

Avis du 31 mai 2012 ayant trait au projet de règlement européen relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a demandé au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis à propos des propositions de réforme au niveau européen actuellement en cours de discussion.

Cette réforme au niveau européen porte, d'une part, sur une proposition de directive visant à modifier la directive 2006/43/CE, dite directive «audit» et, d'autre part, sur une proposition de règlement visant à accroître la qualité des audits des comptes des entités d'intérêt public.

Cet avis est le second avis rendu par le Conseil supérieur et porte sur la proposition de règlement évoquée ci-avant. Un premier avis a été rendu par le Conseil supérieur en date du 30 mars 2012 à propos de la proposition de directive visant à modifier la directive «audit».

Ces deux avis du Conseil supérieur portent sur la version actuelle des textes faisant l'objet de débats au niveau européen. Le Conseil supérieur se permettra de réagir, s'il échet, sur les propositions d'amendements qui pourraient être introduits dans la suite de la procédure en cours actuellement au niveau européen.

L'ensemble des mesures proposées par la réforme de l'audit, et en particulier par la proposition de règlement, doivent être examinées dans un cadre non seulement européen mais aussi mondial car les entités d'intérêt public ont souvent un caractère international.

1. En ce qui concerne la distinction entre les entités d'intérêt public (en abrégé, les «EIP») et les autres entités soumises au contrôle légal des comptes (en abrégé, les «non-EIP»)

1.1. Portée générale de la mesure proposée

Comme mentionné dans l'avis du 30 mars 2012, la proposition de directive visant à modifier la directive «audit» maintiendrait le champ d'application de ladite directive tant pour les contrôles légaux des comptes des entités considérées comme des «EIP» (au sens de la nouvelle définition proposée) que pour les autres sociétés soumises au contrôle légal des comptes, que ce soit en vertu de mesures imposées au niveau européen ou en vertu d'une quelconque réglementation nationale.

Par contre, la proposition de directive contient une mesure visant à introduire des mesures spécifiques complémentaires applicables aux contrôleurs légaux des comptes en charge de missions dans des entités d'intérêt public dans une proposition de règlement.

Ces mesures spécifiques complémentaires reprises dans le projet de règlement portent sur des mesures ayant trait à la déontologie applicables aux contrôleurs légaux des comptes (indépendance au sens large, secret professionnel) mais aussi sur le mode de fonctionnement des

comités d'audit (rôle dans la désignation d'un contrôleur des comptes, informations à fournir, etc.) ou encore sur l'organisation de la supervision publique de ces contrôleurs légaux des comptes.

1.2. Avis du Conseil supérieur

Comme mentionné dans l'avis du 30 mars 2012, le Conseil supérieur s'interroge sur la pertinence de l'approche retenue visant à faire la distinction EIP/non-EIP. En effet, cette mesure risque de conduire à un audit à deux vitesses et à une dualisation encore accrue de la profession d'auditeurs externes. Le Conseil supérieur convient cependant qu'il importe d'examiner la problématique dans son ensemble, en tenant compte de la situation au niveau mondial.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait toutefois d'examiner les principes repris dans le projet de règlement qui pourraient trouver à s'appliquer à l'ensemble des missions de contrôle légal des comptes afin d'en trouver trace dans la directive «audit» post-réforme.

Sans être exhaustif, on citera, à titre d'exemples,

- le principe de «*professional scepticism*» (article 15 de la proposition de règlement) ou
- les mesures prévues en matière d'organisation des travaux d'audit (article 16 de la proposition de règlement)

tous deux *a priori* applicables à tous les audits et non exclusivement aux contrôles légaux des comptes des EIP.

En ce qui concerne ces deux mesures, on relèvera que la directive «audit» (que ce soit dans sa version actuelle ou après introduction éventuelle des modifications en cours de discussion) ne contient aucune mesure couvrant de près ou de loin ces matières qui, de l'avis du Conseil supérieur, sont de portée générale.

Il convient cependant de nuancer la portée de ce principe général en ce sens qu'il semble peu judicieux d'imposer aux entreprises autres que les «EIP» -et en particulier à des PME- des mesures aussi complexes, telle qu'une liste des missions incompatibles avec le contrôle légal

des comptes (article 10, § 2 de la proposition de règlement) à distinguer en quatre catégories («*Black list*», «*Dark grey list*», «*Light grey list*» et «*White list*»), à moins de revoir le principe dans une perspective de simplicité.

Par ailleurs, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait que le règlement européen est l'outil juridique le plus puissant prévu au niveau européen ne laissant aucune marge de manœuvre au niveau national et qui devrait conduire, dans le cas présent, à la suppression d'un certain nombre de mesures contenues actuellement dans le Code des sociétés (notamment en matière de comité d'audit dans les entités d'intérêt public).

2. En ce qui concerne l'interdiction d'effectuer certaines missions non-audit dans les EIP

2.1. Portée de la mesure proposée

A titre préliminaire, on relèvera que la proposition de règlement européen de la Commission européenne vise à intégrer en droit européen des limitations en termes de types d'activités pouvant être effectué par un contrôleur légal des comptes en sus dudit contrôle légal des comptes pour les contrôles effectués dans des entités d'intérêt public (en abrégé, EIP) au sens de la nouvelle définition proposée dans la proposition de directive visant à modifier la directive «audit».

Par contre, la proposition de directive visant à modifier la directive «audit» ne formule aucune interdiction de la sorte pour les missions de contrôle légal des comptes effectuées dans les entreprises non considérées comme des entités d'intérêt public (en abrégé, non-EIP). Pour ces entreprises, les principes généraux énoncés dans l'article 22 de la directive 2006/43 restent d'application.

Proposition de règlement européen (article 10, §§ 1^{er} à 4 et § 6):

1. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit chargé du contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public peut fournir à l'entité contrôlée, à son entreprise mère et aux entreprises qu'elle contrôle, des services de contrôle légal des comptes et des services d'audit financier connexes.

Lorsque le contrôleur légal des comptes fait partie d'un réseau, un membre de ce réseau peut fournir à l'entité contrôlée, à son entreprise mère et aux entreprises qu'elle contrôle au sein de l'Union des services de contrôle légal des comptes et des services d'audit financier connexes.

2. Aux fins du présent article, les services d'audit financier connexes sont:

- a) l'audit ou l'examen des états financiers intermédiaires;
- b) la fourniture d'assurances quant aux déclarations de gouvernance d'entreprise;
- c) la fourniture d'assurances quant à la responsabilité sociale des entreprises;
- d) la fourniture d'assurances ou d'attestations sur les informations réglementaires à transmettre aux régulateurs d'établissements financiers en dehors du contrôle légal des comptes et destinées à aider les régulateurs à jouer leur rôle, telles que les informations sur les exigences de fonds propres ou sur certains ratios de solvabilité permettant d'établir la probabilité qu'une entreprise continue d'honorer ses obligations de paiement;
- e) la certification du respect des exigences fiscales, lorsqu'une telle attestation est exigée par le droit national;
- f) toute autre obligation légale en rapport avec l'audit imposée par la législation de l'Union au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit.

3. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit chargé du contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public ne peut fournir directement ou indirectement à l'entité contrôlée, à son entreprise mère et aux entreprises qu'elle contrôle, des services autres que d'audit.

Lorsque le contrôleur légal des comptes fait partie d'un réseau, aucun membre de ce réseau ne peut fournir à l'entité contrôlée, à son entreprise mère et aux entreprises qu'elle contrôle au sein de l'Union, des services autres que d'audit.

Aux fins du présent article, les services autres que d'audit sont:

- a) les services donnant lieu dans tous les cas à des conflits d'intérêts:
 - i) services d'experts qui ne sont pas en relation avec l'audit, conseil fiscal, conseils généraux en gestion et autres services de conseil;
 - ii) comptabilité et préparation de registres comptables et d'états financiers;
 - iii) conception et mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en lien avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière figurant dans les états financiers, et conseils sur le risque;
 - iv) services d'évaluation, d'émission d'opinions sur la fidélité des informations ou de rapports sur les apports en nature;
 - v) services actuariels et juridiques, y compris la résolution de litiges;
 - vi) conception et mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) b) à j) de la directive 2006/43/CE;

- vii) participation à l'audit interne du client et prestation de services liés à la fonction d'audit interne;
- viii) services de courtage ou de négociation, de conseil en investissement ou services bancaires d'investissement;
- b) les services susceptibles de donner lieu à des conflits d'intérêts:
 - i) services de ressources humaines, notamment le recrutement de membres de la direction;
 - ii) fourniture de lettres de confort aux investisseurs dans le cadre de l'émission de titres d'une entreprise;
 - iii) conception et mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) a) de la directive 2006/43/CE;
 - iv) services de vérification préalable (*due diligence*) pour le compte du vendeur ou de l'investisseur en vue de fusions ou d'acquisitions, et fourniture d'assurances sur l'entité contrôlée aux autres parties à une transaction financière ou pour le compte de sociétés.

Par dérogation aux premier et deuxième alinéas, les services mentionnés aux points b) iii) et b) iv) peuvent être fournis par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, à condition que l'autorité compétente visée à l'article 35, paragraphe 1, du présent règlement donne son accord préalable.

Par dérogation aux premier et deuxième alinéas, les services mentionnés aux points b) i) et b) ii) peuvent être fournis par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, à condition que le comité d'audit visé à l'article 31 du présent règlement donne son accord préalable.

4. Lorsqu'un membre du réseau auquel appartient le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit chargé du contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public fournit des services autres que d'audit à une entreprise constituée dans un pays tiers et soumise au contrôle de cette entité d'intérêt public, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit concerné vérifie si son indépendance est compromise par cette prestation du membre du réseau.

Si son indépendance est compromise, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit prend des mesures afin de réduire les risques liés à cette prestation de services dans un pays tiers. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ne peut continuer d'effectuer le contrôle légal des comptes de l'entité d'intérêt public que s'il peut justifier, conformément à l'article 11, que cette prestation de services n'influe pas sur son jugement professionnel ni sur le rapport d'audit.

Le fait de participer au processus décisionnel de l'entité contrôlée et de fournir les services visés au paragraphe 3, points a) ii) et a) iii), est toujours considéré comme portant atteinte à cette indépendance.

Il est présumé que la prestation des services visés au paragraphe 3, points a) i) et a) iv) à a) viii), porte atteinte à cette indépendance.

Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit peut consulter l'autorité compétente pour obtenir son avis sur la question.

(...)

6. La Commission se voit conférer le pouvoir d'adopter des actes délégués conformément à l'article 68 aux fins d'adapter la liste des services d'audit financier connexes visés au paragraphe 2 et la liste des services autres que d'audit visés au paragraphe 3 du présent article. Lorsqu'elle exerce ce pouvoir, la Commission tient compte de l'évolution des activités et de la profession d'audit.

La proposition de la Commission européenne vise à classer les missions «non-audit» prescrites dans les entités d'intérêt public en sus du contrôle légal des comptes comme suit:

- celles qui sont compatibles (qualifiée de «*White list*»): article 10, § 2 de la proposition de règlement;
- celles qui sont compatibles moyennant accord du comité d'audit (qualifiée de «*Light grey list*»): lecture conjointe de l'article 10, § 3, alinéa 3, b), i) et ii) et § 3, alinéa 5 de la proposition de règlement;

- celles qui sont compatibles moyennant accord de l'autorité en charge de la supervision publique des auditeurs externes (qualifiée de «*Dark grey list*»): lecture conjointe de l'article 10, § 3, alinéa 3, b), iii) et iv) et § 3, alinéa 4 article 10, § 2 de la proposition de règlement;
- celles qui sont incompatibles (qualifiée de «*Black list*»): article 10, § 3, alinéa 3, a) de la proposition de règlement.

Ces catégories couvrent les propositions de textes suivantes:

« <i>White list</i> »:	• l'audit ou l'examen des états financiers intermédiaires; • la fourniture d'assurances quant aux déclarations de gouvernance d'entreprise; • la fourniture d'assurances quant à la responsabilité sociale des entreprises; • la fourniture d'assurances ou d'attestations sur les informations réglementaires à transmettre aux régulateurs d'établissements financiers en dehors du contrôle légal des comptes et destinées à aider les régulateurs à jouer leur rôle, telles que les informations sur les exigences de fonds propres ou sur certains ratios de solvabilité permettant d'établir la probabilité qu'une entreprise continue d'honorer ses obligations de paiement; • la certification du respect des exigences fiscales, lorsqu'une telle attestation est exigée par le droit national; • toute autre obligation légale en rapport avec l'audit imposée par la législation de l'Union au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit
« <i>Light grey list</i> »:	• les services de ressources humaines, notamment le recrutement de membres de la direction; • la fourniture de lettres de confort aux investisseurs dans le cadre de l'émission de titres d'une entreprise;
« <i>Dark grey list</i> »:	• la conception et la mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) a) de la directive 2006/43/CE (<i>ndlr: les sociétés cotées</i>); • les services de vérification préalable (<i>due diligence</i>) pour le compte du vendeur ou de l'investisseur en vue de fusions ou d'acquisitions, et la fourniture d'assurances sur l'entité contrôlée aux autres parties à une transaction financière ou pour le compte de sociétés.

« <i>Black list</i> »:	• les services d'experts qui ne sont pas en relation avec l'audit, le conseil fiscal, les conseils généraux en gestion et les autres services de conseil; • la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers; • la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en lien avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière figurant dans les états financiers, et les conseils sur le risque; • les services d'évaluation, d'émission d'opinions sur la fidélité des informations ou de rapports sur les apports en nature; • les services actuariels et juridiques, y compris la résolution de litiges; • la conception et la mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d'intérêt publics telles que visées à l'article 2, point 13) b) à j) de la directive 2006/43/CE (<i>ndlr: toutes les EIP à l'exception des sociétés cotées</i>); • la participation à l'audit interne du client et la prestation de services liés à la fonction d'audit interne; • les services de courtage ou de négociation, de conseil en investissement ou les services bancaires d'investissement
------------------------	--

En ce qui concerne la liste des missions compatibles (faisant partie de la « *White list* »), il convient d'effectuer une lecture conjointe avec l'article 9, § 2 du projet de règlement qui limite l'ampleur de ces missions compatibles comme suit:

Proposition de règlement européen
(article 9, § 2):

Lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fournit à l'entité contrôlée des services d'audit financier connexes, visés à l'article 10, paragraphe 2, les honoraires pour ces services se limitent à 10 % maximum des honoraires versés par l'entité contrôlée pour le contrôle légal de ses comptes.

En outre, on relèvera que la proposition européenne (Article 9, §§ 1^{er} et 4) préconise une approche au niveau du cabinet et mais également au niveau de la structure dont relève ledit cabinet d'audit afin d'identifier quelles sont les missions qui pourraient être effectuées dans une entreprise dans laquelle le contrôle légal des comptes est effectué.

Enfin, la proposition de règlement européen prévoit la possibilité pour la Commission européenne via acte délégué (anciennement comitologie) de modifier la liste de chaque catégorie de mission « en fonction de l'évolution des activités et de la profession d'audit ».

*
* *

En 2006, la directive 2006/43/CE n'avait pas intégré ces mesures au titre de règles contraignantes dans chaque Etat membre de l'Union européenne et s'était bornée à énoncer des principes généraux en matière d'indépendance dans son article 22.

En effet, l'article 22 de la directive « audit » 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 convient, au vu de la directive actuelle, 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 réseau¹ 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.

En Belgique, à la suite du scandale lié à la société Lernout & Hauspie, une loi² du 2 août 2002 a introduit diverses mesures dans les articles 133 et 134 du Code des sociétés afin d'assurer l'exercice en toute indépendance des missions de contrôle légal des comptes des sociétés :

- renforcement des mesures assurant l'indépendance du commissaire dans le cadre du contrôle légal des comptes en introduisant des mesures visant à mesurer l'indépendance au niveau du «réseau» dont relève le réviseur d'entreprises;
- introduction de mesures générales visant à interdire, par voie d'arrêté royal, la prestation de missions pouvant être considérées comme remettant en cause l'indépendance du commissaire dans le cadre de sa mission de contrôle légal des comptes (voir ci-après).

Ces missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes sont largement inspirées de la re-

commandation européenne³ du 16 mai 2002 en matière d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes.

- introduction d'une période de viduité de deux ans avant qu'une personne ayant été en charge du contrôle des comptes d'une société ne puisse être engagé en tant qu'administrateur, que gérant ou toute autre fonction auprès de cette société ou d'une personne liée à celle-ci au sens de l'article 11 du Code des sociétés;
- introduction d'une règle «one to one» dans les sociétés cotées au sens de l'article 4 du Code des sociétés et dans les sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés. Cette règle «one to one» interdit le dépassement de ce ratio pour les honoraires prestés au niveau du réseau par le cabinet d'audit pour des missions (pour autant qu'elles ne soient pas interdites et qu'elles ne remettent pas en cause l'indépendance du commissaire) par rapport au montant des honoraires perçu par le commissaire dans le cadre du contrôle légal des comptes visé à l'article 134, § 2 du Code des sociétés;
- possibilité de déroger à cette règle «one to one» moyennant l'obtention de certaines garanties: au choix des parties, l'obtention de l'accord du comité d'audit, l'obtention d'un avis favorable du «Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire» ou en cas de contrôle des comptes par un collègue de commissaires.

Dans le cadre de cette même loi du 2 août 2002, les règles de base en matière de constitution d'un comité d'audit ont également été introduites dans le Code des sociétés (article 526bis).

En 2008, le Code des sociétés a été modifié en vue d'intégrer un certain nombre d'interactions minimales entre tout comité d'audit et le contrôleur légal des comptes de l'entité concer-

1 «Réseau», la structure plus vaste (article 2, 7° de la directive «audit»):

- 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.

2 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^{ème} édition), pp. 36555-36565.

3 *Journal officiel des Communautés européennes*, Recommandation de la Commission du 16 mai 2002 – Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne: principes fondamentaux, L 191 du 19 juillet 2002, pp. 22-57.

née, ayant notamment trait à l'exercice en toute indépendance du contrôle légal des comptes.

*
* *

En 2002, aux Etats-Unis, le *Sarbanes-Oxley Act* a également introduit des mesures nouvelles en matière d'indépendance des auditeurs externes en charge du contrôle légal des comptes de sociétés soumises au contrôle de la SEC.

On relèvera, à titre principal, les mesures suivantes (Section 201 du *Sarbanes-Oxley Act*) introduites dans la Section 10A du *Securities Exchange Act* de 1934 :

- introduction d'une liste de 9 missions « non-audit » considérées légalement comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes:
 - (1) la tenue de la comptabilité et les autres services liés aux imputations comptables ou aux états financiers des sociétés dans lesquelles le contrôle des comptes est effectué ;
 - (2) la conception et l'implémentation des systèmes d'information financière ;
 - (3) les services d'évaluation ou de valorisation, les attestations d'équité (en français, les « *fairness opinions* ») et les rapports d'apports en nature ;
 - (4) les services actuariels ;
 - (5) les services d'externalisation de l'audit interne ;
 - (6) les fonctions de gestion et de ressources humaines ;
 - (7) les missions de courtier ou de négociant, de conseil en investissements ou les services en matière d'investissement bancaire ;
 - (8) les services légaux ou les services d'expert n'ayant pas trait à l'audit ;
 - (9) tout autre service que le PCAOB détermine, par voie réglementaire, comme étant non admis.
- obligation⁴ pour le contrôleur légal des comptes d'obtenir une approbation préalable

4 La Section 202 du *Sarbanes-Oxley Act* a cependant introduit, dans la Section 10A du *Securities Exchange Act* de 1934, une règle de *minimis* d'exemption (à considérer comme formant un tout) correspondant à un montant de 5% du montant total des honoraires versés par la société

par le comité d'audit de la société concernée pour pouvoir effectuer une (ou plusieurs) mission(s) non-audit considérée(s) comme n'étant pas incompatible(s) ;

- possibilité d'obtenir une dérogation, au cas par cas, par une société soumise au contrôle de la SEC ou par un contrôleur légal des comptes d'une telle société auprès du PCAOB afin de pouvoir effectuer une mission considérée comme étant légalement incompatible avec le contrôle légal des comptes pour autant que cette mission puisse être considérée comme étant nécessaire ou appropriée dans l'intérêt public et permette d'assurer la protection des investisseurs. L'obtention d'une telle dérogation du PCAOB doit également être confirmée par la SEC pour être considérée comme valable.

*
* *

Le droit belge contient actuellement une liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, applicable à toutes les missions de commissariat aux comptes (et non aux seules missions effectuées dans les EIP). Les missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes ont été introduites dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (article 183bis du Livre III) par le biais d'un arrêté royal du 4 avril 2003⁵ :

- *prendre une décision ou intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée*
- *assister ou participer à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée*
- *élaborer, développer, mettre en œuvre ou gérer des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée*
- *réaliser des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels de la société contrôlée, au cas où celles-ci constituent un élément important des comptes annuels*
- *participer à la fonction d'audit interne*

à son auditeur externe durant l'exercice fiscal au cours duquel le(s) service(s) « non-audit » est(sont) presté(s).

5 Arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *Moniteur belge* du 19 mai 2003.

- *représenter la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres*
- *intervenir dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée.*

En partant de la proposition de règlement européen, on peut tenter juxtaposer ces deux « *Black lists* » comme suit :

« Black list »	
Proposition de règlement européen	Droit belge actuellement applicable
[article 7, § 1 ^{er} – Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d’audit et tout autre détenteur de droits de vote dans un cabinet d’audit sont indépendants de l’entité contrôlée et ne peuvent participer au processus décisionnel de l’entité concernée.]	• prendre une décision ou intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée
• les services d’experts qui ne sont pas en relation avec l’audit, le conseil fiscal, les conseils généraux en gestion et les autres services de conseil;	
• la comptabilité et la préparation de registres comptables et d’états financiers;	• assister ou participer à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l’établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée
• la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en lien avec la préparation et/ou le contrôle de l’information financière figurant dans les états financiers, et les conseils sur le risque;	
• les services d’évaluation, d’émission d’opinions sur la fidélité des informations ou de rapports sur les apports en nature;	• réaliser des évaluations d’éléments repris dans les comptes annuels de la société contrôlée, au cas où celles-ci constituent un élément important des comptes annuels
• les services actuariels et juridiques, y compris la résolution de litiges;	• représenter la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres
• la conception et la mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des entités d’intérêt publics telles que visées à l’article 2, point 13) b) à j) de la directive 2006/43/CE (<i>ndlr: toutes les EIP à l’exception des sociétés cotées</i>);	• élaborer, développer, mettre en œuvre ou gérer des systèmes technologiques d’information financière dans la société contrôlée
• la participation à l’audit interne du client et la prestation de services liés à la fonction d’audit interne;	• participer à la fonction d’audit interne
• les services de courtage ou de négociation, de conseil en investissement ou les services bancaires d’investissement	• N.A. (les réviseurs d’entreprises ne sont pas autorisés à prêter ces services - missions réservées)
	• intervenir dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée;

Par ailleurs, en ce qui concerne les missions autres que les missions incompatibles, qui pourraient être effectuées par un contrôleur légal des comptes par un professionnel relevant de son orbite, le législateur belge a instauré, pour les missions effectuées dans les sociétés cotées et les sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, depuis 2003, une limitation en introduisant une mesure de «one to one», dont il est possible de déroger moyennant accord, du comité d'audit de la société concernée ou d'une composante du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, à moins que la société concernée ne soit contrôlée par un collègue de commissaires («*joint audit*»).

2.2. Avis du Conseil supérieur

- 1°) **Le principe même de l'identification de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes n'est pas neuf** dans la mesure où il trouve ses origines, au niveau européen, dans une recommandation européenne de 2002 ayant été transposée en droit belge, malgré le caractère non contraignant de la recommandation.
- 2°) **Le principe de l'interdiction de missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes à déterminer au niveau du réseau dont relève le contrôleur légal des comptes n'est pas neuf** dans la mesure où il a été intégré en droit belge -dans le Code des sociétés- depuis 2002.
- 3°) **Tant le principe de l'identification de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes que celui d'une approche par réseau ont fait leur preuve en Belgique et ne font pas l'objet d'une remise en question.**
- 4°) Le Conseil supérieur estime toutefois que les catégories reprises dans la proposition de règlement sont fort complexes et ne peuvent, sur le long terme, couvrir toutes les situations.

L'approche proposée au niveau européen part du postulat qu'il est possible d'identifier toutes les missions que pourraient effectuer un contrôleur légal des comptes et/ou toute autre personne relevant de leur réseau.

La Commission s'est ensuite attachée à répartir ces différentes missions dans des catégories en fonction du risque que présentent ces missions en terme d'indépendance du contrôleur légal des comptes si celui-ci ou toute autre personne relevant de son réseau devait prestre une telle mission en sus du contrôle des comptes. Ceci a conduit à l'élaboration des listes de missions: une «*White list*» et une «*Black list*» et entre ces deux extrêmes une zone intermédiaire, encore subdivisée en deux catégories, la «*Light grey list*» et la «*Dark grey list*».

De l'avis du Conseil supérieur, ce système complexe serait difficile à gérer s'il devait être mis en œuvre dans la mesure où, d'une part, il n'est pas possible de viser tous les cas de figure et, d'autre part, ces libellés de missions peuvent toujours faire l'objet de discussion si elle ne sont pas citée nommément.

On pourrait être amené à s'interroger quant à la manière de considérer une éventuelle mission non visée par une des catégories:

- L'adage public «tout ce qui n'est pas interdit est autorisé» est-il de rigueur? Dans ce cas, le point central de la liste de missions répertoriées est la «*Black list*».
- Cette mission est-elle interdite purement et simplement? Dans ce cas, le point central de la liste des missions répertoriées est la «*White list*».

Chercher une réponse à cette question fondamentale permettrait d'examiner ces différentes listes (et leur importance relative éventuelle) et de se fonder une opinion plus tranchée en la matière mais ne résoudrait en aucune manière le problème de la complexité.

Le Conseil supérieur est dès lors favorable à une simplification du système de listes, de préférence à l'extrême, à savoir une seule liste permettant d'identifier rapidement ce qui est non admis.

En droit belge, ce qui a été retenu depuis 2003 est une liste de missions non compatibles avec le contrôle légal des comptes, ce qui correspond à une «*Black list*». Ce système a le mérite, de l'avis du Conseil supérieur, de la clarté et de la facilité de compréhension, que ce soit de la part du professionnel ou de l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

On relèvera également l'existence, en Belgique de missions autorisées

- d'une part, moyennant l'accord du comité d'audit et,
- d'autre part, à condition de rendre l'information publique dans l'annexe des comptes.

Ceci correspond à une forme de «*Grey list*».

Le Conseil supérieur n'est pas opposé à ce type de liste mais souhaite souligner que la sécurité juridique n'est rencontrée que pour autant qu'il s'agisse de missions qui ne portent pas d'office préjudice à l'exercice d'une mission de contrôle légal des comptes en toute indépendance.

*

* *

Si l'option devait cependant être retenue au niveau du règlement européen de maintenir le principe d'une «*Grey list*», les membres du Conseil supérieur formulent des propositions divergentes :

- Mme Ann JORISSEN et MM. Philippe LAMBRECHT, Pierre-Armand MICHEL et Jean-Paul SERVAIS estiment qu'il conviendrait de simplifier la proposition en supprimant la catégorie «*Dark grey list*». En effet, cette procédure vise à permettre l'accomplissement de certaines missions moyennant

l'accord **préalable** de l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes de l'entité d'intérêt public concernée (article 10, § 3, alinéa 3, b) iii) et iv)) alors qu'elle est en tout état de cause en charge de la vérification *a posteriori* des travaux effectués par les contrôleurs légaux des comptes concernés. Ces quatre membres seraient, dès lors, en faveur d'une suppression de la catégorie des missions reprises sur la «*Dark grey list*» et du transfert, soit dans la «*Black list*», soit dans la «*Light grey list*».

- Deux membres, Mme Bergie VAN DEN BOSSCHE et M. Jean-Luc STRUYF, rappellent qu'ils estiment préférable que le législateur européen ne dresse qu'une seule liste afin d'assurer la sécurité juridique voulue. Fondamentalement, ils estiment que seules devraient être autorisées les missions d'audit et les missions légales prévues par les législations nationales.

*

* *

Si l'option devait cependant être retenue au niveau du règlement européen de maintenir le principe d'une «*White list*», le Conseil supérieur estime qu'à tout le moins la «*White list*» devrait clairement mentionner qu'outre les missions d'audit, le contrôleur légal des comptes doit être habilité à effectuer les missions légales prévues dans la législation nationale (pour autant qu'elles n'aillent pas à l'encontre du cadre fixé au niveau européen) afin d'y intégrer pour la Belgique les missions du contrôleur légal des comptes (en Belgique, le réviseur d'entreprises en sa qualité de commissaire) auprès du conseil d'entreprise.

- 5°) Le Conseil supérieur souhaite également attirer l'attention du Ministre à propos des «services d'audit financier connexes», qualifiés de «*White list*».

En effet, le Conseil supérieur s'interroge sur l'opportunité de limiter à 10% les missions reprises sous la « *White list* » (pour autant que celle-ci soit maintenue *in fine*) alors que cette catégorie porte sur une liste de services qui ne remettent pas en question l'indépendance du commissaire.

Le Conseil supérieur propose dès lors (pour autant que celle-ci soit maintenue *in fine*) de supprimer purement et simplement cette limitation de 10% pour les missions considérées comme faisant partie de la « *White list* ».

A défaut, une autre alternative pourrait être envisagée de manière à tenir compte du cadre légal national en la matière :

a) en adaptant le point f) du paragraphe 2 de l'article 10 de la proposition de règlement comme suit :

2. Aux fins du présent article, les services d'audit financier connexes sont : (...)

f) toute autre obligation légale en rapport avec l'audit imposée par la législation de l'Union au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit **ou par toute réglementation nationale, pour autant qu'elle n'aille pas à l'encontre du cadre légal adopté au niveau européen.**

b) en revoyant la limite de 10 % contenue dans l'article 9, § 2 de la proposition de règlement. En effet, si des services sont considérés comme étant compatibles avec le contrôle légal des comptes (« *White list* »), il n'y a pas lieu de limiter les honoraires pour ces missions à 10 %, pour autant que la législation au niveau national considère que cette mission ne peut être faite que par le contrôleur légal des comptes. Le texte devrait, de l'avis du Conseil supérieur, être complété comme suit :

Lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fournit à l'entité contrôlée des services d'audit financier connexes, visés à l'article 10, para-

graphe 2, les honoraires pour ces services se limitent à 10 % maximum des honoraires versés par l'entité contrôlée pour le contrôle légal de ses comptes, **à moins que ces missions ne soient considérées, au niveau national, comme ne pouvant être effectuées que par l'auditeur externe en charge du contrôleur légal des comptes.**

Le traitement de la « *White list* » est particulièrement important en Belgique (pour autant que celle-ci soit maintenue *in fine*) eu égard au cadre légal adopté à ce jour. En effet, toutes les missions reprises dans la proposition de règlement sous la « *White list* » - à l'exception de la fourniture d'assurances en matière de responsabilité sociétale des entreprises (qui ne sont pas imposées en droit belge) - sont réservées au réviseur en charge du contrôle légal des comptes (le « commissaire » en droit belge) :

- l'audit ou l'examen des états financiers intermédiaires;
- la fourniture d'assurances quant aux déclarations de gouvernance d'entreprise;
- la fourniture d'assurances ou d'attestations sur les informations réglementaires à transmettre aux régulateurs d'établissements financiers en dehors du contrôle légal des comptes et destinées à aider les régulateurs à jouer leur rôle, telles que les informations sur les exigences de fonds propres ou sur certains ratios de solvabilité permettant d'établir la probabilité qu'une entreprise continue d'honorer ses obligations de paiement;
- la certification du respect des exigences fiscales, lorsqu'une telle attestation est exigée par le droit national;
- toute autre obligation légale en rapport avec l'audit imposée par la législation de l'Union au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit.

D'autres missions (non reprises dans la « *White list* ») sont réservées en droit belge au contrôleur légal des comptes. On citera, à titre d'exemple et pour sa représenta-

tivité, la mission du commissaire dans les conseils d'entreprise. On relèvera qu'en Belgique la mission du commissaire est composée d'un double volet, une mission envers l'assemblée générale des actionnaires (effectuées dans l'intérêt public), une seconde mission envers le conseil d'entreprise (si l'entreprise dépasse les critères fixés légalement). En outre, on relèvera que le fait que ces deux missions sont aussi importantes l'une que l'autre est reflété dans les procédures de désignation d'un contrôleur légal des comptes (décision par l'assemblée générale des actionnaires (le cas échéant, sur proposition de l'organe de gestion et, s'il échet, après examen par le comité d'audit) à condition que le conseil d'entreprise n'exerce pas son droit de véto).

- 6°) De l'avis du Conseil supérieur, les mesures en matière de «conception et de mise en œuvre de systèmes informatiques financiers» contenues dans la proposition de règlement sont complexes dans la mesure où celles-ci font partie de la liste des missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes (qualifiée de «*Black list*») pour toutes les entités d'intérêt public à l'exception des sociétés cotées pour lesquelles ce service est considéré comme faisant partie de missions pouvant donner à des conflits d'intérêts mais possibles moyennant l'accord de l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes des sociétés cotées («*Dark grey list*»).

Le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait de simplifier ces mesures en considérant ce type de missions comme totalement interdites pour toutes les catégories d'entités d'intérêt public («*Black list*»). Le Conseil supérieur fonde sa proposition sur le fait qu'une telle interdiction a déjà fait ses preuves en Belgique vu qu'elle est d'application depuis 2003 sans poser de problème.

- 7°) A l'aune de l'examen des missions considérées comme étant en tout état de cause incompatibles avec le contrôle légal des comptes («*Black list*»), le Conseil supérieur s'interroge sur la signification des «services d'experts qui ne sont pas en relation avec l'audit» (sous i) de l'article 10, § 3, alinéa 3, a) dont le libellé est à ce point large qu'il pourrait englober toutes les missions autres que le contrôle légal pur et simple des comptes.

La version anglaise du texte en projet n'étant pas plus explicite («*expert services unrelated to the audit*»), le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait de clarifier la portée de ce membre de phrase qui semble avoir une portée à ce point générale que tout autre élément complémentaire semble superflu.

La norme ISA 620 définit le terme «expert»⁶ comme désignant «une personne ou un cabinet possédant des compétences, des connaissances et une expérience spécifiques dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit» (ISA 620.3) et prévoit des mesures distinctes selon que l'expert auquel il serait fait appel relèverait ou non du même cabinet.

6 La consultation des diverses définitions d'«expert» permet d'aboutir à un certain nombre de distinctions (www.Wikipedia.fr) utiles à la bonne compréhension: «Le **savant** est réputé maîtriser la connaissance d'un domaine donné, et cette connaissance, censée avoir une réalité en soi, peut généralement être formalisée et considérée comme objective. En d'autres termes le savant est au service de sa connaissance. L'**expert** est par différence plutôt maître d'un savoir, qui intègre naturellement des éléments de connaissance, mais qui prend en compte une expérience et des savoirs transmis non formalisés. L'expert est ainsi porteur de son savoir et c'est à ce titre qu'il témoigne. Par opposition au spécialiste, il est attendu de l'expert qu'il s'exprime et qu'il prenne parti dans des débats ou des interrogations à sa portée. En plus d'une qualité de spécialiste, l'expert se définit donc comme l'homme apte à expliciter un jugement sur un sujet et à intervenir dans les débats qui le concernent. L'expert est ainsi plus qu'un savant et qu'un spécialiste puisqu'il conjugue une compétence ouverte et une aptitude à communiquer sur son sujet».

Le Conseil supérieur émet dès lors de nettes réserves à propos du maintien de ce membre de phrase dont la portée est à ce point large qu'il pourrait couvrir toutes sortes de situation et entraîner une insécurité juridique qui serait contraire à l'objectif poursuivi par le projet de règlement en cours de discussion au niveau européen.

- 8°) Par ailleurs, le Conseil supérieur constate que la liste des missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes (qualifiée de « *Black list* ») comprend notamment le « conseil fiscal » qui n'est pas repris actuellement dans la liste des missions incompatibles en droit belge. Eu égard à la très forte connexion en droit belge entre la comptabilité et la fiscalité, quatre membres du Conseil supérieur, Mme Ann JORISSEN, MM. Philippe LAMBRECHT, Pierre-Armand MICHEL et Jean-Paul SERVAIS, estiment qu'il serait peu judicieux de s'opposer à cette proposition, à condition d'intégrer une mesure de sauvegarde, telle que l'obtention de l'accord du comité d'audit de l'entité.

Mme Bergie VAN DEN BOSSCHE et M. Jean-Luc STRUYF marquent quant à eux leur soutien avec cet aspect de la proposition européenne. Ils estiment, en effet, que le conseil fiscal est incompatible avec le contrôle légal des comptes.

- 9°) Enfin, de l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de prévoir un processus visant à associer les différents Etats membres en cas de révision des différentes listes de missions mettant/pouvant mettre en cause l'indépendance du contrôleur légal des comptes. Il n'est dès lors pas en faveur de la latitude laissée à la Commission européenne (dans le § 6 de l'article 10 du projet de règlement) de modifier cette liste via acte délégué (anciennement comitologie).

3. En ce qui concerne l'instauration d'une mesure visant à imposer dans certaines circonstances des cabinets d'« audit pur »

3.1. Portée de la mesure proposée

Proposition de règlement de la Commission européenne (article 10, § 5) :

Lorsqu'un cabinet d'audit réalise plus d'un tiers de ses revenus annuels d'audit auprès de grandes entités d'intérêt public et appartient à un réseau dont les membres ont des revenus annuels d'audit combinés qui sont supérieurs à 1,5 milliard d'EUR au sein de l'Union européenne, il respecte les conditions suivantes:

- a) il ne fournit, que ce soit directement ou indirectement, à aucune entité d'intérêt public de services autres que d'audit;
- b) il ne fait pas partie d'un réseau qui fournit des services autres que d'audit au sein de l'Union;
- c) aucune entité qui fournit des services énumérés au paragraphe 3 ne détient, directement ou indirectement, plus de 5 % de son capital ou de ses droits de vote;
- d) les entités qui fournissent les services énumérés au paragraphe 3 ne détiennent pas ensemble, directement ou indirectement, plus de 10 % de son capital ou de ses droits de vote;
- e) il ne détient pas, directement ou indirectement, plus de 5 % du capital ou des droits de vote d'une entité qui fournit les services énumérés au paragraphe 3.

On relèvera de prime à bord qu'il s'agit d'une proposition de la Commission européenne controversée ayant déjà fait l'objet de prises de position par certaines composantes de la profession.

La proposition formulée par la Commission vise à introduire une sorte de « garde-fou » en cas de prédominance d'un acteur du marché. Cette prédominance devrait se situer **simultanément** à deux niveaux :

- **au niveau national:** si un cabinet d'audit réalise plus d'un tiers de ses revenus annuels d'audit auprès de grandes entités d'intérêt public;
- **au niveau européen:** si un cabinet d'audit appartient à un réseau dont les membres ont des revenus annuels d'audit combinés qui sont supérieurs à 1,5 milliard d'EUR au sein de l'Union européenne.

Le «garde-fou» proposé par la Commission européenne vise à interdire à ce cabinet d'audit et à sa structure européenne des missions «non-audit». Cinq mesures sont prévues afin d'éviter tous les cas de figure au niveau du cabinet d'audit:

- a) le cabinet d'audit ne pourrait fournir, que ce soit directement ou indirectement, à aucune entité d'intérêt public des services autres que d'audit;
- b) le cabinet d'audit ne pourrait pas faire partie d'un réseau qui fournit des services autres que d'audit au sein de l'Union;
- c) aucune entité qui fournit des services énumérés au paragraphe 3 [de l'article 10] ne détient, directement ou indirectement, plus de 5 % du capital ou des droits de vote dudit cabinet d'audit;
- d) les entités qui fournissent les services énumérés au paragraphe 3 [de l'article 10] ne détiennent pas ensemble, directement ou indirectement, plus de 10 % du capital ou des droits de vote dudit cabinet d'audit;
- e) le cabinet d'audit ne peut pas détenir, directement ou indirectement, plus de 5 % du capital ou des droits de vote d'une entité qui fournit les services énumérés au paragraphe 3 [de l'article 10].

3.2. Avis du Conseil supérieur

De l'avis du Conseil supérieur, la mise en place d'un système de «garde-fou» peut être acceptable pour autant qu'il s'agit réellement d'un garde-fou se déclenchant au moment d'un risque réel sur le marché de l'audit. Avant de pouvoir prendre position, le Conseil supérieur

estime qu'il convient de disposer d'une évaluation claire de la Commission européenne quant à l'applicabilité dans l'immédiat de cette mesure (combien de cabinets d'audit seraient visés dans combien de pays?) et une analyse de la sensibilité de cette mesure par rapport à la situation actuelle (en cas de léger accroissement de la concentration, combien de cabinets d'audit pourraient être visés dans combien de pays?). A défaut de disposer de telles informations, il est difficile de porter un jugement objectif quant à la mesure proposée au niveau européen.

Enfin, on relèvera que certains Etats membres de l'Union européenne ont fait valoir le fait que cette mesure irait à l'encontre de l'article 114 du Traité. Il n'appartient pas au Conseil supérieur des Professions économiques de procéder à l'examen juridique d'une éventuellement non-conformité au Traité européen de Maastricht, tel que modifié dernièrement par celui de Lisbonne.

4. En ce qui concerne la durée du mandat et les règles en matière de rotation

4.1. Portée de la mesure proposée

A titre préliminaire, on relèvera que la proposition de règlement européen de la Commission européenne vise à intégrer en droit européen des limitations en termes de durée du(des) mandat(s) (consécutifs) du contrôle légal des comptes effectué dans des entités d'intérêt public (en abrégé, EIP) au sens de la nouvelle définition proposée dans la proposition de directive visant à modifier la directive «audit».

Par contre, la proposition de directive visant à modifier la directive «audit» ne formule aucune limitation de la sorte pour les missions de contrôle légal des comptes effectuées dans les entreprises non considérées comme des entités d'intérêt public (en abrégé, non-EIP).

Proposition de règlement (article 33):

1. L'entité d'intérêt public désigne un contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour une première mission qui ne peut pas durer moins de deux ans.

L'entité d'intérêt public peut reconduire cette mission une seule fois.

La durée maximale des deux missions réunies ne dépasse pas six ans.

Si, sur la durée d'une mission d'audit continue de six ans, deux contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit ont été désignés, la durée maximale de la mission de chaque contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit ne dépasse pas neuf ans.

2. A l'issue de la durée maximale de la mission visée au paragraphe 1, ni le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit, ni aucun autre membre de son réseau dans l'Union ne peut entreprendre le contrôle légal des comptes de l'entité d'intérêt public en question avant une période d'au moins quatre ans.

3. Par dérogation aux paragraphes 1 et 2, l'entité d'intérêt public peut, à titre exceptionnel, demander à l'autorité compétente visée à l'article 35, paragraphe 1, d'autoriser une prolongation au titre de laquelle elle peut à nouveau désigner le même contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour une nouvelle mission. Lorsque deux contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit sont désignés, la durée de cette troisième mission ne dépasse pas trois ans. Lorsqu'un seul contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit est désigné, la durée de cette troisième mission ne dépasse pas deux ans.

4. Le ou les associés principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes cessent de participer au contrôle légal des comptes de l'entité après une période de sept ans à compter de leur désignation. Ils peuvent y prendre part à nouveau après une période d'au moins trois ans.

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit instaure un mécanisme de rotation progressive adapté qu'il applique aux per-

sonnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal des comptes, en particulier au moins aux personnes qui sont enregistrées en tant que contrôleurs légaux des comptes. La rotation progressive est effectuée par étapes, sur une base individuelle, et non sur la base d'équipes entières. Elle est proportionnelle à la taille de l'activité du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit.

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit doit pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ce mécanisme est bien appliqué et adapté à la taille de son activité.

5. Lorsqu'un contrôleur légal ou un cabinet d'audit est remplacé par un autre contrôleur légal ou cabinet d'audit, il lui remet un dossier de transmission. Ce dossier contient les informations pertinentes concernant l'entité contrôlée qui peuvent raisonnablement être nécessaires pour comprendre la nature des activités et l'organisation interne de l'entité contrôlée et pour garantir la continuité du contrôle légal des comptes et la comparabilité avec les audits des exercices précédents.

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit précédent permet également l'accès du nouveau contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit aux rapports complémentaires remis pour les exercices précédents au comité d'audit, conformément à l'article 23, et à toute information communiquée aux autorités compétentes conformément aux articles 25 et 27.

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit précédent doit pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ces informations ont été fournies au nouveau contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit.

6. L'AEMF élabore des projets de normes techniques de réglementation qui précisent les exigences techniques relatives au contenu du dossier de transmission visé au paragraphe 6.

Pouvoir est délégué à la Commission d'adopter les normes techniques de réglementation visées au paragraphe 6 conformément à l'article 10 du règlement (UE) n° 1095/2010.

On relèvera que la proposition de la Commission européenne introduit des mesures nouvelles – spécifiquement applicables aux mandats de contrôle légal des comptes dans les entités d'intérêt public – ayant trait aux mesures suivantes :

- durée minimale du mandat : premier mandat de minimum 2 ans ;
- durée maximale des mandats consécutifs effectués par un même contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit (couramment appelé, « rotation externe ») : au maximum 6 ans si pas de contrôle conjoint / au maximum 9 ans si contrôle conjoint ;
- période de viduité pour pouvoir effectuer un nouveau mandat de contrôle légal des comptes (tant personne physique que personne morale) : au minimum 4 ans ;
- possibilité de dérogation à la durée maximale des mandats consécutifs (prolongation de 2 ans au maximum si pas de contrôle conjoint / prolongation de 3 ans au maximum si contrôle conjoint), moyennant obtention d'une dérogation à l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes ;
- mesure de « rotation interne » : le(s) associé(s) principal(aux) en charge de la réalisation du contrôle légal des comptes doivent être renouvelés au plus tard tous les 7 ans et moyennant un mécanisme de rotation progressive (dont ils doivent être en mesure de démontrer l'effectivité) ;
- en cas de remplacement d'un contrôleur légal des comptes, obligation de fournir un dossier de transmission par le prédécesseur dont les exigences techniques quant au contenu sont fixées par le biais d'une norme technique de réglementation adoptée par la Commission européenne (acte délégué – anciennement comitologie) sur proposition d'ESMA.

4.2. Avis du Conseil supérieur

4.2.1. En ce qui concerne la durée des mandats

Le Code des sociétés actuellement d'application en Belgique prévoit déjà une durée des mandats de contrôle légal des comptes (3 ans). Le Conseil supérieur constate que cette durée de mandat n'est pas incompatible avec les différentes propositions formulées au niveau européen.

4.2.2. En ce qui la « rotation externe »

Une mesure de « rotation interne » est prévue dans une norme professionnelle applicable aux contrôleurs légaux des comptes en Belgique en cas de contrôle dans les entités d'intérêt public au sens de la loi du 22 juillet 1953 (concept plus étroit que la proposition contenue dans le projet de directive visant à modifier la directive « audit ») au terme d'une période de 6 ans.

Aucune mesure de « rotation externe » n'existe à ce jour au niveau fédéral. Au niveau régional, il existe une mesure de « rotation externe » dans deux décrets wallons du 30 avril 2009 portant sur les missions de contrôle des comptes des organismes d'intérêt public, des intercommunales ou des sociétés de logement de service public situés en Région wallonne. Dans ce type de missions, une « rotation externe » est obligatoire au terme d'une période de 6 ans (deux mandats consécutifs de 3 ans).

Le Conseil supérieur constate que l'introduction d'une mesure de « rotation externe » semble facile à mettre en œuvre mais ne constitue pas forcément une solution optimale pour l'entreprise, ses actionnaires et les différents « stakeholders ». En effet, le coût du contrôle légal des comptes risque d'être supérieur. Une autre question encore plus fondamentale est de savoir quel sera l'incitant pour un contrôleur légal des comptes d'effectuer correctement sa mission en sachant qu'il ne peut être renouvelé dans son mandat eu égard à la mesure de rotation « externe » mise en place au terme d'une période fixe.

Pour le Conseil supérieur, la « rotation externe » -dont l'effectivité de sa contribution à l'exercice en toute indépendance d'un mandat de contrôle légal des comptes n'a pas encore été démontrée à ce jour- n'a jamais été un objectif prioritaire par rapport à l'adoption d'une liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, dont l'effectivité de sa contribution à l'exercice en toute indépendance d'un mandat de contrôle légal des comptes est une évidence.

Même si le Conseil supérieur n'a pas fait de la « rotation externe », l'élément le plus important des réformes qu'il a soutenues ces dernières années pour accroître l'indépendance (liste stricte (non optionnelle) de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes, règle « one to one », l'introduction d'une période de viduité pour un contrôleur légal quittant la profession), il estime que la rotation externe va de soi, à l'initiative de toutes les parties, à partir du moment où il existe un système régulateur bien organisé permettant d'assurer l'exercice avec l'indépendance attendue des missions de contrôle légal des comptes. Il convient cependant de veiller à ce que la périodicité de ce remplacement soit suffisamment longue.

Dans cette perspective, il conviendrait d'effectuer une étude comparative sur la durée moyenne des mandats successifs de contrôle légal des comptes avant de se prononcer sur l'opportunité de l'introduction d'un tel système de rotation et, le cas échéant, de la périodicité à retenir en matière de remplacement obligatoire d'un cabinet d'audit.

De l'avis du Conseil supérieur, il existe des mesures plus efficaces pour veiller à l'exercice en toute indépendance des missions de contrôle légal des comptes :

- l'obligation pour chaque contrôleur légal des comptes (que ce soit les personnes physiques ou les personnes morales) de **dégager une majorité des honoraires de leurs missions de contrôle légal des comptes**, complétée d'une liste de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes à respecter au niveau du groupe et du réseau ;

- une rotation « interne », complétée d'une supervision publique des cabinets d'audit portant notamment sur les mesures mises en œuvre en termes d'organisation du cabinet et sur l'effectivité de ces procédures.

La première modalité donne, de l'avis du Conseil supérieur, en particulier l'assurance que le contrôleur légal des comptes se consacre majoritairement à son « *core business* », l'audit externe, et dispose d'une expérience voulue quant à l'appréhension des risques supportés par l'entreprise soumise à son contrôle lui offrant des points de comparaison utile à la bonne compréhension de l'environnement de l'entité soumise à son contrôle.

4.2.3. En ce qui la période de viduité introduite en corrélation avec la « rotation externe »

Dans la mesure où il n'existe pas –en droit belge– de manière structurelle de règle en matière de « rotation externe », une période de viduité avant de pouvoir solliciter à nouveau en vue d'effectuer une mission de contrôle légal des comptes n'est forcément pas inscrite en droit national.

De l'avis du Conseil supérieur, en cas de maintien d'une mesure de « rotation externe » systématique (voir ci-avant point 4.2.2), il conviendrait de réduire cette période à trois ans (en lieu et place de quatre ans). En effet, à la lecture des différents textes repris dans la proposition de règlement, la durée la plus probable d'un mandat de contrôle légal des comptes dans les différents Etats membres de l'Union européenne devrait converger vers 3 ans.

Introduire une période de viduité de 4 ans dans le règlement risque, de l'avis du Conseil supérieur, conduire *de facto* à une période de viduité de 6 ans ou à amener les entreprises à interrompre certains mandats en cours. Ces risques pourraient être réduits de manière considérable en retenant une période de viduité de trois ans en lieu et place de quatre ans.

5. Certificat de qualité européen

5.1. Portée de la mesure proposée

Proposition de règlement (article 50) :

1. L'AEMF institue un certificat de qualité européen pour les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public.

Le certificat de qualité européen remplit les conditions suivantes:

- a) le certificat de qualité européen est délivré par l'AEMF et il est valable dans l'ensemble de l'Union;
- b) les auditeurs et les cabinets d'audit de l'Union satisfaisant aux conditions requises ont le droit de demander le certificat de qualité européen;
- c) l'AEMF publie les conditions requises pour l'obtention du certificat de qualité européen.

Ces conditions reposent sur la qualité d'audit et sur l'expérience acquise avec les systèmes d'assurance qualité visés à l'article 30 de la directive 2006/43/CE et à l'article 40 du présent règlement;

- d) l'AEMF facture des frais aux contrôleurs légaux des comptes et aux cabinets d'audit pour la délivrance du certificat de qualité européen, conformément à l'acte délégué visé au paragraphe 4 du présent article. Ces frais couvrent entièrement les dépenses que doit consentir l'AEMF pour délivrer le certificat et le remboursement des coûts éventuellement engagés par les autorités compétentes dans le cadre de leur travail au titre du présent article;
- e) l'AEMF expose les raisons motivant la délivrance du certificat ou le rejet de la demande;
- f) un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit satisfait à tout moment aux conditions requises pour l'octroi initial du certificat;
- g) l'AEMF est habilitée à réexaminer tout certificat octroyé à un contrôleur légal des comptes ou à un cabinet d'audit à la

demande d'une autorité compétente ou de sa propre initiative. Les résultats des examens d'assurance qualité sont pris en considération;

- h) l'AEMF est en droit de retirer le certificat de qualité européen lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ne remplit plus les conditions requises pour son obtention;
- i) l'AEMF tient un registre des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit ayant obtenu le certificat;
- j) le certificat de qualité européen est facultatif et ne constitue pas une condition requise pour que les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit puissent procéder au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public, être agréés dans un autre Etat membre conformément à l'article 14 de la directive 2006/43/CE ou être reconnus dans un autre Etat membre conformément à l'article 3 *bis* de cette directive.

2. L'AEMF élabore des projets de normes techniques de réglementation précisant la procédure que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public doivent suivre pour obtenir un certificat de qualité européen. Ces normes techniques respectent les principes suivants:

- a) les demandes sont présentées à l'AEMF soit dans une langue acceptée dans l'Etat membre où le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est agréé, soit dans une langue coutumière dans le milieu de la finance internationale.
Lorsqu'un groupe de cabinets d'audit présente une demande de certificat de qualité européen, les membres de ce groupe peuvent donner à l'un d'entre eux mandat pour soumettre toutes les demandes au nom du groupe;
- b) l'AEMF transmet copie de la demande aux autorités compétentes des Etats membres concernés par la demande;
- c) les autorités compétentes des Etats membres concernés par la demande exa-

minent conjointement celle-ci au sein d'un collège d'autorités compétentes, tel que visé à l'article 53. Cet examen permet de déterminer si la demande est complète et si elle satisfait aux conditions d'octroi du certificat. Les informations obtenues dans le cadre d'examens d'assurance qualité dont un demandeur donné a fait l'objet sont utilisées dans le cadre de cet examen;

- d) les autorités compétentes des États membres concernés par la demande donnent leur avis à l'AEMF sur le droit du demandeur à obtenir le certificat;
- e) l'AEMF se prononce sur la demande;
- f) l'AEMF fixe les étapes procédurales et les délais dans le détail.

Aux fins du point ii), les États membres concernés sont au moins les États membres suivants:

- si le demandeur est un contrôleur légal des comptes, le ou les États membres où il est agréé conformément à l'article 3 de la directive 2006/43/CE et, le cas échéant, le ou les États membres où il est agréé conformément à l'article 14 de cette directive et/ou le ou les États membres où il entreprend un stage d'adaptation conformément à l'article 14 de ladite directive;
- si le demandeur est un cabinet d'audit, le ou les États membres où il est agréé conformément à l'article 3 de la directive 2006/43/CE et, le cas échéant, le ou les États membres où il est reconnu conformément l'article 3 *bis* de cette directive et/ou le ou les États membres où il a des entreprises sous son contrôle, des filiales ou une entreprise mère.

3. L'AEMF soumet les projets de normes techniques de réglementation visés au paragraphe 2 à la Commission au plus tard le *[trois ans après l'entrée en vigueur du présent règlement]*.

Pouvoir est délégué à la Commission d'adopter les normes techniques de réglementation visées au paragraphe 2 conformément à l'article 10 du règlement (UE) n° 1095/2010.

4. Le pouvoir d'adopter des actes délégués est conféré à la Commission conformément à l'article 68 aux fins de déterminer les frais visés au paragraphe 1, point d).

Les actes délégués déterminent en particulier les types de frais et les éléments donnant lieu à leur perception, leur montant et leurs modalités de paiement, ainsi que la façon dont l'EAMF doit rembourser les coûts éventuellement engagés par les autorités compétentes dans le cadre de leur travail au titre du présent article.

Le montant des frais facturés à un contrôleur légal des comptes ou à un cabinet d'audit couvre tous les frais administratifs.

La proposition de la Commission européenne en matière de «certificat de qualité européen» vise à introduire une procédure permettant à tout contrôleur légal des comptes qui en fait la demande d'obtenir un certificat de qualité relatif à tous les pays de l'Union de l'Union européenne et partant de pouvoir procéder au contrôle légal des comptes de toutes les entités d'intérêt public, indépendamment de l'État membre dans lequel est situé l'entreprise.

Ce label de qualité pourra être donné par ESMA qui coordonnera, une fois le label délivré, la supervision publique, effectuée par les autorités nationales en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux de comptes sous l'égide d'ESMA.

5.2. Avis du Conseil supérieur

La lecture des différentes mesures proposées au niveau européen reprises sous le point 5.1 ne permet, de l'avis du Conseil supérieur, d'évaluer correctement quel serait l'apport de l'introduction d'un tel label et selon quels critères un tel label pourrait être introduit. Il est renvoyé à des mesures à prendre par ESMA sans aucune ligne directrice ou canevas permettant de cerner l'objectif poursuivi. Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, de disposer de mesures plus précises afin de pouvoir évaluer correctement les impacts d'une telle proposition et l'éventuelle valeur ajoutée liée à l'introduction d'un tel label.

Dans l'état actuel du projet, le Conseil supérieur est particulièrement dubitatif quant à la pertinence d'introduire un tel label de qualité qui irait vraisemblablement à l'encontre des objectifs poursuivis par la réforme. En effet, si un tel label de qualité devait effectivement exister, il avantagerait *a priori* plus vraisemblablement les grandes structures organisées au niveau international (telles que les «*Big four*») et ne serait pas particulièrement attractif pour des structures implantées dans deux ou trois pays (professionnels établis près de frontières) de l'Union européenne. Le Conseil supérieur estime dès lors qu'une telle initiative n'aurait pas pour effet d'ouvrir le marché à de nouveaux cabinets d'audit. Le caractère optionnel dudit label suscite également des interrogations quant à sa praticabilité et n'enlève en rien les réticences du Conseil supérieur évoquées ci-avant.

De l'avis du Conseil supérieur, une telle proposition de la Commission européenne en matière de «certificat de qualité européen» ne pourrait présenter de réel intérêt que l'offre de service est de niveau au moins équivalent à ce qui est proposé actuellement sur le marché national.

Cela implique à tout le moins :

- une connaissance approfondie du cadre légal et réglementaire applicable au niveau national à ces entités d'intérêt public ;
- une connaissance de la langue nationale dont l'entreprise souhaite faire usage et établissement du rapport d'audit dans cette langue et
- une expérience utile suffisante pour ce qui concerne la pratique de missions de nature identique (en ce compris, par exemple, en Belgique de missions dans les conseils d'entreprise).