

(traduction de la lettre originale en NL)

Monsieur Kris PEETERS
Vice-Premier Ministre et Ministre de l'Economie
Rue Ducale 61

1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 5 janvier 2015

Monsieur le Vice-Premier Ministre,

Concerne: La réforme européenne de l'audit et ses implications pour la Belgique - déontologie

Le Conseil supérieur des Professions économiques a suivi avec une attention particulière la récente réforme européenne de l'audit adoptée en avril 2014. Il s'est largement investi tant dans l'analyse du nouveau règlement (UE) n°537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (en abrégé, EIP) que dans celle de la directive 2014/56/UE modifiant la directive « audit » et leurs éventuelles implications pour les réviseurs d'entreprises belges.

Le Conseil supérieur a considéré qu'il convenait, dans un premier temps, d'examiner attentivement trois thèmes particuliers, en l'occurrence :

- la révision des seuils et ses conséquences pour les professions économiques;
- la déontologie du réviseur d'entreprises, en ce compris les règles en matière d'indépendance; et
- la réforme du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises.

D'autres éléments liés à la réforme européenne de l'audit feront, dans une phase ultérieure, également l'objet d'une analyse.

En ce qui concerne la révision des seuils, le Conseil supérieur se réfère à l'étude technique du 4 novembre 2014 qui vous a été communiquée sous pli postal. Le Conseil supérieur demeure à votre disposition pour fournir toute information complémentaire que vous jugeriez utile à propos de cette étude technique. On relèvera d'ores et déjà que la révision des seuils dans le cadre de la transposition de la directive comptable pourrait avoir un impact sur le dossier de la réforme de l'audit.

En ce qui concerne la réforme du système belge de supervision publique, le Conseil supérieur procède actuellement à l'examen des nouvelles dispositions européennes ainsi qu'à une réflexion sur le système actuel de supervision publique mis sur pied en Belgique. Le Conseil supérieur vous informera dans les meilleurs délais de ses conclusions.

Dans le domaine de la déontologie du réviseur d'entreprises, il convient de rappeler au préalable que votre prédécesseur, Monsieur Johan VANDE LANOTTE, avait saisi, en date du 3 décembre 2013, le Conseil supérieur d'un projet d'arrêté royal relatif à la déontologie des réviseurs d'entreprises. Ce projet visait à moderniser le cadre déontologique applicable aux réviseurs d'entreprises ainsi qu'à abroger et à remplacer l'actuel arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur a fait savoir au Ministre qui, à l'époque, avait l'Economie dans ses attributions qu'il était extrêmement important que le texte soumis pour avis soit cohérent avec les propositions de réforme discutées au niveau européen. Dans la mesure où, à ce moment là, ces propositions n'avaient pas encore été arrêtées définitivement, le Conseil supérieur estimait ne pas pouvoir se prononcer sur une adaptation du cadre déontologique belge applicable aux réviseurs d'entreprises.

Depuis lors, le Conseil supérieur a pu procéder à un examen attentif des nouvelles règles européennes en matière de déontologie.

Il importe de constater que le choix de l'Union européenne s'est porté sur un ensemble de règles déontologiques propres qu'elle a intégrées dans la directive « audit », d'une part, et dans le règlement applicable aux EIP, d'autre part. De l'avis du Conseil supérieur, ces règles devront impérativement constituer le cadre de référence pour les règles déontologiques nationales. D'autres référentiels internationaux, tel le *Code of Ethics* adopté par l'IESBA (*International Ethics Standards Board of Accountants*) et publié par l'IFAC (*International Federation of Accountants*), pourront cependant servir de source utile d'inspiration dans le processus d'une modernisation de la déontologie.

Le Conseil supérieur a également pu constater que le cadre déontologique belge applicable actuellement aux réviseurs d'entreprises se retrouve dans diverses dispositions, dont le champ d'application et le caractère contraignant s'avèrent souvent hétérogènes. Dans un souci d'exhaustivité, nous joignons, en annexe 1 un aperçu du cadre déontologique applicable actuellement aux réviseurs d'entreprises. De l'avis du Conseil supérieur, le caractère disparate des règles déontologiques entrave leur application optimale par les réviseurs d'entreprises. Il complique, en outre, une supervision effective et performante, pouvant compromettre la confiance dans le révisorat d'entreprises.

Ces règles sont toutes affectées d'une manière plus ou moins significative par le nouveau dispositif européen. Le Conseil supérieur est dès lors d'avis qu'une réforme fondamentale et globale du cadre déontologique applicable aux réviseurs d'entreprises s'impose. Ceci permettrait de disposer d'un ensemble cohérent et organisé s'alignant sur les plus récentes évolutions au niveau européen.

Sous l'angle du calendrier arrêté pour la mise en oeuvre de cette réforme, on relèvera que les modifications apportées à la directive « audit » devront être transposées en droit belge au plus tard pour le 17 juin 2016 et qu'à ce moment les dispositions du règlement relatif aux EIP seront directement d'application.

Dans le souci d'encadrer la réflexion devant conduire à une réforme des règles actuelles, le Conseil supérieur a préparé un aperçu schématique (repris en annexe 2) de thèmes généraux en matière de déontologie présentant un intérêt pour le révisorat d'entreprises.

Le Conseil supérieur a également identifié certains points d'attention sous l'angle déontologique qui, dans le sillage de la récente réforme européenne de l'audit, devront inévitablement être examinés plus amplement. Ces points d'attention sont repris et brièvement commentés dans l'annexe 3 au présent courrier.

Le Conseil supérieur tient d'ores et déjà à souligner qu'il importe, dans le cadre de la comparaison des dispositions du règlement ou de la directive « audit » avec le cadre réglementaire belge actuel, de ne pas se limiter au fond de la disposition mais également d'analyser son champ d'application (par exemple, la mesure s'applique-t-elle uniquement au contrôleur légal ou également à son réseau ?) et sa portée (par exemple, la mesure s'applique-t-elle uniquement à l'entité contrôlée ou également aux entités liées, qu'elles soient (ou non) établies à l'étranger ?). La réponse à ces questions revêt une importance fondamentale pour saisir exactement la portée des dispositions adoptées au niveau européen.

Enfin, nous tenons à préciser qu'à la demande de la représentation belge auprès des institutions européennes, le Conseil supérieur a été étroitement associé, au titre d'expert technique, aux travaux organisés dans le cadre de la mise au point des textes. Compte tenu de ses compétences légales dans le domaine de la réglementation applicable aux réviseurs d'entreprises, mais également en raison de son implication dans ce dossier européen, le Conseil supérieur est disposé à jouer pleinement son rôle.

Pour ce motif, nous aimerions vous proposer d'organiser au sein du Conseil supérieur et en collaboration avec vous et/ou vos services, une réflexion en profondeur. Nous vous remercions d'ores et déjà pour l'intérêt que vous portez à la problématique liée à la réforme de l'audit et accueillerons avec intérêt les contacts que vous nous proposerez.

Jean-Marc DELPORTE
Président du Conseil supérieur des Professions économiques

Annexes:

1. Le cadre actuel en matière de déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises
2. Aperçu schématique de thèmes généraux en matière de déontologie présentant un intérêt pour le révisorat d'entreprises
3. Points d'attention (de nature déontologique) identifiés et brièvement commentés par le Conseil supérieur qui, dans le sillage de la récente réforme européenne de l'audit, devront être examinés plus amplement

Annexe 1

Le cadre actuel en matière de déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises

Contexte belge

LOIS

- La loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (coordonnée le 30 avril 2007) contient, depuis la transposition en droit belge des mesures contenues dans la directive 2006/43/CE en matière de contrôle légal des comptes (la directive « audit ») en 2007, les principes de base en matière d'incompatibilités et d'indépendance des réviseurs d'entreprises (articles 13 et 14 de la loi). Ces principes de base concernent toutes les missions de contrôle, en ce compris la mission de contrôle des comptes.
- Dans le *Code des sociétés*, les articles 133 et 134 fixent les règles d'indépendance ayant trait à la fonction de commissaire :
 - ✓ *l'article 133, § 2* : durant son mandat, le commissaire ne peut accepter aucune mission/fonction pouvant mettre en cause son indépendance. Ceci concerne également les personnes avec lesquelles le commissaire se trouve sous l'angle professionnel dans des liens de collaboration ou les entités avec lesquelles il est lié ;
 - ✓ *l'article 133, § 3* : le commissaire ne peut accepter aucun mandat d'administrateur auprès de son client durant les deux années qui suivent la fin de son mandat de commissaire (période de viduité – « *cooling off* ») ;
 - ✓ *l'article 133, §§ 8 et 9* : depuis 2003, il existe une liste de 7 missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels (dénommée la « *black list* ») ;
 - ✓ *l'article 133, §§ 5 et 6* : la règle « *one to one* » vise à la limiter les missions complémentaires (en sus du contrôle légal des comptes). Cette règle est d'application exclusivement pour les sociétés cotées en bourse et pour les sociétés qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés. Il est possible d'y déroger dans trois cas, à savoir sur délibération positive du comité d'audit, en cas d'avis préalable positif du comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ou en cas de collège de commissaires ;
 - ✓ *l'article 134* : prescriptions en matière de rémunération du commissaire (pas d'avantages, pas de prêts ou d'avances, pas de garanties).

ARRÊTÉS ROYAUX

- *L'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés* reprend les 7 missions non-audit incompatibles avec le contrôle des comptes (dénommée la « *black list* ») (articles 183bis à 183sexies, introduits par l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire) ;
- *L'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises* a été modifié dans le cadre de la transposition en droit belge de la directive « audit » en 2007. Cet arrêté royal contient un certain nombre de principes généraux de déontologie, des mesures d'interdictions, des règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission révisoriale (relations familiales, relations professionnelles, relations financières) et des règles particulières

de déontologie (montant des honoraires, obligation de prise de contact, mise en cause d'un autre réviseur d'entreprises, démarchage et offre de services, etc).

NORMES DE L'IRE

- Les normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire, en vigueur depuis le 29 juin 2008¹, contiennent un certain nombre de mesures relatives au principe général d'indépendance du commissaire (que l'on retrouve dans la partie cadre conceptuel), les prestations effectuées dans les deux ans précédant une nomination en qualité de commissaire (« *pre-cooling off* »), la rémunération du mandat de commissaire et des autres services (interdiction d'honoraires subordonnés pour le mandat de commissaire, rapport entre le total des honoraires et le total des revenus, relations entre les honoraires d'audit et non audit, honoraires impayés) et la rotation (interne) de six ans pour le contrôle légal des entités d'intérêt public.

Ces normes sont largement inspirées de la recommandation européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne : principes fondamentaux (JOCE L 191 du 19 juillet 2002, pp. 22-57).

- La norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique (Avis d'approbation du 1^{er} avril 2010, *Moniteur belge* du 16 avril 2010 ; *erratum Moniteur belge* du 28 avril 2010, 3^{ième} édition) (applicables à toutes les entités pour le contrôle d'états financiers relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014), et en particulier la norme ISA 220 relative au contrôle qualité d'un audit d'états financiers ainsi que la norme ISA 200 ayant trait aux objectifs généraux de l'auditeur indépendant et à la conduite d'un audit selon les normes ISA.

Cette norme est importante pour l'organisation interne des auditeurs externes et des cabinets d'audit et l'organisation de leurs travaux et pour la portée du contrôle légal des comptes.

- La norme du 28 février 2014 relative à l'application de la norme ISQC 1² en Belgique (Avis d'approbation du 29 juillet 2014, *Moniteur belge* du 8 août 2014 ; *erratum Moniteur belge* du 1^{er} septembre 2014) ayant trait au contrôle qualité des cabinets d'audit réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers (applicable à toutes les entités pour le contrôle d'états financiers relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014).

Cette norme est importante pour l'organisation interne des auditeurs externes et des cabinets d'audit et l'organisation de leurs travaux.

AVIS DU COMITE D'AVIS ET DE CONTROLE DE L'INDEPENDANCE DU COMMISSAIRE

- Le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, créé par le législateur belge en 2003 et faisant partie du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, a

¹ Ces normes ont été arrêtées antérieurement à la nouvelle procédure régissant l'approbation des normes (prévue par l'article 30, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953) ; en vertu de cet article, les projets de normes établis par l'IRE sont, à l'issue d'une consultation publique, soumis pour approbation au Conseil supérieur des Professions économiques, d'une part, et au Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions, d'autre part.

² La norme *International Standard on Quality Control 1*, adoptée le 15 décembre 2009 par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) est par ce biais applicable en Belgique.

adopté un certain nombre d'avis et d'interprétations ayant trait à l'indépendance du commissaire³.

CIRCULAIRES, AVIS ET COMMUNICATIONS DE L'IRE

- L'Institut des Réviseurs d'Entreprises adopte également des circulaires, avis et communications⁴.

Contexte européen

- Le nouveau cadre à la suite de la réforme européenne récente en matière d'audit :

- ✓ la directive 2014/56/UE du 16 avril 2014 (révisant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels) (JOUE L158 du 27 mai 2014, pp. 196-226) ;
- ✓ le règlement UE n°537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission (JOUE L158 du 27 mai 2014, pp 77-112).

La *directive* « *audit* » contient un certain nombre de mesures horizontales applicables à tous les contrôleurs légaux des comptes et à tous les cabinets d'audit.

Le *règlement* contient un certain nombre de mesures complémentaires qui ne sont applicables qu'aux contrôles des comptes des entités d'intérêt public (en abrégé, EIP).

Ce nouveau cadre légal européen est entré en vigueur le 16 juin 2014. La plupart des mesures devront être d'application au plus tard le 17 juin 2016. Cette réforme aura un impact considérable sur la profession de contrôleur légal des comptes au sein de l'Union européenne, en particulier pour ce qui concerne les règles ayant trait à la déontologie et celles relatives à la supervision publique de la profession.

³ Ces documents sont disponibles sur le site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, sous l'onglet « Réglementation – Doctrine – Archives » : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/archives/Pages/default.aspx>
Les mandats du Président et des membres du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ayant pris fin en 2008, aucun nouveau document n'a été publié depuis lors.

⁴ Il ressort de l'article 30, § 5 de la loi du 22 juillet 1953 que le Conseil de l'IRE développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession, sous la forme d'avis, de circulaires ou de communications. L'Institut transmet les avis, circulaires ou communications au Conseil supérieur des Professions économiques.

Ces documents sont disponibles sur le site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, sous l'onglet « Réglementation – Doctrine » : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/Pages/default.aspx>

En tant que membre l'IFAC (*International Federation of Accountants*, organisation internationale s'attachant à l'harmonisation de la profession comptable et en particulier ce qui a trait à l'éthique professionnelle, à la formation, aux travaux de contrôle et aux normes de révision), l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est tenu de veiller au respect par ses membres des normes internationales reprises ci-après, à moins que des exigences au moins équivalentes soient définies au niveau national (voir *supra*):

- les normes ISA clarifiées (*International Standards on Auditing*, telles qu'approuvées par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) et publiées par l'IFAC;
- la norme ISQC 1 (*International Standard on Quality Control 1*) ayant trait au *Quality Control for Firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements*, telle qu'approuvée par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) et publiée par l'IFAC ;
- le Code d'éthique du 10 juillet 2009, approuvé par l'IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants*) et publié par l'IFAC, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011.

En novembre 2014, un document de consultation proposant d'apporter des modifications au Code a été rendu public ("*Improving the structure of the Code of Ethics for Professional Accountants*") (<http://www.ifac.org/publications-resources/improving-structure-code-ethics-professional-accountants>).

Annexe 2

Aperçu schématique de thèmes généraux en matière de déontologie présentant un intérêt pour le révisorat d'entreprises

Réseau – Définition

Indépendance du réviseur d'entreprises – relation et missions : avant, pendant et après

- ✓ Missions avant l'acceptation d'un mandat de commissaire
- ✓ Fonctions exercées avant l'acceptation d'un mandat de commissaire
- ✓ Fonctions effectuées avant de faire partie de l'équipe exécutant la mission révisoriale (pour un membre du personnel d'un cabinet de révision ou un stagiaire du réviseur d'entreprises)
- ✓ Fonctions, mandats et missions pouvant mettre en cause l'indépendance de l'exercice de son mandat de commissaire
- ✓ Période de viduité (« *cooling off* ») lorsqu'un réviseur d'entreprises quitte la profession

Honoraires

- ✓ Aucun autre intérêt financier autre que les honoraires perçus
- ✓ Honoraires subordonnés
- ✓ Majorité des honoraires émanant de missions révisoriales
- ✓ Quote-part maximale des honoraires entre les honoraires pour le contrôle légal, perçus pour une entité contrôlée et ses entités liées et le total des honoraires du réviseur d'entreprises
- ✓ Proportion maximale des honoraires perçus pour des services non-audit et les honoraires pour le contrôle des comptes
- ✓ Honoraires impayés et risque pour l'indépendance
- ✓ Montant des honoraires pour le contrôle des comptes

Missions (in)compatibles

- ✓ Missions incompatibles avec le contrôle des comptes
- ✓ Liste des incompatibilités (« *black list* »)
- ✓ Liste des missions potentiellement incompatibles (« *grey list* »)

Limitation des missions compatibles

- ✓ Proportion audit / non-audit
- ✓ Sur quelle période
- ✓ Champ d'application (cabinet ou réseau ; entreprise concernée ou le groupe ; toutes ou certaines EIP)

Audit conjoint (co-commissariat)

- ✓ (non) obligatoire
- ✓ Impact sur la durée des mandats
- ✓ Équilibre en matière de travaux effectués

Durée du mandat de commissaire – durée maximale

Renouvellement du mandat

Rotation

- ✓ Rotation externe
- ✓ Rotation interne
- ✓ Période de viduité (« *Cooling off* »)

Annexe 3

Points d'attention (de nature déontologique) identifiés et brièvement commentés par le Conseil supérieur, qui, dans le sillage de la récente réforme européenne de l'audit, devront être examinés plus amplement

➤ **Elargir ou non la définition d'entités d'intérêt public (EIP)?**

La directive « audit »⁵ définit les « EIP » comme suit:

- a) les entités dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé d'un Etat membre
- b) les établissements de crédit
- c) les entreprises d'assurances.

Cette définition de la directive « audit » correspond à celle reprise dans la loi de base du 22 juillet 1953 relative au révisorat d'entreprises⁶, étant entendu que la portée de la définition de la loi de 1953 se limite au champ d'application de cette loi.

La question se pose de savoir si, pour la Belgique, l'intégration dans le Code des sociétés d'une définition d'EIP s'impose. Ceci conduirait à couvrir par ce concept également les entreprises en sus des contrôleurs légaux des comptes.

Il appartiendra, par ailleurs, au législateur belge de décider si cette définition devra être élargie ou non. L'article 2, 13°, d) la directive « audit » autorise, en effet, les Etats membres à étendre la portée de la définition qu'elle contient, en considérant certaines entités également comme « EIP », par exemple les entreprises qui ont une importance publique significative en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs employés.

Il conviendra évidemment de tenir compte du fait que les entreprises couvertes par la définition d'« EIP » ainsi que leurs contrôleurs légaux seront soumis à un ensemble de règles complémentaires prévues par le règlement « audit » (par exemple, dans le domaine de la gouvernance d'entreprise ou celui de l'indépendance et de la supervision publique des contrôleurs légaux).

➤ **Elargir ou non l'application du règlement aux non-EIP?**

Jusqu'à présent, les règles déontologiques imposées par la réglementation belge sont identiques pour tous les contrôleurs légaux et toutes les missions de contrôle légal des comptes, quelle que soit la taille ou la nature des entités contrôlées.

Il est vrai que cette règle générale connaît certaines exceptions spécifiques, comme par exemple l'obligation de rotation (interne) du contrôleur légal effectuant des missions d'audit dans des EIP et la règle dite « *one to one* » imposée aux sociétés cotées et aux sociétés qui font partie d'un groupe soumis à l'obligation de consolidation.

A partir de juin 2016, l'Union européenne abandonnera dans une certaine mesure cette règle d'unicité en imposant des mesures plus strictes aux EIP et à leurs contrôleurs légaux.

⁵ Article 2, 13° de la directive « audit ».

⁶ Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (coordonnée le 30 avril 2007).

Il appartiendra à la Belgique de décider si elle compte suivre (ou non) la nouvelle approche européenne imposant des règles déontologiques plus strictes aux EIP et à leurs contrôleurs légaux, s'ajoutant aux règles générales applicables à l'ensemble des entreprises et de leurs contrôleurs légaux⁷.

L'option retenue déterminera la rigueur du système global, dans la mesure où, en Belgique, certains principes du règlement s'appliquent d'ores et déjà aux non-EIP (par exemple, la liste des services incompatibles (dénommée « *black list* ») et la règle « *one to one* », etc.). Si la Belgique devait dorénavant limiter l'actuel cadre réglementaire aux EIP (comme prévu par le règlement européen), la réglementation belge s'en trouverait assouplie pour certains aspects, une évolution dont on peut s'interroger quant au fait qu'elle soit soutenable.

Les Etats membres peuvent également décider d'imposer le régime complémentaire du règlement EIP à l'ensemble des entreprises (EIP et non-EIP).

Ils peuvent aussi décider d'appliquer certaines règles du régime EIP aux non-EIP alors que d'autres mesures du règlement ne seraient pas applicables aux non-EIP.

La prudence devra être de mise dans le choix des options.

➤ **“Black list” – la liste des services non-audit interdits**

L'introduction au niveau européen d'une interdiction imposée aux EIP et à leurs contrôleurs légaux de fournir, en sus du contrôle légal, certains services non-audit⁸. Tel pourrait être le cas de la fourniture de services fiscaux lorsqu'il est contrôleur légal d'une EIP.

On relèvera que la Belgique a déjà introduit une telle « *black list* » en 2003, une liste comprenant 7 services non-audit dont la fourniture, en sus du contrôle légal, est interdite au contrôleur légal (ou à son réseau). L'interdiction introduite en Belgique s'applique à toutes les entreprises (EIP et non-EIP) ainsi qu'à leur commissaire et son réseau.

Jusqu'à ce jour, la prestation de conseils fiscaux est, en Belgique, une activité compatible dans le chef du commissaire (moyennant le respect, dans certaines sociétés, de la règle « *one to one* »).

L'introduction ou non de l'interdiction de fournir des conseils fiscaux, en sus du contrôle légal, pourrait susciter des contestations.

Le règlement autorise néanmoins les Etats membres, moyennant le respect de certaines conditions, de permettre la prestation de conseils fiscaux, en sus du contrôle légal (option prévue par l'article 5, § 3 du règlement).

C'est dès lors au législateur belge qu'il appartiendra de décider dans quelle mesure l'interdiction européenne sera ou non assouplie⁹.

⁷ Il importe, dans le cadre de la comparaison des dispositions du règlement avec le cadre réglementaire belge actuel, de ne pas se limiter au fond de la disposition mais également d'analyser son champ d'application (par exemple, cette mesure s'applique-t-elle uniquement au contrôleur légal ou également à son réseau ?) et sa portée (par exemple, la mesure s'applique-t-elle uniquement à l'entité contrôlée ou également aux entités liées, qu'elles soient (ou non) établies à l'étranger ?). La réponse à ces questions revêt une importance fondamentale pour saisir exactement la portée des dispositions adoptées au niveau européen.

⁸ Article 5 du règlement EIP.

Les Etats membres peuvent d'ailleurs se montrer plus rigoureux et étendre la « *black list* » européenne à d'autres services.

➤ **Limitation à 70 % du rapport entre les honoraires versés pour des services non-audit et ceux versés pour le contrôle légal au sein des EIP – « *one to one* »**

Les services non-audit compatibles avec le contrôle légal des comptes sont, dans l'Union européenne, limités à 70 % de la moyenne des honoraires versés pour le contrôle légal¹⁰. Le calcul est effectué au niveau du groupe (c'est-à-dire, l'ensemble formé par l'entité contrôlée et ses entreprises liées en amont (entreprises-mère) ou en aval (entreprises contrôlées par l'EIP), mais se limite au contrôleur légal ou le cabinet d'audit pour autant que tant les services d'audit que les services non-audit fournis à l'EIP soient prestés par le même contrôleur légal/cabinet d'audit pendant une période de trois exercices consécutifs ou plus.

Cette limitation à 70 % ne s'applique pas aux services non-audit compatibles avec le contrôle légal des comptes prévus par la législation nationale ou européenne¹¹.

La limitation est une exigence minimale. Les Etats membres peuvent, en effet, imposer des exigences plus strictes.

Le règlement laisse également la possibilité aux Etats membres d'accorder, à la demande du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, une dispense de cette obligation pour une période de deux exercices maximum.

La Belgique connaît, depuis 2002, la règle dite « *one to one* », à respecter par les sociétés cotées et les sociétés qui font partie d'un groupe tenu à consolidation (article 133, §§ 5 à 7 du Code des sociétés). Bien qu'à l'heure actuelle, la limite est plus souple en Belgique (allant jusqu'à 100 %) que celle prévue par le règlement EIP, son champ d'application est plus large¹² : la limitation s'applique en effet au commissaire et à son réseau.

La Belgique autorise des dérogations à la règle « *one to one* » moyennant l'accord du comité d'audit et sur avis favorable préalable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ou d'un collège de commissaires.

⁹ Il importe, dans le cadre de la comparaison des dispositions du règlement avec le cadre réglementaire belge actuel, de ne pas se limiter au fond de la disposition mais également d'analyser son champ d'application (par exemple, cette mesure s'applique-t-elle uniquement au contrôleur légal ou également à son réseau ?) et sa portée (par exemple, la mesure s'applique-t-elle uniquement à l'entité contrôlée ou également aux entités liées, qu'elles soient (ou non) établies à l'étranger ?). La réponse à ces questions revêt une importance fondamentale pour saisir exactement la portée des dispositions adoptées au niveau européen.

¹⁰ Article 4 du règlement EIP.

¹¹ Par exemple: le Règlement (CE) n°809/2004 de la Commission du 29 avril 2004 mettant en oeuvre la directive 2003/71/CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les informations contenues dans les prospectus, la structure des prospectus, l'inclusion d'informations par référence, la publication des prospectus et la diffusion des communications à caractère promotionnel.

¹² Il importe, dans le cadre de la comparaison des dispositions du règlement avec le cadre réglementaire belge actuel, de ne pas se limiter au fond de la disposition mais également d'analyser son champ d'application (par exemple, cette mesure s'applique-t-elle uniquement au contrôleur légal ou également à son réseau ?) et sa portée (par exemple, la mesure s'applique-t-elle uniquement à l'entité contrôlée ou également aux entités liées, qu'elles soient (ou non) établies à l'étranger ?). La réponse à ces questions revêt une importance fondamentale pour saisir exactement la portée des dispositions adoptées au niveau européen.

Ce système de dérogation devra en tout état de cause être revu dans la mesure où le règlement attribue le pouvoir de dérogation à une autorité compétente (en tout cas pour les EIP) (= une option ouverte aux Etats membres), et non au comité d'audit ni à un collège de commissaires.

Le fait que, dans le cas d'un audit d'acquisition (« *acquisition audit* »), la loi prévoit une exception à la règle « *one to one* » (article 133, § 7 du Code des sociétés), devra, lui aussi, être examiné sur sa conformité au règlement.

➤ **(In)dépendance financière du contrôleur légal des comptes**

Afin d'éviter qu'un contrôleur légal ou un cabinet d'audit ne se trouve dans une situation de dépendance par rapport à une EIP contrôlée, l'Union européenne prévoit une règle imposant un rapport maximal entre les honoraires totaux reçus d'une EIP, et le total des revenus du contrôleur légal/du cabinet d'audit¹³.

Si le contrôle légal des comptes d'une EIP représente plus de 15 % des revenus totaux du contrôleur légal, il y a lieu d'en saisir le comité d'audit. Le cas échéant, le comité d'audit imposera une évaluation qualitative par un contrôleur légal différent.

En Belgique, le **règlement de déontologie de 1994** interdit toute dépendance financière du réviseur d'entreprises (article 13). Cette interdiction de principe s'applique à l'ensemble des activités des réviseurs d'entreprises, sans pour autant fixer un pourcentage.

Les normes belges (applicables aux EIP comme aux non-EIP) prévoient, pour les commissaires et leur réseau, une limite de 20 %. A l'instar du règlement, ce pourcentage est calculé sur une période de trois ans.

En Belgique, une actualisation s'impose, du moins pour les EIP¹⁴ ; il y a également lieu de prévoir, le cas échéant, l'intervention du comité d'audit.

➤ **Rotation (*rotation externe* = au niveau du cabinet / *rotation interne* = au niveau de l'associé d'audit)**

Le règlement européen fixe la durée maximale (de principe) de la collaboration entre une EIP et son contrôleur légal à 10 ans (*rotation externe*) ; en outre, l'associé d'audit principal au sein du cabinet, chargé du contrôle légal des comptes, doit être remplacé au plus tard après 7 ans (*rotation interne*). Une période de « *cooling off* » de 4 ans est imposée au contrôleur légal ou, le cas échéant, aux membres de son réseau européen avant de pouvoir réaliser une nouvelle mission de contrôle auprès de la même EIP¹⁵.

¹³ Article 4, § 3 du règlement.

¹⁴ Il importe, dans le cadre de la comparaison des dispositions du règlement avec le cadre réglementaire belge actuel, de ne pas se limiter au fond de la disposition mais également d'analyser son champ d'application (par exemple, cette mesure s'applique-t-elle uniquement au contrôleur légal ou également à son réseau ?) et sa portée (par exemple, la mesure s'applique-t-elle uniquement à l'entité contrôlée ou également aux entités liées, qu'elles soient (ou non) établies à l'étranger ?). La réponse à ces questions revêt une importance fondamentale pour saisir exactement la portée des dispositions adoptées au niveau européen.

¹⁵ Article 17 du règlement EIP.

Les Etats membres disposent cependant d'une grande marge de flexibilité dans l'application de ces dispositions (reconduction jusqu'à 20 ans dans le cas d'une procédure d'appel d'offres / 24 ans dans le cas d'un collègue ; règles plus strictes ; période transitoire, ...).

En Belgique, les normes arrêtées par l'IRE relatives à l'indépendance du commissaire imposent, pour le représentant permanent du cabinet au sein d'une EIP, une « rotation interne » après 6 ans. Si le mandat est exercé par un commissaire-personne physique, il s'agit d'une « rotation externe ». La période de « *cooling off* » est fixée à 2 ans.

Pour être complet, il y a également lieu d'évoquer la réglementation des entités fédérées : sur le plan régional, deux décrets wallons du 30 avril 2009 relatifs aux missions de contrôle au sein d'organismes d'intérêt public (en abrégé, OIP), d'intercommunales ou de sociétés de logement de service public en région wallonne, prévoient une obligation de « rotation externe » à l'échéance de 6 ans.

Compte tenu des différentes options ouvertes aux Etats membres (susceptibles de compromettre une application uniforme dans les différents Etats membres), ainsi que de la diversité des mesures transitoires, mais surtout de la divergence de visions quant à l'utilité et la faisabilité de la rotation, cette problématique appelle une analyse en profondeur.