne la date d'entrée en vigueur des articles 11 et 13, § 2, il importe de ne pas avoir de vide juridique pendant six mois (entre le 31 décembre 2007 et le 29 juin 2008). Il est dès lors proposé d'anticiper la date d'entrée en vigueur de ces deux articles au 1^{er} janvier 2008. Cela devrait donner le temps nécessaire à la Commission d'examen de se constituer et de préparer en temps voulu la première session d'examen.

▲ 9. Règlement d'ordre intérieur

Avant-projet d'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

- Une partie des dispositions figurant dans le projet de règlement d'ordre intérieur devraient figurer dans le règlement d'agrément suggéré sous le point 1.2. du présent avis.
- En ce qui concerne les informations relatives à la demande d'enregistrement d'un réviseur d'entreprises (personne physique) (article 2 du projet d'arrêté) ou d'un cabinet d'audit (article 3 du projet d'arrêté), il conviendrait de préciser clairement dans les différents articles concernés que :
 - il convient d'apposer une signature au bas de l'information transmise en vue de l'agrément;
 - il convient de s'engager à transmettre la mise à jour de l'information dans les meilleurs délais;
 - il convient de s'engager, d'une part, à mettre un rapport de transparence sur son site internet, en cas de contrôle d'une (ou de plusieurs) entité(s) d'intérêt public contenant les informations requises par la loi et, d'autre part, à mettre cette information annuellement à jour.

▲ 10. Projet d'arrêté royal organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises

L'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (tel qu'il devrait être modifié par l'article 48 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) précise que le contrôle de qualité est exercé soit par des réviseurs d'entreprises personnes physiques, soit par des inspecteurs externes à la profession.

Dans le projet d'arrêté royal organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, les articles 9 et 10 ne font mention que des seuls inspecteurs. Il convient, de l'avis du Conseil supérieur, de remédier à cette incohérence.

En ce qui concerne les « guides de travail des réviseurs désignés et des inspecteurs », le Conseil supérieur est d'avis qu'il importerait que ceux-ci fassent l'objet d'une vérification quant à leur

contenu. Dans la mesure où ces guides de travail des réviseurs désignés et des inspecteurs sont de nature générale, il conviendrait de soumettre ces guides à l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

Dans cette perspective, l'article 9 du projet d'arrêté royal organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises doit être complété par un paragraphe 3 dans lequel il est précisé que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soumet, régulièrement et pour avis, les guides de travail des réviseurs désignés et des inspecteurs au Conseil supérieur des Professions économiques.

▲ 11. Autres projets d'arrêtés royaux soumis pour avis

Le Conseil supérieur n'a pas de commentaire particulier à formuler à propos des quatre autres projets d'arrêtés royaux soumis pour avis, à savoir :

- le projet d'arrêté royal abrogeant l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la loi du 21 février 1985 dans la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;
- le projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 14 février 1989 déterminant les conditions d'octroi de la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4^{ter} de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;
- le projet d'arrêté royal concernant certains aspects de la discipline des réviseurs d'entreprises;
- le projet d'arrêté royal fixant la date d'entrée en vigueur du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 et portant transposition 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 et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil.

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, coordonnée le 30 avril 2007 (Extraits)

Chapitre I

Dénomination – objet

(...)

Art. 2. Pour l'application de la présente loi, il faut entendre par:

(...)

9^o normes internationales d'audit: les normes internationales d'audit telles qu'approuvées par la Commission européenne et les normes connexes, dans la mesure où elles sont applicables au contrôle légal des comptes;

(...)

18^o Conseil supérieur des Professions économiques: le Conseil supérieur des Professions économiques, créé par l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

19^o Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire: le Comité visé par l'article 133, § 10 du Code des sociétés;

* Arrêté royal du 30 avril 2007 portant coordination de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et de l'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 et modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil (*Moniteur belge*, 24 mai 2007) - Erratum (*Moniteur belge*, 10 juillet 2007)

(...)

Art. 3. L'Institut a pour objet de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir la fonction de réviseur d'entreprises telle qu'elle est définie à l'article 4, avec toutes les garanties requises aux points de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle, et de veiller à une exécution correcte des missions confiées aux réviseurs 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

Art. 4. La fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions révisorales d'états financiers, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci.

(...)

Art. 9.

Extrait du Rapport au Roi

(...)

Modification de l'article 5 de la loi du 22 juillet 1953, qui devient l'article 9 de ladite loi. L'article 9 prévoit la possibilité de faire ap-

pel devant la Commission d'appel de toute décision du Conseil par laquelle un candidat est accepté ou refusé en qualité de réviseur d'entreprises ou par laquelle il est réinscrit ou par laquelle sa réinscription a été refusée.

Le premier paragraphe est une nouvelle compétence de l'organe de supervision publique, en l'espèce ici le Procureur général. Ce nouveau paragraphe est conforme à l'article 32.4. a) de la Directive et confie à l'organe de surveillance public externe la responsabilité ultime en matière de tenue du registre public.

Au deuxième paragraphe, la même compétence est conférée au Procureur général en matière de réinscription au registre public.

Le troisième paragraphe précise que toute décision du Conseil refusant la qualité de réviseur d'entreprises est susceptible d'un recours de la part de l'intéressé devant la Commission d'appel.

Au paragraphe 4, un même recours est prévu en matière de réinscription au registre public.

(...)

§ 1^{er}. Toute décision du Conseil inscrivant un candidat en qualité de réviseur d'entreprises est susceptible d'un recours de la part du Procureur général devant la Commission d'appel et selon les modalités prévues à l'article 64 § 2. Il en va de même de toute décision retirant la qualité de réviseur d'entreprises.

Si le Procureur général interjette appel à l'encontre de la décision du Conseil de l'Institut admettant un candidat en qualité de réviseur d'entreprises, il en informe simultanément le Conseil.

§ 2. Toute décision du Conseil réinscrivant un candidat en qualité de réviseur d'entreprises est susceptible d'un recours de la part du Procureur général devant la Commission d'appel et selon les modalités prévues à l'article 64, § 2.

Si le Procureur général interjette appel à l'encontre de la décision du Conseil de l'Institut admettant à nouveau un candidat en qualité de réviseur d'entreprises, il en informe simultanément le Conseil.

(...)

Art. 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.

(...)

Chapitre III

Des droits et obligations des réviseurs d'entreprises

(...)

Art. 13. § 1^{er}. Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des activités ou poser des actes incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de sa fonction.

§ 2. 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.

§ 3. 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.

(...)

Chapitre IV

Gestion et fonctionnement de l'Institut

Art. 18. Le Roi arrête, sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut, le règlement de stage, le règlement de discipline ainsi que les autres règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la présente loi lui assigne. Ces règlements sont pris sur proposition ou après avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

(...)

Chapitre V

Du stage du réviseur d'entreprises

(...)

CHAPITRE VI

Du rôle de l'Institut dans l'exercice de la fonction du réviseur d'entreprises

Section 1^{re}. - Normes et recommandations

Extrait du Rapport au Roi

(...)

10. S'agissant de la supervision publique sur l'adoption de normes, il est proposé de définir expressément dans la loi du 22 juillet 1953 le Conseil supérieur des Professions économiques comme l'instance ayant avec le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions la compétence réglementaire pour approuver les nouvelles normes et recommandations de l'Institut Ministre ayant l'Economie dans ses attributions.

Le système proposé va au-delà des exigences de la Directive puisqu'il vise toutes les normes et recommandations alors que la Directive ne vise que les audits statutaires de sociétés commerciales.

En outre, étant donné que le Conseil de l'Institut ne dispose plus de la compétence de décision quant à l'établissement des normes, il est prévu que le Conseil supérieur des Professions économiques entend un représentant du Conseil de l'Institut avant de délibérer sur le projet de norme ou de recommandation. Ceci s'inscrit par ailleurs dans la volonté de transparence prévue par l'article 32, 6^o de la Directive.

11. Afin d'augmenter la transparence de la procédure au sujet des nouvelles normes ou de recommandations, le Conseil expose publiquement le contenu de tout projet de norme ou de recommandation.

(...)

Modification de l'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953, qui devient l'article 30 de ladite loi.

L'article 26 et les considérants nos 13 et 14 de la Directive ont trait aux travaux d'audit à réaliser conformément aux normes internationales d'audit.

L'article 30 décrit de manière détaillée la compétence du Conseil de l'Institut en matière d'établissement des normes et des recommandations, à l'exception des matières régies par les normes internationales d'audit, approuvées par quelque instrument législatif de la Commission Européenne que ce soit et communiquées dans le Journal Officiel de l'Union européenne.

L'article 30, § 1, dernier alinéa stipule que les normes et recommandations ne sortent leurs effets qu'après leur approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques et le Ministre ayant l'économie dans ses attributions

Cet article renforce le «public oversight», puisqu'il est proposé pour la première fois de définir expressément, dans la loi du 22 juillet 1953, le Conseil supérieur des Professions économiques comme l'instance qui a, avec le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, la compétence réglementaire pour approuver les nouvelles normes et recommandations. S'il n'y a pas d'approbation des deux instances, aucune norme ou recommandation n'entre en vigueur.

Il est prévu que le Conseil supérieur des Professions économiques (Conseil supérieur), pour ce qui concerne les dispositions spécifiques concernant les entités d'intérêt public dans les normes, peut consulter la Commission Bancaire, Financière et des Assurances (CBFA). Il s'agit d'une possibilité et non d'une obligation.

Conformément à l'article 30, § 1^{er}, cette consultation de la CBFA est obligatoire pour les normes concernant le contrôle de qua-

lité dont il est question à l'article 33, § 5. Il est prévu que les dispositions spécifiques relatives aux entités d'intérêt public dans les normes de contrôle de qualité sont déterminées après consultation de la Commission Bancaire, Financière et des Assurances. Le ISQC-1 n'est pas visé car cette norme vise les mesures à prendre par les cabinets eux-mêmes.

Cette exigence facilite l'obtention de l'équivalence des contrôles de qualité belges avec ceux d'autres Etats membres ou de pays tiers.

Il est difficile de prescrire une consultation de la CBFA pour toutes les normes, étant donné qu'il existe également des normes communes avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseillers fiscaux et que ces normes communes ne sont pas du tout visées par la Directive. Le délai de trois mois ou, en cas d'extrême urgence spécialement motivée, d'un mois dans lequel le Conseil supérieur donne son approbation, est suspendu durant la période de consultation de la CBFA.

Avant de délibérer sur le projet de norme ou de recommandation, il est prévu que le Conseil supérieur entende un représentant du Conseil de l'Institut.

Dans son avis, le Conseil d'Etat souligne la nécessité de préciser la procédure d'élaboration des normes et recommandations. En réponse à cette observation, il convient de souligner dans le présent Rapport au Roi qu'en pratique, le projet de normes ou de recommandation est soumis à la procédure suivante:

a) l'Institut formule un projet de norme ou de recommandation;

b) l'Institut soumet ce projet à l'approbation du Conseil Supérieur des Professions économiques qui bénéficie d'un délai de trois mois (éventuellement suspendu durant la période de consultation de la CBFA);

c) le projet, après approbation par le Conseil Supérieur des Professions économiques, ne sort ses effets qu'après approbation par le Ministre de l'Economie; aucun délai n'est prévu quant à l'approbation du Ministre, ce qui implique que cette approbation (ou refus) devra intervenir dans un délai raisonnable, soumis à l'appréciation et sous la responsabilité du Ministre compétent.

Cette procédure rencontre l'exigence d'une supervision publique sur l'adoption de normes prévue à l'article 32.4. b) de la Directive.

Le deuxième paragraphe concerne l'hypothèse exceptionnelle dans laquelle le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions souhaite adapter les normes ou les recommandations. Cette compétence d'amendement se limite seulement à une adaptation découlant du défaut de conformité avec les dispositions législatives ou réglementaires applicables ou avec les normes internationales d'audit. Le Ministre peut uniquement modifier des normes existantes mais pas en créer de nouvelles de sa propre initiative.

En cas de normes communes avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseillers fiscaux, ce paragraphe contient une dérogation à l'article 54, alinéa 4 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales qui prévoit qu'il ne peut être dérogé à un avis du Conseil supérieur qui se rapporte à plus d'une profession ou qualité.

Ce nouveau standard setting due process s'applique à l'ensemble des normes et recommandations. Cela va donc au-delà des exigences de la Directive qui ne vise que les statutory audits de sociétés commerciales.

Le troisième paragraphe souligne que les normes sont contraignantes pour les réviseurs d'entreprises. Moyennant un avis motivé, le réviseur d'entreprises peut par contre déroger aux recommandations. Ceci confère une force légale à l'actuelle disposition réglementaire (article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994).

Pour les modalités concernant la publicité des normes et recommandations le quatrième paragraphe prescrit qu'elles sont publiées sous forme papier et sur les sites internet de l'Institut et du Conseil supérieur. L'approbation du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions et les modifications ultérieures aux normes et recommandations font l'objet d'un avis qui est publié au Moniteur belge.

Eu égard à l'accroissement de textes législatifs et réglementaires relatifs à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises tant à l'échelon international (p. ex. les International Standards on Auditing) qu'au niveau belge (p. ex. la loi du 2 août 2002 (loi Corporate Governance), la nouvelle loi sur les ASBL), il convient conformément au nouveau cinquième paragraphe, que le Conseil de l'Institut développe, sous forme d'avis, de communications ou de circulaires, la doctrine relative aux techniques d'audit et formule tous les avis nécessaires à la bonne application par ses membres du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession. Le Conseil de l'Institut ne peut développer sa doctrine que par des avis, circulaires ou communications.

A la suite de l'observation du Conseil d'Etat, il convient de préciser la portée et l'éventuel caractère contraignant des avis, circulaires et communications:

a) 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;

b) les circulaires contiennent des aspects déontologiques généraux ne revêtant pas un caractère contraignant dans le chef des réviseurs d'entreprises;

c) les communications sont de nature informative et ne revêtent pas de caractère contraignant.

La transmission des avis, communications ou circulaires au Conseil supérieur se fait

en même temps que son envoi aux réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur vérifie l'incompatibilité de ses avis, communications ou circulaires avec d'autres dispositions.

Enfin, le nouvel article 30 de la loi du 22 juillet 1953 contient des dispositions qui complètent (et parfois dérogent à) l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 (lex specialis derogat legi generali et une loi postérieure déroge à une loi antérieure). A la suite d'une observation formulée par le Conseil d'Etat, il paraît toutefois préférable de maintenir ces dispositions dans la loi de 1953, plutôt que dans la loi du 22 avril 1999, afin de maintenir la transparence et la cohérence du système de supervision publique sur le processus d'approbation des normes et recommandations, conformément à la Directive.

Il est important de mentionner 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 soit tenu d'examiner l'aspect identifié par le Conseil supérieur dans un délai raisonnable. En réponse à une question soulevée par le Conseil d'Etat, il convient de préciser 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.

Art. 30. § 1^{er}. Sans préjudice des normes internationales d'audit approuvées par un instrument législatif de la Commission européenne, le Conseil formule les normes et recommandations relatives à l'exécution des missions visées à l'article 4 ou utiles à la mise en application des objectifs définis aux articles 14, § 3 et § 4, 31 et 32.

Le Conseil expose publiquement le contenu de tout projet de norme ou recommandation.

Le Conseil supérieur des Professions économiques délibère des projets de norme ou de recommandation après avoir entendu le représentant du Conseil de l'Institut.

Les normes et recommandations ne sortent leurs effets qu'après l'approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques et le Ministre 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'Institut. 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'Institut.

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.

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.

§ 2. 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 ayant l'Economie dans ses attributions peut, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques et de l'Institut, apporter les modifications nécessaires.

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.

§ 3. 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.

§ 4. Les normes et les recommandations, ainsi que leurs mises à jour, sont publiées sous forme papier et sur le site internet de l'Institut et du Conseil supérieur des Professions économiques.

L'approbation par le Ministre 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.

§ 5. Le Conseil 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, sous la forme d'avis, de circulaires ou de communications.

L'Institut transmet les avis, circulaires ou communications au Conseil supérieur des Professions économiques.

S'il constate une incompatibilité entre ces avis, circulaires ou communications et une loi, un arrêté, une norme ou une recommandation, le Conseil supérieur des Professions économiques invite l'Institut à y remédier, et s'il n'y est pas satisfait dans le délai qu'il fixe, procède à la publication de sa propre prise de position.

Section 2. - Formation permanente

Extrait du Rapport au Roi

(...)

16. S'agissant de la supervision publique sur la formation permanente, la loi prévoit que la formation permanente est un élément du contrôle de qualité et que les conclusions de tous les contrôles de qualité sont adressées

trimestriellement à la Chambre de renvoi et de mise en état.

(...)

Modification de l'article 18ter, § 1^{er}, 1^o de la loi du 22 juillet 1953, qui devient l'article 31 de ladite loi.

L'Institut veille à ce que les réviseurs d'entreprises personnes physiques poursuivent avec diligence leurs obligations concernant la formation permanente en application de l'article 14, § 4. Le suivi de la formation permanente est un élément du contrôle de qualité.

(...)

Le Conseil d'Etat met en avant la nécessité de préciser le rôle de supervision exercé par la Chambre de renvoi et de mise en état concernant l'obligation de formation permanente des réviseurs d'entreprises à l'occasion du contrôle de qualité. A cet égard, il convient de préciser, dans le présent Rapport au Roi, qu'à l'occasion du contrôle de qualité, une des obligations soumise à vérification concerne la formation permanente. Ceci résulte expressément du nouvel article 33, § 1^{er}, al. 2, de la loi de 1953. En pratique, le réviseur d'entreprises devra pouvoir justifier, lors d'un contrôle de qualité, le respect par lui de l'obligation de formation permanente. Conformément aux nouveaux articles 46, § 1^{er}, f) et 50 de la loi de 1953, tous les résultats des contrôles de qualité (en ce compris la vérification de l'obligation de formation permanente) sont ensuite soumis à l'appréciation de la Chambre de renvoi et de mise en état, dans le respect de l'article 32.4. c) de la Directive.

(...)

Art. 31. L'Institut veille à ce que les réviseurs d'entreprises personnes physiques poursuivent de manière continue leur formation permanente conformément à l'article 14, § 4.

Section 3. - Surveillance et contrôle de qualité

Art. 32. § 1^{er}. L'Institut veille au bon accomplissement par les réviseurs d'entreprises des missions qui leur sont confiées; dans le cadre de cette mission l'Institut veille à ce que les réviseurs d'entreprises respectent entre autres les principes repris dans les articles 13, 14, § 1^{er} à § 3 et § 5, 15, 16 et 17.

§ 2. L'Institut peut obtenir des réviseurs d'entreprises la production, dans le délai qu'il fixe, de toute information, déclaration ou document, et notamment les relevés de missions révisorales acceptées par eux, leurs programmes et documents de travail, ainsi que leurs liens avec d'autres personnes faisant partie de leur réseau et ayant ou non, dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un pays tiers, la qualité de contrôleur légal, de cabinet d'audit, de contrôleur ou d'entité d'audit de pays tiers, et les missions acceptées par ces personnes auprès d'une société, entreprise ou association auprès de laquelle le réviseur d'entreprises accomplit ou a accompli une mission dont l'exercice est réservé aux réviseurs d'entreprises.

§ 3. Les modalités relatives à l'organisation de la surveillance des réviseurs d'entreprises sont déterminées par le Roi.

(...)

Art. 33. § 1^{er}. L'Institut soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité au moins tous les six ans, et procède auprès d'eux à toutes enquêtes sur leurs méthodes de travail, leur organisation, les diligences accomplies et la manière dont ils exercent leurs missions.

Le contrôle de qualité vise entre autres l'obligation de formation permanente prévue à l'article 14, § 4.

§ 2. Le contrôle de qualité est exercé conformément aux normes arrêtées en la matière soit par des réviseurs d'entreprises personnes physiques soit par des inspecteurs externes à la profession. Ces derniers seront soit engagés par l'Institut dans le cadre d'un contrat de travail soit liés à l'Institut par une convention de collaboration.

Ces personnes seront soumises au secret professionnel visé à l'article 458 du Code pénal.

§ 3. Les réviseurs d'entreprises qui effectuent le contrôle d'une ou plusieurs entités d'intérêt public sont soumis à un contrôle de qualité au moins tous les trois ans.

(...)

§ 6. Les normes en matière de contrôle de qualité sont déterminées conformément à l'article 30 de la présente loi.

§ 7. Le Conseil est compétent pour adopter les conclusions du contrôle de qualité.

§ 8. Les modalités relatives à l'organisation du contrôle de qualité sont déterminées par le Roi.

(...)

Section 4. - Secret professionnel de l'Institut

Art. 35.

(...)

§ 2. L'Institut peut communiquer au Conseil supérieur des Professions économiques, au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, à la Chambre de renvoi et de mise en état ou à la Commission Bancaire, Financière et des Assurances toute information pour l'exercice de leurs compétences. Il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes des Etats membres de l'Union européenne, ou d'un pays tiers en cas d'accord international, incluant une clause de réciprocité.

Le Roi détermine les modalités relatives à l'échange des informations confidentielles et à la coopération avec les autorités compétentes d'un Etat membre de l'Union européenne et avec les autorités compétentes de pays tiers.

(...)

Section 5. - Injonction

(...)

Section 6. - Rappel à l'ordre

(...)

Section 7. - Mesure d'ordre provisoire

(...)

Section 8. - Transmission d'informations relatives aux procédures et sanctions et consultation du Conseil par des autorités

(...)

Chapitre VII Supervision publique

Extrait du Rapport au Roi

(...)

5. La Directive renforce en outre la supervision publique sur le contrôleur légal des comptes. Le système de supervision publique doit ainsi être dirigé par des non-praticiens maîtrisant les matières qui ont trait au contrôle légal. Les Etats membres peuvent cependant permettre qu'une minorité de praticiens participent à la gestion du système.

La Directive souligne que le système de supervision publique doit assumer la responsabilité finale de la supervision :

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

b) de l'adoption de normes relatives à la déontologie, au contrôle de qualité, ainsi que des normes d'audit;

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

La Directive comprend une reconnaissance mutuelle des mécanismes réglementaires entre Etats membres. La supervision est effectuée par l'Etat membre d'origine. Ceci si-

gnifie que l'Etat membre, qui a agréé l'auditeur ou le cabinet d'audit et dans lequel le cabinet d'audit a son siège statutaire, porte l'entière responsabilité de la supervision du cabinet concerné, et sur cette base, ce cabinet pourrait développer ses activités dans toute l'Union européenne.

Afin de concrétiser une coopération avec les autorités compétentes de pays tiers, comme le PCAOB aux Etats Unis, la Directive autorise aussi une collaboration avec les pays tiers sur la base du principe que la supervision est exercée par le pays d'origine.

6. En ce qui concerne le « public oversight » sur la profession de réviseur d'entreprises, le législateur avait déjà prévu dans la loi du 22 juillet 1953 (réformée par la loi du 21 février 1985) un système :

a) d'habilitation au Roi pour les dispositions liées à la discipline, la déontologie, le stage et le règlement d'ordre intérieur,

b) de surveillance publique externe de la profession de réviseur d'entreprises, par le biais de la création du Conseil supérieur des Professions économiques (appelé Conseil supérieur du Réviseur d'Entreprises entre 1985 et 1999),

c) d'organes disciplinaires composés de magistrats et de réviseurs et composés majoritairement de magistrats en degré d'appel. La surveillance publique sur la discipline professionnelle consiste en Belgique dans le fait que le Ministre de la justice nomme les membres des organes disciplinaires.

En 2003 a également été créé un Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. Ce comité délivre à la demande du commissaire un avis préalable concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance de l'exercice de ses fonctions. Ce comité peut également introduire une affaire auprès de l'organe disciplinaire compétent de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire. Le comité est composé de membres indé-

pendants de la profession de réviseur d'entreprises.

7. Dans son avis 42.226/1 du 23 mars 2007, le Conseil d'Etat souligne que le nouveau système peut apparaître complexe compte tenu du nombre d'organes faisant partie du système de supervision publique. A cet égard, il convient de rappeler que la Directive prévoit l'obligation d'instaurer un «système» de supervision publique, afin précisément de permettre l'instauration d'un système qui comprend soit un soit plusieurs organes. Dans le système proposé, il a été opté d'adopter l'option de désigner plusieurs organes compétents. La logique du système mis en place est destinée à éviter les conflits d'intérêts et à respecter les principes fondamentaux démocratiques de séparation des pouvoirs entre :

a) la fonction de supervision sur l'adoption de normes de portée générale (fonction normative ou quasi-« législative »), d'une part, et

b) la fonction de supervision sur l'application de ces normes (fonction de contrôle ou quasi-« juridictionnelle »), d'autre part.

Il a été opté pour un système transparent et clair, en vertu duquel des organes distincts exercent des compétences distinctes, qui apparaissent clairement à l'égard de toutes les parties intéressées ainsi qu'à l'égard du public en général. Ce système a été préféré par rapport à un autre système, qui prévoirait qu'un seul organe exerce toutes les compétences de supervision requise par la directive (fonctions normative et de contrôle). Pour éviter les conflits d'intérêt entre la fonction normative et la fonction de contrôle, cet autre système aurait nécessité la mise en place de 'firewalls' entre les différents départements et aurait présenté l'inconvénient d'être moins transparent. C'est pourquoi il a été opté pour un système comprenant plusieurs organes, entre lesquels une coopération est organisée, conformément aux dispositions de la Directive.

Le nouveau système de supervision publique proposé est ainsi axé sur les principes suivants :

a) une distinction est opérée entre les compétences à portée générale (approbation des normes; avis sur des projets d'arrêté royal; etc.) dévolues au Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) et les compétences sur des dossiers individuels (surveillance, contrôle de qualité, discipline) dévolues à une nouvelle institution dénommée « la Chambre de renvoi et de mise en état » et composée de personnes externes à la profession désignées par le Roi; b) la Chambre de renvoi et de mise en état bénéficiera d'une totale autonomie et aura la personnalité juridique; la personnalité juridique de la Chambre est destinée, conformément à l'article 32, al. 1^{er}, 3, 6 et 7, de la Directive :

1°) à renforcer l'indépendance opérationnelle et financière de celle-ci à l'égard de la profession de réviseur;

2°) à améliorer la transparence; et

3°) à tenir compte de l'objectif d'efficacité requise par la Directive.

La personnalité juridique distincte de la Chambre répond ainsi à l'observation formulée par le Conseil d'Etat dans son avis 42.226/1 du 23 mars 2007 à cet égard.

La Chambre aura son budget propre; elle recevra tous les rapports du Conseil de l'Institut en matière de surveillance et de contrôle de qualité et décidera de saisir ou non les organes disciplinaires; la Chambre pourra soit enjoindre au Conseil de mener des devoirs d'instruction complémentaires soit désigner à cet effet un expert parmi les membres de la Chambre ou parmi les réviseurs d'entreprises (honoraires);

c) la Commission de discipline et la Commission d'appel (les instances disciplinaires) continuent à exercer la discipline sur le réviseur d'entreprises;

d) le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) conserve ses compétences actuelles et est compétent pour donner un avis afin d'autoriser à un réviseur d'entreprises d'exercer des missions révisorales.

e) le Procureur général reçoit une compétence complémentaire à savoir un recours contre toute décision du Conseil liée à la tenue du registre public;

f) la Commission Bancaire, Financière et des Assurances (CBFA) peut être consultée par le CSPE pour tout projet de norme et doit être consultée pour les aspects de normes relatives au contrôle de qualité liés aux entreprises d'intérêt public;

g) tout tiers intéressé peut adresser une plainte à l'encontre d'un réviseur soit au Conseil de l'Institut soit à la Chambre de renvoi et de mise en état;

h) l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, qui dispose d'une expertise de plus de cinquante ans, conserve des compétences en matière de tenue du registre public, de proposition de normes, de consultation préalable sur des projets de textes réglementaires, d'instruction des dossiers de surveillance et de contrôle de qualité, de suivi de la formation permanente des membres, etc.; ces compétences font dorénavant l'objet d'une surveillance plus marquée par le système de « public oversight ».

Les instances suivantes sont dès lors considérées comme organe de supervision publique :

a) le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions (normes et normes d'audit);

b) le Procureur général (admission et inscription au registre);

c) le Conseil supérieur des Professions économiques (normes et normes d'audit);

d) le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (avis en matière

d'indépendance du commissaire, dérogation à la règle « one-to-one » et renvoi devant les instances disciplinaires en matière d'indépendance du commissaire);

e) la Chambre de renvoi et de mise en état (formation permanente, contrôle de qualité et systèmes d'enquête);

f) la Commission de discipline et la Commission d'appel (système disciplinaire).

(...)

Un nouvel article 43 relatif à la supervision publique, est inséré.

L'article 32 et le considérant n° 20 de la Directive stipulent que les Etats membres doivent mettre en place un système efficace de supervision publique de l'activité des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, selon le principe du contrôle par l'Etat membre d'origine. Les dispositions réglementaires régissant cette supervision publique devraient permettre une coopération efficace, au niveau communautaire, concernant les activités de supervision des Etats membres. Le système de supervision publique devrait être dirigé par des non-praticiens maîtrisant les matières liées au contrôle légal des comptes.

Le système de supervision publique assume la responsabilité finale de la supervision :

a) de l'inscription au registre public d'un réviseur d'entreprises conformément à l'article 9;

b) de l'adoption des normes conformément à l'article 30;

c) de la formation permanente conformément à l'article 31;

d) du contrôle de qualité conformément à l'article 33; et

e) de la surveillance et du système disciplinaire conformément à l'article 32.

Comme suggéré par le Conseil d'Etat dans son avis 42.226/1 du 23 mars 2007, les instances disciplinaires ont été incluses dans système de supervision publique, confor-

mément à l'article 32.4. c) de la Directive. Ceci implique entre autres que les instances disciplinaires doivent être composées majoritairement de non réviseurs d'entreprises, que les programmes de travail et de rapports d'activité des instances disciplinaires soient publiés annuellement et que les instances disciplinaires doivent être financées de manière exempte de toute influence de la part des réviseurs d'entreprises, en vertu respectivement de l'article 32.3, 32.6 et 32.7 de la Directive.

Comme suggéré par le Conseil d'Etat dans son avis 42.226/1 du 23 mars 2007, la transparence du système de supervision a été renforcée en insérant à l'article 43, § 1^{er}, un alinéa 2. En vertu de cette disposition, les programmes de travail et les rapports d'activité des organes de supervision publique sont publiés annuellement selon les modalités fixées par l'organe visé à l'article 77, § 1^{er}, de la loi de 1953, conformément à l'article 32.6 de la Directive.

Conformément aux articles 32 et 34 de la Directive, notamment les nouveaux articles 43 et 44 de la loi de 1953 déterminent des modalités relatives :

a) à la désignation des membres (non-praticiens) (art. 32.3. de la Directive); les membres ne peuvent pas être des réviseurs d'entreprises, des experts-comptables ou des comptables; s'il s'agit d'un ancien réviseur d'entreprises, il faut respecter une période de cooling-off de 3 ans; comme suggéré par le Conseil d'Etat dans son avis 42.226/1 du 23 mars 2007 et conformément à l'article 2, 15^o, de la Directive, cette interdiction s'étend à ceux qui, depuis moins de trois ans, ont effectué un contrôle légal des comptes, ont détenu un droit de vote dans un cabinet d'audit, ont fait partie de l'organe d'administration ou de gestion d'un cabinet d'audit et ont été employé par un cabinet d'audit ou ont été associé; comme suggéré par le Conseil d'Etat et conformément aux articles 2, 15^o, et 32.4. c) de la Directive, ces incompatibilités ont été étendues aux membres non réviseurs des instances disciplinaires qui, conformément à la Directive, constituent la majorité des mem-

bres composant les instances disciplinaires (nouvel art. 58, § 2, de la loi de 1953 et article 63, § 2, al. 2, de la même loi); conformément à l'avis du Conseil d'Etat, le nouvel article 43, § 2, de la loi de 1953 prévoit que le Ministre de l'Economie, étant donné qu'il fait partie du système de supervision publique (contrairement aux autres Ministres et Secrétaires d'Etat), est soumis aux mêmes incompatibilités;

b) à l'exercice des compétences quant à sa responsabilité finale (art. 32.4. de la Directive);

c) au droit d'enquête (art. 32.5. de la Directive);

d) à la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels (art. 32.6. de la Directive);

e) au financement (art. 32.7. de la Directive);

f) à la reconnaissance mutuelle des dispositions réglementaires des Etats membres en matière de supervision publique (e.a. home country control) (art. 34 de la Directive).

Conformément à l'avis du Conseil d'Etat, l'alinéa 3 du nouvel article 43, § 1^{er}, de la loi de 1953 initialement proposé, qui contenait une habilitation au Roi considérée comme nécessitant des précisions, a été supprimé et remplacé par des dispositions légales introduites dans la loi de 1953 (par exemple concernant le financement des instances disciplinaires (art. 71, § 2, de la loi de 1953) et la désignation de l'organe chargé de la coopération (art. 77, § 1^{er}, de la loi de 1953)).

Le premier paragraphe définit les organes du système de supervision publique, à savoir le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, le procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires.

Il convient de préciser que les autres dispositions légales en vigueur relatives aux organes du système de supervision publique restent applicables.

Le second paragraphe a trait aux incompatibilités dans le chef des organes de supervision. La Directive permet une minorité de membres du public oversight issus de la profession, mais cette hypothèse n'a pas été retenue.

(...)

Art. 43. § 1^{er}. 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.

Les programmes de travail et les rapports d'activités des organes de supervision publique sont publiés annuellement selon les modalités fixées par l'organe visé à l'article 77, § 1^{er}.

§ 2. Le Ministre en charge de l'Economie, le Procureur général, les membres des instances disciplinaires qui n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises et les membres de la Chambre de renvoi et de mise en état, du Conseil supérieur des Professions économiques et du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ne peuvent être réviseur d'entreprises ni membre de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ni membre de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Cette interdiction s'applique aux anciens réviseurs d'entreprises ayant quitté la profession depuis moins de trois ans et à ceux qui, depuis moins de trois ans, ont effectué un contrôle légal des comptes, ont détenu un droit de vote dans un cabinet d'audit, ont fait partie de l'organe d'administration ou de gestion d'un cabinet d'audit et ont été employés par un cabinet d'audit ou ont été associés.

Chapitre VIII **De la discipline professionnelle**

Section 1^{re}. - De la Chambre de renvoi et de mise en état

Extrait du Rapport au Roi

(...)

14. S'agissant de la supervision publique sur les activités de surveillance et de contrôle de qualité, le projet prévoit la création d'une « Chambre de renvoi et de mise en état » ayant la personnalité juridique, bénéficiant d'un budget propre et composée de membres externes à la profession de réviseur d'entreprises désignés par le Roi.

Cette Chambre est entre autres compétente pour la mise en état des dossiers disciplinaires introduits par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, pour le suivi des plaintes contre un réviseur d'entreprises, pour la supervision des conclusions adoptées par le Conseil de l'Institut à la suite des contrôles de qualité réalisés, et également pour soit enjoindre au Conseil de mener des devoirs d'instruction complémentaires qu'elle estime nécessaire soit désigner à cet effet un expert parmi les membres de la Chambre ou parmi les réviseurs d'entreprises (honoraires).

La création de la Chambre de renvoi et de mise en état représente une innovation majeure en permettant à une instance indépendante de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de statuer, à l'issue de l'instruction du dossier, sur l'existence de charges justifiant ou non le renvoi d'un réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires.

Outre l'aspect relatif à la supervision publique des activités de surveillance et de contrôle de qualité, la création de la Chambre de renvoi et de mise en état permettra de mieux scinder les trois phases essentielles de la procédure disciplinaire à savoir l'instruction des dossiers, la décision du renvoi d'un réviseur d'entreprises devant les

instances disciplinaires et la procédure disciplinaire proprement dite.

15. Les procédures en matière de surveillance et de contrôle de qualité sont également considérablement renforcées.

Tout d'abord, la Commission de Surveillance et la Commission de Contrôle de qualité sont instituées par la loi (ce n'était pas le cas auparavant) et reçoivent une large autonomie par rapport au Conseil de l'Institut.

Ensuite une habilitation au Roi est prévue pour organiser les compétences de ces commissions ainsi que la procédure à respecter notamment lors des auditions de confrères par ces commissions.

Ces nouvelles procédures en matière de surveillance et de contrôle de qualité feront l'objet d'une évaluation dans un délai de trois ans après leur entrée en vigueur de manière à s'assurer de leur conformité avec les objectifs poursuivis par la Directive.

(...)

La première section du chapitre 8 traite de la Chambre de renvoi et de mise en état.

La création d'une Chambre de renvoi et de mise en état vise à mieux scinder la procédure relative à l'instruction d'un dossier et la décision de renvoi éventuel d'un réviseur d'entreprises devant la Commission de discipline

Par analogie avec le Conseil supérieur des Professions économiques et le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, la Chambre de renvoi et de mise en état a la personnalité juridique et ce afin de renforcer l'autonomie de la Chambre et de clarifier les relations entre la Chambre et l'Institut à la lumière des contacts réciproques, de même que sur le plan administratif et budgétaire. Ceci répond au besoin de clarifier le rôle des organes de supervision et de renforcer la transparence et l'indépendance de ces organes à l'égard des réviseurs

d'entreprises, comme le souligne le Conseil d'Etat.

La décision de renvoi d'un réviseur d'entreprises devant la Commission de discipline sera prise par la Chambre de renvoi et de mise en état composée totalement de membres externes à la profession, ce qui permet de rencontrer les exigences posées par la Directive européenne en matière de public oversight.

(...)

Sous-section 1^{re}. - Composition et financement

Art. 44. § 1^{er}. Il est créé un organisme d'intérêt public, dénommé Chambre de renvoi et de mise en état, qui est doté de la personnalité juridique.

§ 2. La Chambre de renvoi et de mise en état est dirigée par un organe composé de trois directeurs, dont le président. Les membres de cet organe portent le titre de rapporteur. Deux tiers des rapporteurs au plus relèvent du même rôle linguistique.

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. Le Président de la Chambre de renvoi et de mise en état assume également les tâches administratives pour cette Chambre.

§ 4. L'article 458 du Code pénal est d'application pour les rapporteurs.

§ 5. Le Roi nomme un membre de la Chambre de renvoi et de mise en état sur proposition du Ministre de l'Economie, un autre membre sur proposition du Ministre de la Justice et le Président sur proposition conjointe du Ministre de l'Economie et du Ministre de la Justice.

Le Roi peut, sur proposition conjointe du Ministre de l'Économie et du Ministre de la Justice, mettre fin au mandat d'un rapporteur, en ce compris du Président, soit avec l'accord du rapporteur concerné soit pour motifs justes et graves dans l'intérêt de la Chambre.

Les modalités de fonctionnement de la Chambre de renvoi et de mise en état sont réglées par le Roi.

Le Roi peut étendre la composition de l'organe de la Chambre de renvoi et de mise en état, dont le nombre de rapporteurs ne peut dépasser sept.

Sans préjudice de l'article 43, § 2, de la présente loi, est incompatible avec la fonction de rapporteur, la qualité de membre de l'Institut, de membre du Conseil Supérieur des Professions économiques et de membre du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. Les rapporteurs justifient des compétences requises par la Directive européenne du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes. Sont présumés justifier desdites compétences :

- a) les magistrats,
- b) les avocats,
- c) les juristes d'entreprises,
- d) les notaires, et
- e) les autres titulaires d'un diplôme de niveau master qui justifient d'une expérience utile dans les matières visées par la Directive européenne précitée.

§ 6. Les rapporteurs bénéficient d'un statut de mandataire et perçoivent une rémunération mensuelle y afférant, qui doit garantir leur indépendance.

(...)

Sous-section 2. – Compétences

Art. 46. § 1^{er}. La Chambre de renvoi et de mise en état est compétente pour :

- a) la mise en état des affaires disciplinaires, instruites par le Conseil;
- b) enjoindre au Conseil d'ouvrir un dossier de surveillance à l'encontre d'un réviseur d'entreprises;

- c) enjoindre au Conseil des devoirs d'instruction complémentaires;
- d) le règlement de la procédure relatif aux plaintes à l'encontre d'un réviseur d'entreprises;
- e) enjoindre au Conseil d'instruire toute plainte reçue à l'encontre d'un réviseur d'entreprises, conformément à l'article 49;
- f) l'appréciation des conclusions des contrôles de qualité conformément à l'article 50;
- g) la demande adressée au Conseil d'enjoindre à un réviseur d'entreprises de mettre un terme à une situation contestée, conformément à l'article 36, § 1^{er}.

§ 2. La Chambre de renvoi et de mise en état est également compétente pour approuver la liste annuelle des contrôles de qualité à effectuer par le Conseil.

§ 3. La Chambre de renvoi et de mise en état n'est pas compétente en matière de discipline des stagiaires.

§ 4. La Chambre de renvoi et de mise en état peut à tout moment prendre connaissance de l'évolution de l'instruction d'un ou de plusieurs dossiers. Les informations ainsi demandées seront transférées à la Chambre de renvoi et de mise en état par le président de l'Institut dans les cinq jours ouvrables. Le cas échéant, la Chambre de renvoi et de mise en état, peut déléguer un de ses membres pour assister aux devoirs d'instruction menés par le Conseil.

§ 5. La Chambre de renvoi et de mise en état publie annuellement ses programmes de travail ainsi que ses rapports d'activités.

§ 6. Les modalités de la procédure d'instruction et de mise en état sont fixées par le Roi.

(...)

Art. 50. § 1^{er}. Les conclusions des contrôles de qualité approuvés par le Conseil, autres que les propositions de renvoi vers les instances disciplinaires, sont communiquées sur base trimestrielle à la Chambre de renvoi et de mise en état.

§ 2. Celle-ci renvoie le dossier au Conseil lorsqu'elle n'approuve pas la conclusion prise par

ce dernier. La Chambre de renvoi et de mise en état justifie les raisons de la non-approbation.

Art. 51. § 1^{er}. Le Conseil transmet annuellement à la Chambre de renvoi et de mise en état la liste des contrôles de qualité à effectuer au cours de l'année à venir.

§ 2. Lorsque la Chambre de renvoi et de mise en état reçoit la liste visée au paragraphe 1^{er}, elle peut enjoindre au Conseil de soumettre un réviseur d'entreprises non repris dans cette liste à un contrôle de qualité rapproché.

Section 2. - Instruction et mise en état

(...)

Section 3. - Les instances disciplinaires

Extrait du Rapport au Roi

(...)

17. S'agissant de la supervision publique sur le système disciplinaire, celle-ci est déjà effective depuis la création de l'Institut puisqu'en degré d'appel, des personnes extérieures à la profession (des magistrats nommés par le Roi) siègent de manière majoritaire dans les organes disciplinaires.

(...)

Sous-section 1^{re}. - La Commission de discipline

Art. 58. § 1^{er}. La discipline professionnelle est exercée en première instance par une Commission de discipline.

§ 2. Cette Commission comprend deux chambres, l'une d'expression française, l'autre d'expression néerlandaise. Chaque chambre est composée d'un président, juge en fonction au Tribunal de commerce au moment de sa nomination, ainsi que d'un membre indépendant de la profession de réviseur d'entreprises désigné par le Roi sur proposition du Ministre de l'Economie et d'un réviseur d'entreprises nommé par le Conseil. Le président est nommé par le Roi sur proposition du Ministre

de la Justice. Pour chaque membre effectif, il est désigné au moins un membre suppléant.

§ 3. Les membres effectifs et suppléants sont nommés pour une période renouvelable de six ans. Cependant, lorsque le terme du mandat d'un membre effectif ou suppléant est échu, il reste en fonction jusqu'à son renouvellement ou la nomination de son successeur.

(...)

Sous-section 2. - La Commission d'appel

Art. 63. § 1^{er}. L'appel des décisions de la Commission de discipline est introduit auprès de la Commission d'appel.

§ 2. Cette Commission comprend deux chambres, l'une d'expression française, l'autre d'expression néerlandaise.

Chaque chambre est composée d'un président, conseiller en fonction auprès d'une Cour d'Appel au moment de sa nomination, d'un juge au Tribunal de Commerce et d'un juge au Tribunal du Travail, les deux en fonction au moment de leur nomination, tous présentés par le Ministre de la Justice et nommés par le Roi ainsi que de deux réviseurs d'entreprises élus par l'assemblée générale de l'Institut. Pour chaque membre effectif, il est désigné un membre suppléant.

§ 3. Les membres effectifs et suppléants sont nommés pour une période renouvelable de six ans. Cependant, lorsque le terme du mandat d'un membre effectif ou suppléant est échu, il reste en fonction jusqu'à son renouvellement ou la nomination de son successeur.

(...)

Sous-section 3. - Dispositions communes aux instances disciplinaires

(...)

Sous-section 4. - Sanctions disciplinaires

(...)

Section 4. - De la discipline des stagiaires

(...)

Chapitre IX

Coopération nationale et internationale

Extrait du Rapport au Roi

(...)

Un nouvel article 77 relatif à la coopération nationale et internationale est inséré.

L'article 33 de la Directive stipule que les Etats membres veillent à ce que les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne permettent une coopération efficace au niveau international en ce qui concerne les activités de supervision des Etats membres. A cet effet, chaque Etat membre désigne une entité spécifiquement chargée de la responsabilité d'assurer cette coopération.

Le Conseil d'Etat, dans son avis 42.226/1 du 23 mars 2007 suggère de désigner dans une disposition légale, plutôt qu'au travers d'un arrêté royal d'exécution, l'organe chargé de la coopération internationale, conformément à l'article 33 de la Directive. Comme suggéré par le Conseil d'Etat, l'article 77 désigne le Conseil Supérieur des Professions économiques en qualité d'organe chargé de la coopération internationale.

Comme suggéré par le Conseil d'Etat dans son avis 42.226/1 du 23 mars 2007 et conformément à l'article 36.1. de la Directive, l'Institut, le Ministre en charge de l'Economie, le Procureur général, la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil supérieur des Professions économiques, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et les instances disciplinaires coopèrent avec les autorités compétentes des Etats membres de l'Union européenne autant que nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités respectives. Ces autorités se fournissent mutuellement assistance. En particulier, elles s'échangent des informations et coopèrent aux enquêtes relatives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

Comme suggéré par le Conseil d'Etat dans son avis 42.226/1 du 23 mars 2007, il est précisé qu'il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes d'un pays tiers en cas d'accord international « à condition que celui-ci contienne une clause de réciprocité ».

Le Roi peut déterminer les modalités relatives à l'échange des informations confidentielles et à la coopération entre les autorités compétentes visées aux paragraphes 2 et 3.

(...)

Art. 77. § 1^{er}. Le Conseil supérieur des Professions économiques est désigné en qualité d'organe chargé de la coopération nationale entre les organes du système de supervision publique et chargé de la coopération internationale entre les systèmes de supervision publique des Etats membres de l'Union européenne, comme déterminé ci-après.

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

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

tives au déroulement des contrôles légaux des comptes.

Il en va de même vis-à-vis des autorités compétentes d'un pays tiers en cas d'accord international à condition que celui-ci contienne une clause de réciprocité.

§ 4. Le Roi peut déterminer les modalités relatives à l'échange des informations confidentielles et à la coopération entre les autorités compétentes visées aux paragraphes 2 et 3.

Chapitre X **Dispositions pénales**

(...)

AVIS DU 7 MAI 2007 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux

Le Ministre de l'Économie a transmis le 27 avril 2007 une demande d'avis relative au projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

L'article 3 de cet arrêté royal, tel que modifié par l'arrêté royal du 4 mai 1999, précise que « les diplômes et établissements visés à l'article 2, 3^o sont, pour l'application du présent arrêté, agréés jusqu'au 30 juin 2007. Toute modification fait l'objet d'un arrêté royal, après avis du Conseil de l'Institut, et n'est valable que jusqu'au 30 juin 2007. »

Ce projet d'arrêté royal vise à reporter la date du 30 juin 2007 d'un an et par conséquent de remplacer les mots « 30 juin 2007 » par les mots « 30 juin 2008 ».

Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il regrette les retards successifs observés dans la réforme de l'accès à la profession d'expert-comptable et/ou de conseil fiscal. De l'avis du Conseil supérieur, l'adoption de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, suivie, quatre ans plus tard, de l'adoption 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 aurait dû permettre à tout le moins la mise à jour de cet arrêté royal dans la mesure où cette date était déjà connue depuis plusieurs années.

Le Conseil supérieur souhaite avant tout attirer l'attention sur l'importance que revêt l'adoption de cet arrêté royal avant le 30 juin 2007. A défaut, les récipiendaires aux examens d'entrée d'expert-comptable et/ou de

conseil fiscal se trouveraient dans un vide juridique problématique.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de s'interroger au plus vite sur l'évolution de cet arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux.

En effet, le rapport au Roi précédant 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 mentionnait que « les dispositions contenues dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux doivent être revues à court terme. Cet arrêté contient la liste des diplômes (reprise dans les annexes) déterminant quelles formations permettent de présenter l'examen d'admission pour devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal. »

Dans son avis du 17 mai 2001 en matière d'accès à la profession d'expert-comptable et de conseil fiscal, le Conseil supérieur évoquait déjà une réflexion quant au fond qu'il conviendrait de mener (Première partie – Considérations générales relatives à l'avant-projet d'arrêté royal / Point II – Les dispenses dont bénéficient les candidats experts-comptables ou conseils fiscaux dans le cadre de l'examen d'admission / Point A L'utilité de l'arrêté royal du 22 novembre 1990).

« Dans l'état actuel des dispositions en vigueur, il existe par ailleurs un arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux (modifié à différentes reprises, dont dernière en date, par l'arrêté royal du 4 mai 1999).

Une liste de diplômes reprise en annexe de l'arrêté royal précité définit quelles sont les formations dont les titulaires peuvent présenter l'examen d'admission pour devenir expert-comptable et/ou conseil fiscal.

Le Conseil supérieur remarque que jusqu'à présent :

- cette liste reprise en annexe à l'arrêté royal a été conçue comme une liste d'établissements d'enseignement auxquels sont associés des diplômes qui autorisent leur détenteur à participer à l'examen d'admission permettant de devenir à terme expert-comptable et/ou conseil fiscal. Cette liste n'a en aucune manière été conçue en fonction d'éventuelles dispenses associées à un diplôme repris dans la liste ;
- il ne semble pas avoir été procédé à l'évaluation périodique de la liste des établissements d'enseignement repris dans l'annexe de l'arrêté royal précité.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe de définir clairement la portée de cet arrêté royal de manière à garantir à tout candidat à l'examen d'admission une application identique de principes en matière de dispenses, dont les lignes de force doivent être reprises dans l'arrêté royal soumis pour avis.

En outre, dans la mesure où un système de dispenses est effectivement mis en place au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que la portée de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait être revue de manière à répertorier les dispenses afférentes à chaque diplôme dans l'arrêté royal. Les Ministres compétents pourraient également opter pour le remplacement de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 par un nouvel arrêté royal répondant aux objectifs précis tels que définis dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Pour assurer la transparence des dispenses associées à chaque diplôme, il conviendrait de préciser, dans l'avant-projet d'arrêté royal soumis pour avis ou dans l'arrêté royal du 22 novembre 1990, que les étudiants bénéficient des dispenses telles que définies au moment de leur première inscription dans l'établissement d'enseignement.

Enfin, le Conseil supérieur souhaiterait proposer aux autorités ministérielles compétentes de préconiser une révision régulière de la liste des établissements d'enseignement et de leur diplôme repris dans l'arrêté royal, au vu de l'évolution des exigences de la profession.

Eu égard à ces différentes remarques, il est dès lors proposé de remplacer l'arrêté royal du 22 novembre 1990 par un nouvel arrêté royal rédigé dans l'optique de l'arrêté royal soumis pour avis au Conseil supérieur. L'arrêté royal du 22 novembre 1990 pourrait être maintenu en parallèle pendant une période transitoire permettant aux établissements d'enseignement supérieur d'introduire leur dossier en vue d'être répertorié dans le nouvel arrêté royal. Ce dossier devrait être introduit auprès des services du Ministre de l'Economie et des services du Ministre des Classes moyennes et de l'Agriculture de manière à ce qu'ils s'assurent que les établissements d'enseignement qui introduisent un dossier délivrent bien un (ou plusieurs) diplôme(s) répondant aux critères fixés par l'article 19, 3° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. »

Le Conseil supérieur insiste dès lors pour que cette problématique soit examinée, dans un délai adéquat et pour qu'une orientation cohérente avec les différentes évolutions qu'a connu le cadre légal et réglementaire belge en 1999 et en 2003 soit proposée rapidement par les Ministres compétents de manière à éviter tout vide juridique.

AVIS DU 29 JUIN 2007

ayant trait au projet de norme relative à la formation permanente de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

▲ 1. Cadre légal en matière de formation permanente

La loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises définit les missions de l'IRE ainsi que les responsabilités qui découlent de ces missions. Parmi ces missions figure la formation permanente des réviseurs d'entreprises.

A partir du 31 août 2007, un nouveau cadre légal entrera en vigueur à la suite de la réforme de 2007 du révisorat d'entreprises. De l'examen du nouveau cadre légal, il ressort que les dispositions en la matière n'ont pas fondamentalement été révisées.

▲ 1.1. Cadre actuel

L'article 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises précise¹ que « l'Institut a pour objet de **veiller à la formation** et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir la fonction de réviseur d'entreprises telle qu'elle est définie à l'article 3, avec toutes les garanties requises aux points de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle et de veiller à une exécution correcte des missions confiées à ses membres. »

Cette mission confiée à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises implique des responsabilités définies à l'article 18ter:

« § 1er. Conformément à son objet, l'Institut veille au bon accomplissement par ses membres des missions qui leur sont confiées. En particulier, il veille à ce que ceux-ci:

- 1° *poursuivent de manière permanente leur formation;*
- 2° *disposent, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement;*
- 3° *s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions de revision qui leur sont confiées;*
- 4° *n'acceptent pas de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice;*
- 5° *n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction.*

§ 2. A cet effet, l'Institut peut:

- 1° *exiger de ses membres la production de toute information, de toute justification et de tout document, et notamment de leur plan de travail et de leurs notes de revision;*
- 2° *faire procéder auprès de ses membres à des enquêtes sur leurs méthodes de travail, leur organisation, les diligences accomplies et la manière dont ils exercent leur mission.*

(...)

▲ 1.2. Cadre légal à partir du 31 août 2007

L'article 3 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée au 30 avril 2007, précise, à l'instar de l'ancien article 2, que « l'Institut a pour objet de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir la fonction de réviseur d'entreprises telle qu'elle est définie à l'article 4, avec toutes les garanties requises aux points de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle, et

¹ Texte légal avant la réforme de 2007.

de veiller à une exécution correcte des missions confiées aux réviseurs d'entreprises.»

Par ailleurs, il ressort de l'article 14, § 4 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée au 30 avril 2007, que *«le réviseur d'entreprises, personne physique, poursuit de manière continue sa formation afin de maintenir ses connaissances théoriques, ses compétences professionnelles et son sens éthique à un niveau suffisant.»*

Dans le cadre du rapport de transparence à publier par les réviseurs d'entreprises et les cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes annuels statutaires ou des comptes consolidés d'entités d'intérêt public, des informations doivent également être publiées en matière de formation permanente.

Il ressort, en effet, de l'article 15, § 2 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée au 30 avril 2007, que *«les cabinets de révision confirment les informations suivantes: (...) 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 (...)»*.

Cette mission confiée à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises implique des responsabilités définies à l'article 31 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée au 30 avril 2007: *«L'Institut veille à ce que les réviseurs d'entreprises personnes physiques poursuivent de manière continue leur formation permanente conformément à l'article 14, § 4»*.

Le nouveau cadre légal précise également les moyens à mettre en œuvre par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour remplir la mission confiée par le législateur (article 33, § 1^{er}): *«L'Institut soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité au moins tous les six ans, et procède auprès d'eux à toutes enquêtes sur leurs méthodes de travail, leur organisation, les diligences accomplies et la manière dont ils exercent leurs missions. Le contrôle de qualité vise entre autres l'obligation de **formation permanente** prévue à l'article 14, § 4.»*

Une nouveauté importante a été introduite en droit belge à la suite de la réforme du révisorat de 2007. En effet, à partir du 31 août 2007, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, même s'il garde les compétences confiées depuis 1953 par le législateur (notamment celle de veiller à la formation permanente des réviseurs d'entreprises personnes physiques), devra transmettre certaines informations à un organe de supervision publique, en l'occurrence la Chambre de renvoi et de mise en état, qui assumera la responsabilité finale en la matière.

Il ressort de l'article 46, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée en date du 30 avril 2007, que *«la Chambre de renvoi et de mise en état est compétente pour (...) l'appréciation des conclusions des contrôles de qualité conformément à l'article 50 (...)»*.

Dès lors, il ressort de la lecture conjointe de l'article 33, § 1^{er} et de l'article 46, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée en date du 30 avril 2007, que la Chambre de renvoi et de mise en état assume la responsabilité finale quant au respect des règles en matière de formation permanente.

▲ 2. Considérations générales

Le Conseil supérieur accueille favorablement l'initiative prise par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adapter les normes en matière de formation permanente de manière à intégrer les principes contenus dans la norme IES 7 de l'IFAC².

Il souhaite néanmoins formuler un certain nombre de remarques relatives à des points particuliers du projet de norme soumis pour avis.

² International Education Standard (IES) for Professional Accountants 7 – Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence, International Accounting Education Standards Board (IAESB), International Federation of Accountants (IFAC), May 2004, 12 p. Conformément à son paragraphe 13, la norme IES 7 est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006.

▲ 3. Calcul sur une base supérieure à un an (Article 1^{er})

Le Conseil supérieur constate que le projet de norme soumis par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises détermine, à l'instar de ce que préconise le paragraphe 34 de la norme IES 7, le calcul du nombre d'heures de formation sur une période de trois années civiles (120 heures), avec un minimum annuel d'heures de formation (20 heures).

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de préciser, dans l'article 1^{er} du projet de normes, que le réviseur d'entreprises doit pouvoir prouver le respect de ces deux critères à tout moment, que ce soit dans le cadre du contrôle de qualité périodique ou dans le cadre d'un contrôle occasionnel, visé à l'article 6 du projet de norme soumis pour avis, effectué par le Conseil de l'IRE (le cas échéant, par délégation).

▲ 4. Matières couvertes par la formation permanente

L'article 3 du projet de norme soumis pour avis décrit les domaines sur lesquels peuvent porter la formation permanente, en faisant la distinction entre les matières à propos desquelles les réviseurs d'entreprises doivent être capable de *démontrer une expertise* et les matières à propos desquelles les réviseurs d'entreprises doivent être capable de *démontrer une connaissance adéquate*.

Le Conseil supérieur attache une importance particulière au dernier alinéa de l'article 3 dans lequel il est précisé qu'*«un équilibre doit être atteint entre les différents domaines de formation susmentionnés»*.

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, que les modalités de contrôle du respect des règles reprises dans la norme en matière de formation permanente permettent de s'assurer que les formations suivies par chaque réviseur d'entreprises, sur une base pluriannuelle de trois ans, couvrent bien les différents domaines de formation énumérés dans l'article 3.

Eu égard à l'importance de la maîtrise, par chaque réviseur d'entreprises, des relations sociales au sein des entreprises (et en particulier les modalités de fonctionnement des conseils d'entreprise ainsi du rôle pédagogique à jouer par les réviseurs d'entreprises au sein de ces conseils d'entreprise), le Conseil supérieur estime qu'il serait préférable de scinder le point 4 des matières à propos desquelles le réviseur d'entreprises doit être capable de démontrer une connaissance adéquate « économie d'entreprises et relations sociales » en deux points distincts : d'une part, économie d'entreprises et, d'autre part, les relations sociales.

Ce souci avait déjà été évoqué dans un avis³ antérieur du Conseil supérieur de 1990.

▲ 5. Activités contribuant à la formation permanente du réviseur d'entreprises

L'article 4, § 1^{er} du projet de norme décrit les activités contribuant à la formation permanente du réviseur d'entreprises. En ce qui concerne cette disposition, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur deux points.

▲ 5.1. Séminaires et journées d'études organisés par le cabinet de réviseurs d'entreprises pour ses réviseurs d'entreprises

Le Conseil supérieur regrette que le projet de norme en matière de formation permanente *« passe d'un contrôle a priori à un contrôle a posteriori »* pour ce qui concerne les « séminaires et journées d'études organisés par le cabinet de réviseurs d'entreprises pour ses réviseurs d'entreprises ». En effet, un contrôle a posteriori visant à apprécier la pertinence de telles formations doit, selon le projet de norme soumis pour avis, avoir lieu « au plus tard lors du contrôle de qualité organisé par l'Institut ».

³ Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, avis du 18 octobre 1990 concernant la norme relative à la formation permanente, CSR 90.09.D, Rapport annuel 1989-1991, 2 p. Voir en particulier le paragraphe 6.

Dans la mesure où de tels contrôles de qualité n'ont lieu que tous les six ans, il pourrait en découler qu'un réviseur d'entreprises ne rencontre pas le respect des critères fixés à l'article 1^{er} du projet de norme à la suite du rejet d'une telle formation remontant à plus de trois ans. Dans de telles circonstances, un réviseur d'entreprises n'aurait plus l'occasion de suivre des formations plus conséquentes au cours des deux années qui suivent de manière à «compenser» la non-acceptation de formations «internes» aux cabinets de réviseurs d'entreprises.

Par ailleurs, le Conseil supérieur constate que le projet actuel de norme en matière de formation permanente ne précise plus qui est chargé de ce contrôle alors que le texte actuel (adopté en 1991) de la norme en matière de formation permanente désigne l'organe chargé de l'approbation préalable du programme de formation.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe de préciser dans la norme quel est l'organe qui est chargé de ce contrôle de manière à assurer la transparence voulue en matière de procédures mises en place au sein de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le Conseil supérieur attire également l'attention sur le fait que l'article 6 du projet de normes prévoit que le contrôle du respect des exigences en matière de formation permanente contenues dans la norme peut être effectué :

- soit dans le cadre du contrôle de qualité ;
- soit par le Conseil (le cas échéant, par délégation).

Dans la mesure où les «séminaires et journées d'études organisés par le cabinet de réviseurs d'entreprises pour ses réviseurs d'entreprises» sont approuvés a posteriori et ce au plus tard lors du contrôle de qualité organisé par l'IRE, il convient de relever que le respect des exigences reprises dans la norme en matière de formation permanente ne peut être vérifié par le Conseil (le cas échéant, par délégation) aussi longtemps que ledit séminaire ou journée d'études n'a pas été approuvé. Ceci risque de conduire, dans les faits, à une impossibilité d'effectuer des contrôles autres que ceux effectués dans le cadre du contrôle de qualité.

Il convient également de souligner que le projet de norme soumis pour avis ne fait plus mention du fait qu'«il convient de donner la priorité aux activités de formation permanente organisées en dehors du cabinet» alors que l'alinéa 2 de l'article 6 de la norme actuelle le mentionne expressément.

La lecture combinée des deux éléments (le contrôle a posteriori au lieu du contrôle a priori, d'une part, et le fait de plus préciser qu'il convient de donner la priorité aux activités de formation permanente organisée en dehors du cabinet, d'autre part) conduit le Conseil supérieur à émettre de sérieuses réserves à propos du système proposé.

▲ 5.2. Formation individuelle par la lecture et l'étude personnelle

Le Conseil supérieur marque une hésitation quant à la reconnaissance de «formations individuelles par la lecture et l'étude personnelle» dans la mesure où ce type de formation est difficilement justifiable (pour le réviseur d'entreprises) et vérifiable (pour l'Institut). Il réitère en cela son inquiétude formulée, dans son avis⁴ du 18 octobre 1990, à propos des formations «*tout à fait incontrôlables*».

Le problème se pose également en ce qui concerne le point 4 du paragraphe 1^{er} de l'article 4 du projet de norme relatif à la «préparation de cours, conférences et publications techniques» dans la mesure où il est difficile de quantifier le temps nécessaire à cette préparation. Le Conseil supérieur tient cependant à souligner que le problème est moindre que dans le cas des «formations individuelles par la lecture et l'étude personnelle» dans la mesure où le réviseur d'entreprises peut prouver facilement qu'il a réellement donné ces cours ou conférences ou qu'il a réellement contribué à la publication technique évoquée.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Conseil de l'Institut

⁴ Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, avis du 18 octobre 1990 concernant la norme relative à la formation permanente, CSR 90.09.D, Rapport annuel 1989-1991, 2 p. Voir en particulier le paragraphe 11.

des Réviseurs d'Entreprises que l'article 34 de la norme IES n'est pas complètement transposé. En effet, le point c)⁵ de l'article 34 n'est pas repris dans le projet de norme soumis pour avis.

Enfin, eu égard à l'importance que revêt le suivi de formations pour les réviseurs d'entreprises, le Conseil supérieur regrette qu'il soit proposé dans le projet de norme soumis pour avis d'abaisser le pourcentage des formations aisément justifiables de 70% (article 6, alinéa 2 de la norme actuelle) à 50% (article 4, § 3 du projet de norme soumis pour avis). Dans la mesure où le signal donné par le biais d'un abaissement de ce taux n'est pas positif, le Conseil supérieur propose de maintenir le taux applicable depuis 1991, en l'occurrence 70%.

▲ 6. Mesures de contrôle

▲ 6.1. Historique annuel à communiquer à l'IRE

Le Conseil supérieur accueille favorablement la modification introduite dans l'article 5 du projet de norme en matière de formation permanente visant à imposer aux réviseurs d'entreprises d'envoyer chaque année l'historique de leurs activités de formation permanente.

Le Conseil supérieur attire cependant l'attention sur le fait qu'à partir du 31 août 2007 (date d'entrée en vigueur de la nouvelle loi du 22 juillet 1953, coordonnée en date du 30 avril 2007) la norme en matière de formation permanente devra être complétée d'un alinéa précisant quelle sera la procédure à suivre par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à propos de ces historiques en matière de formation permanente.

En effet, dans la mesure où, d'une part, la Chambre de renvoi et de mise en état a la responsabilité finale en matière de contrôle qualité et, d'autre part, la formation permanente est contrôlée dans le cadre du contrôle de qualité, il importe que la Chambre de renvoi et de mise en

état puisse disposer, si nécessaire, de ces historiques des activités de formation permanente des réviseurs d'entreprises.

▲ 6.2. Contrôle du respect des heures de formation par le Conseil (le cas échéant par délégation)

Le Conseil supérieur se félicite de l'adjonction d'un système de contrôle du respect des règles en matière de formation permanente par le Conseil (le cas échéant, par délégation) aux côtés du contrôle de ces règles dans le cadre du contrôle de qualité. Ceci conduira à un renforcement de la crédibilité des mesures mises en œuvre pour s'assurer du respect des mesures en matière de formation permanente et partant devrait conduire l'ensemble de la profession à disposer de connaissances adéquates pour l'exercice de leurs missions.

En outre, l'article 6 du projet de norme en matière de formation permanente précise que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (le cas échéant, par délégation) s'assurera que chaque réviseur d'entreprises aura suivi le minimum annuel d'heures de formation visées dans la norme.

Dans la mesure où la Chambre de renvoi et de mise en état a la responsabilité finale en matière de formation permanente, le Conseil devra faire rapport périodiquement à la Chambre des travaux de contrôle effectués en vertu de l'article 6 de la norme en matière de formation permanente. La norme devrait être complétée sur ce point.

▲ 6.3. Conservation de la documentation relative aux activités de formation permanente

L'article 5 du projet de norme en matière de formation permanente précise que les réviseurs d'entreprises doivent conserver l'historique de leurs activités de formation permanente au moins jusqu'au contrôle de qualité prévu pour chaque réviseur d'entreprises

⁵ IAS 7 - § 34: "Member bodies operating an input-based approach should require the professional accountant to (...) c) track and measure learning activities to meet the above requirements."

Le Conseil supérieur s'interroge quant à la manière dont il faut comprendre cette disposition. En effet, la norme actuelle en matière de contrôle de qualité prévoit que le contrôle de qualité est effectué par cabinet d'audit et non plus par personnes physiques. En d'autres termes, dans le cadre du contrôle de qualité d'un cabinet d'audit, seuls certains réviseurs d'entreprises font l'objet d'un contrôle. La question posée par le Conseil supérieur est de savoir ce qu'il en est de la formation permanente. Le contrôle du respect des exigences en matière de formation permanente portera-t-il uniquement sur les réviseurs d'entreprises qui font l'objet du contrôle de qualité ou portera-t-il sur l'ensemble des réviseurs d'entreprises employés par le cabinet d'audit ?

Le Conseil supérieur tient à souligner que, dans la mesure où la première éventualité est retenue, le réviseur d'entreprises non contrôlé ne pourra pas invoquer le contrôle de qualité du cabinet d'audit qui a eu lieu pour ne plus devoir être en mesure de justifier ultérieurement le respect des règles en matière de formation permanente. A défaut, le contrôle par le Conseil (le cas échéant, par délégation) prévu par l'article 6 du projet de norme soumis pour avis ne pourrait être effectué de manière autonome par rapport aux vérifications effectuées dans le cadre du contrôle de qualité.

▲ 7. Sanctions

De l'avis du Conseil supérieur, il importerait que l'article 7 soit un peu plus explicite quant aux « mesures appropriées » qu'il compte prendre lorsqu'il est constaté que les activités de formation permanente sont insuffisantes, que l'historique est inexistant ou qu'il est insuffisamment documenté.

▲ 8. Statut et missions de la Commission de la formation permanente

L'article 3 de la norme relative en matière de formation permanente applicable actuellement définit le statut et les missions de la Commission de la formation permanente alors que le projet de norme soumis pour avis ne le fait plus.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de réintégrer cette mesure de manière à assurer la sécurité juridique voulue en la matière.

▲ 9. Préambule à la norme relative à la formation permanente

Dans le préambule du projet de norme relatif à la formation permanente soumis pour avis, il est référé à un certain nombre de dispositions légales.

Le Conseil supérieur tient à souligner que la référence à l'article 27 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne présente aucun fondement dans la mesure où elle ne concerne que l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. Il est dès lors proposé de supprimer ce renvoi.

Il est également renvoyé à l'article 13 de la directive 2006/43/CE 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.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de relever qu'il n'est pas possible de renvoyer à l'article 13 s'il n'est pas fait mention, par ailleurs, de l'article 32, alinéa 4, c) de la directive dans la mesure où les deux dispositions sont corrélées.

Ceci suppose néanmoins que les relations avec la Chambre de renvoi et de mise en état soient intégrées dans la norme de manière à ce que :

- les réviseurs soient à même de connaître l'information en matière de formation permanente à leur propos dont disposera la Chambre de renvoi et de mise en état ;
- l'information en matière de formation permanente à communiquer (d'office ou sur demande) par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à la Chambre de renvoi et de mise en état soit mentionnée dans la norme en matière de formation permanente.

Réactions du Conseil supérieur des Professions économiques à la publication de la Communication du 10 juillet 2007 relative à la simplification de l'environnement de sociétés en matière juridique, comptable et de contrôle des comptes

Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale¹ de contribuer au développement, en Belgique, du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques (réviseurs d'entreprises, experts-comptables, conseils fiscaux, comptables(-fiscalistes) agréés), par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques (Institut des Réviseurs d'Entreprises – Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux – Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés). Depuis le 31 août 2007, le Conseil supérieur est, par ailleurs, chargé de la coordination au niveau national et au niveau international du système belge de supervision de la profession de contrôleurs légaux des comptes.

Le Conseil supérieur des Professions économiques accueille favorablement l'initiative prise par la Commission européenne visant à simplifier l'environnement des sociétés au sein de l'Union européenne en matière juridique, comptable et de contrôle des comptes.

Le Conseil supérieur est également très sensible à un des éléments mis en avant par le Parlement européen dans sa résolution du 10 juillet 2007, à savoir « [12.] (...) que la simplification administrative et la mise à jour de la législation existante ne doivent pas avoir pour effet la dérégulation, la dilution de la législation sur la santé et la sécurité ou le démantèlement des normes sociales fondamentales ».

Dans cette perspective, le Conseil supérieur a examiné les propositions formulées par la Commission européenne au travers de sa communication du 10 juillet 2007 et souhaite formuler les commentaires suivants :

1. En ce qui concerne l'introduction d'un concept de « micro-entreprises » qui seraient exclues du champ d'application de la quatrième directive européenne

Le Conseil supérieur est convaincu que la tenue d'une comptabilité en partie double est le meilleur instrument pour la bonne gestion d'une entité, ses modes de communication avec ses différents « stakeholders » et ce indépendamment de la taille de cette même entité.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il importe qu'une étude d'impact soit effectuée avant d'envisager d'entamer ce type de réforme. En effet, supprimer l'obligation légale, pour les « micro-entreprises », de tenir une comptabilité n'engendrera, aucune véritable simplification administrative pour les entreprises dans la mesure où les établissements de crédit mais également l'administration fiscale exigeront des états chiffrés qui ne présenteront plus l'avantage d'être uniformes. Cela risque même d'aller à l'encontre de l'objectif de simplification poursuivi dans la mesure où les « micro-entreprises » pourraient être amenées à devoir produire des états chiffrés au cas par cas.

Il convient de relever que la proposition de la Commission européenne aurait des conséquences considérables en Belgique, pays composé essentiellement de petites entreprises. En effet, il ressort des chiffres transmis par la Centrale des bilans

¹ Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

de la Banque nationale des Belgique que 90% des entreprises soumises actuellement à la réglementation comptable pourraient en être exclues.

Il existe actuellement, en Belgique, une disposition législative visant à permettre la tenue d'une comptabilité de caisse par certains commerçants ou sociétés à responsabilité illimitée. En effet, les commerçants personnes physiques ou les sociétés en nom collectif ou en commandite simple dont le chiffre d'affaires du dernier exercice (hors TVA) n'excède pas 500.000 euros peuvent se limiter au «cash accounting» moyennant la tenue de trois journaux comptables (journal de trésorerie, journal des achats et journal des ventes). Ce montant est porté à 620.000 euros pour les commerçants personnes physiques ou les sociétés en nom collectif ou en commandite simple qui pratiquent à titre principal la vente au détail d'hydrocarbures, gazeux ou liquides, destinés à la propulsion des véhicules automobiles circulant sur la voie publique².

2. En ce qui concerne l'exemption des «petites» entreprises de l'obligation de publier leurs comptes annuels

La Commission européenne propose au travers de sa communication du 10 juillet 2007 d'exempter les petites entreprises de l'obligation de publier leurs comptes annuels.

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, de maintenir le principe fondamental sous-jacent à l'adoption de la quatrième directive européenne en matière de droit des sociétés corrélatant l'obligation de transparence (et partant la tenue de la comptabilité en partie double et l'établissement et la publication de comptes annuels) avec la mise sur pied de sociétés à responsabilité limitée.³

² Lecture conjointe de l'article 5 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et de l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi de 1975.

³ Voir à ce propos le 1^{er} considérant précédant la directive 78/660/CEE du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés: «considérant que la coordination des dispositions nationales concernant la structure et le contenu des comptes annuels et du rapport de gestion, les modes d'évaluation ainsi que la publicité de ces documents pour ce qui concerne notamment la société anonyme et la société à responsabilité limitée revêt une importance particulière quant à la protection des associés et des tiers».

Il convient, par ailleurs, de souligner que la publication obligatoire des comptes annuels fournit un instrument très utile pour prévenir les risques de faillite mais également pour lutter contre le blanchiment de capitaux. La mise à disposition de comptes annuels permet également de renforcer la confiance entre les entreprises (relations clients/fournisseurs) mais également au sein des entreprises (mise à disposition du personnel de l'entreprise de chiffres relatifs à la situation de l'entreprise).

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il importe qu'une étude d'impact soit effectuée avant d'envisager d'entamer ce type de réforme. En effet, la contrainte découlant du fait de devoir publier ses comptes annuels est peu significative par rapport à l'augmentation de confiance entre les différentes parties appelées à se côtoyer dans le cadre des activités des entreprises qui découle de la mise à disposition d'informations financières au travers de la publication de comptes annuels.

3. En ce qui concerne l'exemption de certaines «moyennes» entreprises de l'obligation de faire contrôler leurs comptes annuels par un contrôleur légal des comptes

La Commission propose d'étendre des exemptions (notamment en matière de contrôle légal des comptes) à certaines entreprises de taille moyenne⁴ (au sens de l'article 27 de la directive) «sans utilisateur externe particulier». Deux catégories sont visées dans l'annexe 4:

- Les entreprises dont les gestionnaires sont également les propriétaires (sociétés dites «fermées»)
- Les entreprises à responsabilité illimitée entrant dans le champ d'application de la quatrième directive.

Le Conseil supérieur des Professions économiques tient à porter à la connaissance de la Commission européenne les résultats d'une étude empirique effectuée récemment en matière de

⁴ Le Conseil supérieur des Professions économiques souligne que la notion d'«entreprise de taille moyenne» au sens de la directive européenne n'existe pas dans la comptabilité annuelle en droit belge.

valeur ajoutée de l'audit en Belgique par le Professeur WILLEKENS⁵ :

- Le contrôle légal des comptes a un effet positif sur la qualité des chiffres de résultats (moins de manipulation des résultats des entreprises), en ce compris dans des plus petites entreprises.
- Le contrôle légal des comptes et l'intensité de la demande d'audit sont positivement associés avec une meilleure qualité de l'information publiée (examen des régularisations d'impôts).
- Dans des entreprises de plus petite taille, il existe une corrélation positive entre le contrôle légal des comptes et la probabilité de survie (moins de risque de faillite).

Il importe dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, d'effectuer, au niveau européen, une étude d'impact en la matière avant d'envisager une éventuelle suppression de cette obligation au niveau européen pour les entreprises de taille moyenne.

4. En ce qui concerne la simplification des règles en matière de consolidation

La Commission européenne propose également de simplifier, pour toutes les sociétés, les règles applicables en matière de consolidation. On relèvera en particulier la proposition visant à modifier l'article 57 de la 4^e directive européenne. En ce qui concerne les petites filiales, la Commission envisagerait d'obliger les Etats membres de ne plus leur appliquer les règles de la 4^{ème} directive sur le contenu, la publicité des comptes annuels et le contrôle. En ce qui concerne les filiales de taille moyenne (aucun critère n'est formulé dans l'annexe 4 de la communication), les Etats membres auraient la faculté de les exempter du contrôle légal des comptes. La Commission justifie sa proposition par le fait que la nouvelle directive en matière de contrôle légal des comptes dispose (en son article 27, point a)) la responsabilité du contrôleur du groupe. Il appartiendrait à celui-ci de déterminer quelles filiales devraient faire l'objet d'un contrôle (par lui).

En ce qui concerne la non-application du contenu de la 4^{ème} directive aux petites filiales et de

⁵ Willekens M. (2007), «The effects of external auditing in privately held companies: empirical evidence from Belgium» (to be published). Cette étude se base sur les informations disponibles couvrant l'année 2004.

l'absence de publication de leurs comptes annuels, la Conseil supérieur adopte la position qu'il a défendue aux points 1 et 2 de son avis.

En ce qui concerne l'exemption du contrôle légal des comptes statutaires des filiales de petite taille et le cas échéant des filiales de taille moyenne, le Conseil supérieur constate que la proposition de la Commission européenne risquerait de conduire à une concentration encore accrue du monde de l'audit, déjà dominé par les « Big four » et quelques cabinets de taille moyenne.

Le Conseil supérieur tient également à attirer l'attention sur le fait que le projet de norme ISA en matière d'audit des états financiers des groupes⁶ (non encore définitivement adopté), qui prévoit, à l'instar de la directive audit, la responsabilité pour l'auditeur du groupe, n'impose pas l'alignement du contrôle des comptes des différentes entités par un même cabinet d'audit.

En pratique, le Conseil supérieur constate que la proposition de la Commission européenne concerne les comptes statutaires des petites filiales et le cas échéant des filiales moyennes des groupes de sociétés. En effet, en ce qui concerne les comptes consolidés des groupes cotés sur une place boursière européenne, ils sont tenus d'appliquer des normes comptables internationales (IFRS) approuvées au niveau européen. Dans ce cadre, il faut prendre en compte pour le contrôle des comptes consolidés des filiales « peu significatives » puisque les normes IFRS ne prévoient aucune dérogation de cette nature pour ces dernières.

L'exemption envisagée par la communication de la Commission n'est, dès lors, pas susceptible de jouer à ce niveau.

Si la mesure envisagée par la Commission devait être adoptée telle quelle au niveau européen, ceci risquerait d'avoir des conséquences, en Belgique, dans le cadre des relations entre les dirigeants d'entreprises et leur conseil d'entreprise. Le Conseil supérieur tient à souligner que, dans la mesure où l'auditeur externe devrait se

⁶ Exposure draft IAASB «The Audit of Group Financial Statements» (Proposed ISA 600 revised and redrafted) (march 2006).

prononcer sur la qualité des informations économiques et financières communiquées aux représentants du personnel alors qu'aucun contrôle légal des comptes n'aurait été effectué, il pourrait devoir procéder à des audits contractuels en la matière, ceux-ci n'étant toutefois pas soumis aux règles d'indépendance reprises dans la directive audit. La question se pose dès lors de savoir si la mesure proposée conduirait (ou non) à une réelle simplification de l'environnement des entreprises concernées.

5. En conclusion

Le Conseil supérieur des Professions économiques souhaite attirer l'attention de la Commission européenne sur les conséquences importantes qu'engendreraient les différentes propositions formulées au travers de sa communication du 10 juillet 2007.

Le Conseil supérieur demande dès lors instamment que la Commission européenne fasse procéder à une étude d'impact de ces différentes propositions dans les différents Etats membres de l'Union européenne. Dans le cadre de cette étude d'incidences, il convient d'examiner tant les « épargnes de coûts » immédiats (à l'instar de l'étude Ramboll) mais également les « coûts indirects » de ces mesures (tels que le risque accru de faillite, de blanchiment de capitaux ou autres).

A défaut, la crainte exprimée par le Parlement européen, à savoir le souci d'éviter la « dérégulation » inappropriée de l'économie, risque malheureusement de se réaliser et ce sans réelle réduction de coût pour les entreprises.

Enfin, le Conseil supérieur souligne que la tendance qui se dessine au niveau européen est, à l'instar de ce que l'on observe aux Etats-Unis, d'accroître de plus en plus le fossé entre les exigences en matière de droit des sociétés, d'une part, pour les sociétés cotées et d'une manière générale pour les sociétés dites « ouvertes » et, d'autre part, pour les sociétés dites « fermées ».

Le Conseil supérieur tient à ce propos de relever que la crise actuelle des marchés financiers (liée aux « subprimes ») démontre, si besoin en était, que l'exemple américain n'est pas l'unique voie à suivre. Par conséquent, la politique à mener, au niveau européen, en matière de transparence des informations financières ne doit pas irrémédiablement conduire à déréguler complètement le système de tenue de la comptabilité et de dépôt des comptes annuels dans toutes les entreprises de taille moyenne et petite au sein de l'Union européenne.

12 octobre 2007

Annexe 1 : Synthèse des informations chiffrées communiquées par la Centrale des Bilans

| Schémas abrégés déposés à la BNB | Critères belges actuels | Si « micro-entreprises » |
|----------------------------------|-------------------------|--|
| « Micro-entreprises » | | Au minimum : 215.617 Au maximum : 266.493 |
| Petites entreprises | 285.091 | Au minimum : 18.598 Au maximum : 69.474 |

N.B. Le nombre de « micro-entreprises » est difficile à évaluer dans la mesure où les entreprises qui déposent un schéma abrégé de comptes annuels peuvent opter pour la publication de la seule marge brute. Les entreprises (qui optent pour la publication de la marge brute) qui ne dépassent qu'un seul critère (soit le nombre de personnes employées, soit le total du bilan) peuvent être des « micro-entreprises » mais peuvent également ne pas en être. Ceci explique l'utilisation de « minimum » et de « maximum » dans cette colonne.

| Schémas complets déposés à la BNB | Critères belges actuels | Si exclusion des micro-entreprises | Critères adaptés aux directives (actuel) |
|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|--|
| « Micro-entreprises » | | 5.676 | |
| Petites entreprises | 10.907 | 5.231 | 11.838 |
| Entreprises moyennes | | | 4.673 |
| Grandes entreprises | 7.509 | | 1.905 |
| Total | 18.416 | | 18.416 |

N.B. Les chiffres sont obtenus en examinant uniquement les critères sur un seul exercice. En réalité, il faut dépasser les critères pendant deux années consécutives. Ceci peut conduire à sous-estimer le nombre de petites entreprises.

Source: Estimation faite en septembre 2007 par la Centrale des bilans de la BNB sur la base de l'exercice comptable 2005 (dernier exercice complet disponible)

Reactions of the Belgian High Council for the Economic Professions (*Conseil supérieur des Professions économiques*) following the publication of the Communication of 10 July 2007 on a simplified business environment for companies in the areas of company law, accounting and auditing

The High Council for the Economic Professions' legal mission¹ is to contribute to the development of the legal and regulatory system applicable to the economic professions – approved auditors, accountants, tax consultants, bookkeepers and tax specialists – through opinions or recommendations rendered by initiative or on request and addressed to the Government or the professional organizations of the economic professions (Institut des Réviseurs d'Entreprises – Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux – Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés). Moreover, as from 31 August 2007, the High Council is also in charge of the national and international coordination of the Belgian oversight system for statutory auditors and audit firms.

The High Council for the Economic Professions welcomes the European Commission's initiative aiming at a **simplified business environment for companies in the areas of company law, accounting and auditing**.

The High Council is also very sensitive to one of the items highlighted by the European Parliament in its resolution of 10 July 2007, more particularly « [12.] (...) that the effect of simplifying and updating existing legislation should not be deregulation, diluting health and safety legislation or dismantling basic social standards ».

With this in prospect, the High Council examined the proposals made by the European Commission with its communication of 10 July

2007, and wishes to make the following comments:

1. With regard to introducing the concept of « micro entities » that would be exempted from the application of the fourth European directive

In the High Council's view, the double-entry accounting is the best instrument to a sound management of an entity and its communication with its different « stakeholders », regardless of the size of that entity.

In the opinion of the members of the High Council, an impact assessment should be commissioned before planning to start such reform. A mere abolition of the legal requirement imposed upon « micro entities » to keep an accounting system will, indeed, not involve a simplification of the business environment for companies, since the detailed statements required by credit institutions as well as by the Tax Administration would no longer be uniform. It could even counter the purpose of simplification set forward, to the extent « micro entities » could eventually be obliged to produce financial statements for each individual case.

The proposal of the European Commission would have serious consequences in Belgium, a country that counts mainly small companies. The figures disclosed by the Central Balance Sheet Office of the National Bank of Belgium show that 90% of the companies currently governed by the accounting legislation, could be exempted from its application.

¹ This mission is based on article 54 of the Law of 22 April 1999 concerning the accounting and tax professions.

In fact, there is a Belgian legal provision allowing certain traders or unlimited liability companies to keep a cash accounting system. Traders-legal persons or partnerships or limited partnerships whose turnover for the last financial year does not exceed (ex VAT) 500.000 euro, are allowed to keep a mere «cash accounting», provided they keep three books of accounts (a treasury book, a purchase book and a sales book). This amount is raised to 620.000 euro for traders-legal persons or partnerships or limited partnerships performing mainly retail sales of gas or liquid hydrocarbon used for the propulsion of motor vehicles circulating on the public highways².

2. With regard to exempting small entities from the requirement to publish their accounts

In its communication of 10 July 2007, the European Commission proposes to exempt small entities from the requirement to publish their accounts.

In the High Council's view, it is important to maintain the basic principle that led to the adoption of the fourth European Directive in the field of Company Law, linking the transparency obligation (and hence double-entry accounting as well as the establishment and publication of annual accounts) to the creation of limited liability companies.³

Moreover, the requirement to publish annual accounts is a most useful instrument to avoid the risk of bankruptcy as well as to fight money laundering. The availability of annual accounts will also strengthen the confidence among companies (relations between customers/suppliers) as well as within the companies (availability of financial information on the company's position to the personnel).

² Joint reading of article 5 of the Law of 17 July 1975 on accounting and the annual accounts of enterprises, and of article 1 of the Royal Decree of 12 September 1983 enacting the Law of 1975.

³ See in this respect the first recital preceding Directive 78/660/CEE of 25 July 1978 on the annual accounts of certain types of companies: «Whereas the coordination of national provisions concerning the presentation and content of annual accounts and annual reports, the valuation methods used therein and their publication in respect of certain companies with limited liability is of special importance for the protection of members and third parties ».

In the High Council's view, an impact assessment should be commissioned before planning to start such reform. The obligation arising from the legal provision imposing the publication of the annual accounts is of little relevance when set off against the increase of confidence among all partners having to collaborate in the context of the activities of the companies, as a result of the fact that financial information is made available by the publication of annual accounts.

3. With regard to exempting certain «middle-sized» from the requirement to have their annual accounts audited by a statutory auditor

The Commission proposes to extend exemptions (regarding inter alia the statutory audit of accounts) for certain middle-sized companies⁴ (in the meaning of article 27 of the Directive) «without particular external user ». Annex 4 mentions two categories :

- Companies where the managers are also the owners (so-called closed companies)
- Unlimited liability companies falling under the scope of the second subparagraph of the Fourth Directive

The High Council of Economic Professions wishes to draw the European Commission's attention to the results of an empirical study on the added value of external auditing recently carried out by Professor WILLEKENS⁵:

- The statutory audit of annual accounts has a positive effect on the quality of the information disclosed on the results (less manipulation of the company's results), even in the smaller companies.
- The statutory audit of annual accounts and the intensity of the demand for audit are positively linked to a better quality of the information disclosed (assessment of adjustments of income taxes).

⁴ The High Council for the Economic Professions observes that the notion «middle-sized company» in the meaning of the European Directive, does not exist in Belgian Accounting Law.

⁵ Willekens M. (2007), «The effects of external auditing in privately held companies: empirical evidence from Belgium» (to be published). This study is based on the information available for the year 2004.

- In smaller companies, there is a positive correlation between the statutory audit of the annual accounts and their potential survival chances (less risk of bankruptcy).

In the High Council's view, an impact assessment should be commissioned before considering a possible abolition of this requirement for medium-sized companies at European level.

4. With regard to simplifying the consolidation rules

The European Commission also proposes to simplify the consolidation rules for all companies. The proposal to modify article 57 of the fourth European Directive needs particular attention. With regard to small subsidiaries, the Commission intends to require from the Member States that they should no longer apply the rules of the fourth Directive to the content and publicity of the annual accounts and their audit. With regard to medium-sized subsidiaries (Annex 4 of the Communication does not provide any size criteria), Member States would have the option to exempt those companies from having their annual accounts audited. The Commission justifies its proposal by referring to the new Directive on the statutory audit of the annual accounts which, in its Article 27, point a, will introduce the responsibility of the group auditor. He will have to determine which subsidiary needs to be audited (by him).

With regard to the exemption of small subsidiaries from the application of the provisions of the fourth Directive and from the publication of their annual accounts, the High Council confirms its position as developed sub point 1 and 2 of its opinion.

With regard to exempting the annual accounts of small companies and, where appropriate, medium-sized companies, from being audited, the High Council notes that the European Commission's proposal could involve a still stronger concentration within the audit world, that is already dominated by the «Big four» and a few middle-sized audit firms.

The High Council also wishes to draw the attention to the fact that the draft ISA standard on

the audit of group financial statements⁶ (not yet finally adopted), introducing, as with the Audit Directive, the responsibility of the group auditor, does not impose an alignment of the audit of the annual accounts of different entities carried out by the same audit firm.

In practice, the High Council notes that the European Commission's proposal concerns the annual accounts of small subsidiaries and, where appropriate, medium-sized subsidiaries of company groups. Where their consolidated accounts are concerned, groups listed on a European stock exchange must apply the international accounting standards (IFRS) adopted at the European level. In this context, the audit of consolidated accounts shall cover subsidiaries «of little significance», since the IFRS standards don't provide any departure for such subsidiaries. The exemption proposed by the Commission's communication will therefore not be effective at that level.

Should the measure proposed by the Commission be adopted as it stands, this could in Belgium affect the relations between company managers and their Works Council. The High Council wishes to underline that to the extent the external auditor should make an assessment of the quality of the economic and financial information disclosed to the personnel's representatives, whereas no statutory audit of the annual accounts has been carried out, he could be obliged to proceed to contractual audits on the matter, even if such audits are not subject to the independence requirements laid down by the Audit Directive. Consequently, it is necessary to find out whether, for the companies concerned, the proposed measure would (or would not) involve a real simplification of their business environment.

5. Conclusion

The High Council of Economic Professions wishes to draw the European Commission's attention to the important consequences that would be generated by the different proposals

⁶ Exposure draft IAASB «The Audit of Group Financial Statements» (Proposed ISA 600 revised and redrafted) (march 2006).

suggested with its communication of 10 July 2007.

The High Council therefore urgently asks the European Commission to proceed to an assessment of the impact of these proposals in the different Member States of the European Union. In the context of this impact assessment, it would be appropriate to measure both the immediate «cost savings» (as with the Ramboll assessment) and the «indirect costs» of these measures (such as the increased risk of bankruptcy, of money laundering or other risks).

Otherwise, the fear expressed by the European Parliament, wanting to avoid an inappropriate «deregulation» of the economy, could unfortunately become true, without any cost saving for the companies.

Finally, the High Council underlines the tendency seen at the European level, as well as in the United States, to widen furthermore the gap between Company Law requirements for listed companies and, in general, for the so-called «open» companies, on the one hand, and for so-called «closed» companies, on the other hand.

In this respect, the High Council wishes to observe that the present crisis on the financial markets (due to the «subprimes») shows, as far as necessary, that the American way is not the only option. Consequently, the policy to follow at European level in respect of financial information transparency should not inevitably lead to a complete deregulation of the system of book-keeping and listing of annual accounts in every small and middle-sized company within the European Union.

12 October 2007

Annex 1: Summary of the figures disclosed by the Central Balance Sheet Office

| Abbreviated schemes listed with the NBB | Current Belgian criteria | If «micro entities» |
|---|--------------------------|---------------------------------------|
| «Micro entities» | | At least: 215.617 At most: 266.493 |
| Small companies | 285.091 | At least: 18.598 At most: 69.474 |

N.B. The amount of «micro entities» is hard to determine, as the companies listing an abbreviated scheme can opt for publishing only their gross margin. Companies (opting for publishing only their gross margin) which exceed only one limit (either the average number of employees or the balance sheet total) can either be «micro entities» or not. This explains the use of «at least» and «at most» in that column.

| Full schemes listed with the NBB | Current Belgian criteria | If exclusion of "micro entities" | Criteria adapted to directives (current situation) |
|----------------------------------|--------------------------|----------------------------------|--|
| «Micro entities» | | 5.676 | |
| Small companies | 10.907 | 5.231 | 11.838 |
| Middle-sized companies | | | 4.673 |
| Large companies | 7.509 | | 1.905 |
| Total | 18.416 | | 18.416 |

N.B. These figures are drawn from the sole analysis of the criteria for one period. In fact, the criteria should be exceeded in two consecutive financial years. This may lead to an underestimation of the amount of small companies.

Source: Estimation carried out in September 2007 by the Central Balance Sheet Office of the NBB based on the financial year 2005 (most recent full period available)

Les Professions économiques en chiffres

(en date du 31 décembre 2006)

Institut des Reviseurs d'Entreprises

| | Total | NL | Fr |
|---|-------|-----|-----|
| A. Nombre de membres (personnes physiques) | 990 | 646 | 344 |
| B. Nombre de membres (personnes morales) | 498 | 326 | 172 |
| C. Nombre de stagiaires (personnes physiques) | 409 | 298 | 111 |

Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

| A. Nombre de membres (personnes physiques) | Total | NL | Fr |
|--|-------|-------|-------|
| - Experts-comptables et Conseils fiscaux | 3.536 | 2.120 | 1.416 |
| - Experts-comptables | 2.256 | 1.293 | 963 |
| - Conseils fiscaux | 1.321 | 1.007 | 314 |

| <i>Sous-liste des « externes »</i> | Total | NL | Fr |
|--|-------|-------|-------|
| - Experts-comptables et Conseils fiscaux | 2.782 | 1.621 | 1.161 |
| - Experts-comptables | 1.088 | 586 | 502 |
| - Conseils fiscaux | 492 | 356 | 136 |

| <i>Autres (internes et autres)</i> | Total | NL | Fr |
|--|-------|-----|-----|
| - Experts-comptables et Conseils fiscaux | 754 | 499 | 255 |
| - Experts-comptables | 1.168 | 707 | 461 |
| - Conseils fiscaux | 829 | 651 | 178 |

| B. Nombre de membres (personnes morales) | Total | NL | Fr |
|--|-------|-----|-----|
| - Experts-comptables et Conseils fiscaux | 1.137 | 704 | 433 |
| - Experts-comptables | 1.133 | 633 | 500 |
| - Conseils fiscaux | 165 | 119 | 46 |

| C. Nombre de stagiaires (personnes physiques) | Total | NL | Fr |
|---|-------|-----|-----|
| - Experts-comptables | 1.459 | 938 | 521 |
| - Conseils fiscaux | 518 | 419 | 99 |

Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés

| A. Nombre de membres | Total | NL | Fr |
|---------------------------------|-------|-------|-------|
| - Comptables agréés | 874 | 469 | 405 |
| - Comptables-fiscalistes agréés | 4.732 | 2.660 | 2.072 |

| B. Nombre de personnes morales | Total | NL | Fr |
|--------------------------------|-------|-----|-----|
| | 1.185 | 675 | 510 |

| C. Nombre de stagiaires | Total | NL | Fr |
|--|-------|-----|-----|
| - Stagiaires comptables agréés | 59 | 44 | 15 |
| - Stagiaires comptables-fiscalistes agréés | 771 | 315 | 456 |

Les Professions économiques en chiffres

(en date du 31 décembre 2007)

Institut des Réviseurs d'Entreprises

| | | Total | NL | Fr |
|----|--|-------|-----|-----|
| A. | Nombre de membres (personnes physiques) | 1.042 | 675 | 367 |
| B. | Nombre de membres (personnes morales) | 518 | 334 | 184 |
| C. | Nombre de stagiaires (personnes physiques) | 412 | 297 | 115 |

Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux

| A. Nombre de membres (personnes physiques) | | Total | NL | Fr |
|---|--|-------|-------|-------|
| | | 7.033 | 4.414 | 2.619 |
| - | Experts-comptables et Conseils fiscaux | 3.573 | 2.163 | 1.410 |
| - | Experts-comptables | 2.130 | 1.235 | 895 |
| - | Conseils fiscaux | 1.330 | 1.016 | 314 |

| <i>Sous-liste des « externes »</i> | | Total | NL | Fr |
|------------------------------------|--|-------|-------|-------|
| | | 4.346 | 2.597 | 1.749 |
| - | Experts-comptables et Conseils fiscaux | 2.805 | 1.654 | 1.151 |
| - | Experts-comptables | 1.017 | 557 | 460 |
| - | Conseils fiscaux | 524 | 386 | 138 |

| <i>Autres (internes et autres)</i> | | Total | NL | Fr |
|------------------------------------|--|-------|-------|-----|
| | | 2.687 | 1.817 | 870 |
| - | Experts-comptables et Conseils fiscaux | 768 | 509 | 259 |
| - | Experts-comptables | 1.113 | 678 | 435 |
| - | Conseils fiscaux | 806 | 630 | 176 |

| B. Nombre de membres (personnes morales) | | Total | NL | Fr |
|---|--|-------|-------|-------|
| | | 2.627 | 1.588 | 1.039 |
| - | Experts-comptables et Conseils fiscaux | 1.360 | 848 | 512 |
| - | Experts-comptables | 1.064 | 593 | 471 |
| - | Conseils fiscaux | 203 | 147 | 56 |

| C. Nombre de stagiaires (personnes physiques) | | Total | NL | Fr |
|--|--------------------|-------|-------|-----|
| | | 1.884 | 1.303 | 581 |
| - | Experts-comptables | 1.386 | 894 | 492 |
| - | Conseils fiscaux | 498 | 409 | 89 |

Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés

| A. Nombre de membres | | Total | NL | Fr |
|-----------------------------|-------------------------------|-------|-------|-------|
| | | 5.427 | 2.952 | 2.475 |
| - | Comptables agréés | 872 | 405 | 467 |
| - | Comptables-fiscalistes agréés | 4.555 | 2.547 | 2.008 |

| B. Nombre de personnes morales agréées | | Total | NL | Fr |
|---|-------------------------------|-------|-------|-------|
| | | 2.374 | 1.286 | 1.088 |
| - | Comptables agréés | 388 | 246 | 92 |
| - | Comptables-fiscalistes agréés | 2.036 | 1.040 | 996 |

| C. Nombre de stagiaires | | Total | NL | Fr |
|--------------------------------|--|-------|-----|-----|
| | | 832 | 310 | 522 |
| - | Stagiaires comptables agréés | 44 | 3 | 41 |
| - | Stagiaires comptables-fiscalistes agréés | 788 | 307 | 481 |

Table des matières du rapport d'activités 2006-2007

| | |
|--|------------|
| Composition du Conseil supérieur et de ses Conseillers scientifiques | 3 |
| Avant-propos | 5 |
| Contrôle légal des comptes : une nouvelle directive européenne transposée en droit belge | 7 |
| Annexes | 25 |
| Annexe I Comptes du Conseil supérieur des Professions économiques | 25 |
| Annexe II Avis du 18 janvier 2006 relatif à la norme concernant la formation permanente des comptables(-fiscalistes) agréés et des comptables(-fiscalistes) stagiaires IPCF..... | 27 |
| Annexe III Avis du 1 ^{er} décembre 2006 portant sur le projet d'adaptation de normes de révision de l'IRE relatif aux informations contenues dans le rapport de gestion..... | 31 |
| Annexe IV Avis du 12 décembre 2006 ayant trait au projet de normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire..... | 33 |
| Annexe V Avis du 12 février 2007 ayant trait à la note technique de l'IRE relative aux obligations du réviseur d'entreprises en matière de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme..... | 41 |
| Annexe VI Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006..... | 45 |
| Annexe VII Avis du 13 février 2007 relatif aux arrêtés royaux visant à transposer la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et consolidés..... | 73 |
| Annexe VIII Extraits significatifs des textes légaux relatifs à la transposition de la directive 2006/43/CE en matière de supervision publique | 89 |
| Annexe IX Avis du 7 mai 2007 ayant trait à la modification de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts-comptables et des candidats conseils fiscaux..... | 107 |
| Annexe X Avis du 29 juin 2007 ayant trait au projet de norme relative à la formation permanente de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises..... | 109 |
| Annexe XI Réactions du Conseil supérieur des Professions économiques du 12 octobre 2007 à la publication de la Communication du 10 juillet 2007 relative à la simplification de l'environnement de sociétés en matière juridique, comptables et de contrôle des comptes | 115 |
| Annexe XII Réactions du Conseil supérieur des Professions économiques du 12 octobre 2007 à la publication de la Communication du 10 juillet 2007 relative à la simplification de l'environnement de sociétés en matière juridique, comptables et de contrôle des comptes (version anglaise) | 119 |
| Annexe XIII Les professions économiques en chiffres au 31 décembre 2006 | 123 |
| Annexe XIV Les professions économiques en chiffres au 31 décembre 2007 | 125 |

Secrétariat administratif SPF Economie, P.M.E., Classes moyennes et Energie

Conseil supérieur des Professions économiques

North Gate III - 6^e étage - Boulevard du Roi Albert II, 16 - 1000 Bruxelles

TEL. 32 (0)2 277 64 11 - FAX 32 (0)2 201 66 19 - E-MAIL cspehreb@skynet.be - WEBSITE www.cspe-hreb.be