

Avis du 3 octobre 2012
portant sur la proposition de directive visant à réformer la directive « audit »
et sur la proposition de règlement européens
relatifs au contrôle légal des comptes

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.

Les deux premiers avis rendus par le Conseil supérieur portaient sur les thèmes identifiés par le Ministre dans sa demande d'avis :

- 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 » ;
- un deuxième avis a été rendu par le Conseil supérieur en date du 31 mai 2012 à propos de la proposition de règlement.

Ce troisième avis du Conseil supérieur porte sur des aspects complémentaires aux thèmes identifiés par le Ministre dans sa demande d'avis à propos desquels le Conseil supérieur estime pouvoir contribuer de manière constructive au débat européen.

Ces différents 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 à nouveau, s'il échet, sur les propositions d'amendements qui pourraient être introduits dans la suite de la procédure en cours actuellement au niveau européen.

Cet avis est composé de trois parties : la première portant sur des éléments contenus dans la proposition de directive et la deuxième portant sur des éléments contenus dans la proposition de règlement. La dernière partie énumère une liste d'articles qui pourraient faire l'objet, de l'avis du Conseil supérieur de la proposition de règlement vers la proposition de directive, eu égard à leur portée générale.

1. En ce qui concerne la proposition de règlement

Sans préjudice de l'avis rendu par le Conseil supérieur (1^{er} avis rendu le 30 mars 2012) quant à l'opportunité de l'adoption d'un règlement spécifique pour les entités d'intérêt public, le Conseil supérieur souhaite formuler des commentaires relatifs aux éléments suivants :

- Article 8 [*article relatif au recrutement d'anciens contrôleurs légaux des comptes ou de salariés de contrôleurs légaux des comptes ou de cabinets d'audit par des entités d'intérêt public*], § 1^{er}

Une telle mesure de « cooling-off » (période de viduité) existe déjà en droit belge mais pour l'ensemble des missions, qu'elles soient (ou non) effectuées dans des entités d'intérêt public.

De l'avis du Conseil supérieur, cette mesure devrait également figurer dans la directive « audit » car cette mesure est de nature générale.

- Article 9 [*article relatif aux honoraires d'audit*]

En droit belge, tout contrôleur légal des comptes doit tirer la majorité de ses revenus des honoraires d'audit.

De l'avis du Conseil supérieur, cette mesure présente deux avantages indéniables :

- o Cela offre la certitude que tout contrôleur légal des comptes dispose d'une expérience suffisante et récurrente en matière de contrôle légal des comptes et peut être considéré comme un spécialiste en matière de d'audit externe.
Ceci est important, de l'avis du Conseil supérieur, notamment en matière de procédures à mettre en œuvre afin d'être en mesure d'estimer correctement le risque lié à une mission spécifique de contrôle légal des comptes.
- o C'est la meilleure garantie en termes d'indépendance de tout contrôleur légal des comptes si l'on considère l'ensemble de ses activités.

Le Conseil supérieur estime que l'adjonction de ce principe fondamental dans la proposition de règlement pourrait être un outil utile si l'on souhaite avoir l'assurance que tout contrôleur légal des comptes se consacre pour l'essentiel à son « core business » et propose dès lors l'adjonction d'un troisième paragraphe à l'article 9 de la proposition de règlement.

Une mesure similaire pourrait utilement être insérée dans l'article 25 de la proposition de directive européenne.

- Article 15 [*article relatif au « professional scepticism »*] et article 16 [*article relatif à l'organisation des travaux d'audit*]

Eu égard à leur portée générale, ces mesures devraient, de l'avis du Conseil supérieur, également être reprises dans la directive « audit » - sous un nouveau chapitre IVbis à insérer entre l'article 25 et l'article 26 de la directive « audit ».

- Article 17, § 2 [*article relatif à l'intégrité du marché*]

Le § 2 de l'article 17 de la proposition de règlement vise à imposer à tout contrôleur légal des comptes effectuant une mission de contrôle des comptes dans une entité d'intérêt public qui « *soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'il se produit ou s'est produit des faits ou comportements constitutifs d'irrégularités, notamment de fraudes concernant les états financiers de l'entité contrôlée ou des tentatives en ce sens* » d'en informer les autorités de surveillance chargées des entités d'intérêt public lorsqu'aucune mesure adéquate n'est prise par l'entité contrôlée.

Par ailleurs, le § 1^{er} de l'article 17 impose au contrôleur légal des comptes d'informer l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes « *en cas d'incident ayant ou pouvant avoir des conséquences graves pour l'intégrité des activités de contrôle légal des comptes* ».

La question se pose de savoir ce que l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes qui recevra ce type d'information est présumée prendre comme initiative :

- à l'encontre de l'entité concernée (*a priori* rien n'est prévu dans la proposition de règlement) ou
- à l'encontre du contrôleur légal des comptes qui l'en a informé (*a priori* l'intégration d'une procédure spécifique dans le cadre de l'assurance qualité)

et si le caractère de confidentialité de l'information transmise de bonne foi par l'auditeur externe à l'autorité en charge de la supervision publique est d'application vis-à-vis d'autres institutions (voir à ce propos notamment l'article 37 de la proposition de règlement).

- Article 26 [*article relatif à la communication d'informations financières*]

A l'aune de l'expérience belge, le Conseil supérieur a pu constater que l'information à publier sur le site internet d'un cabinet d'audit n'est pas toujours facilement identifiable par les tiers. En particulier, lorsqu'un cabinet d'audit relève d'un réseau international, la partie du site réservée à l'information nationale n'est pas aisément accessible et complique l'accès à l'information.

Il serait dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, préférable de consigner le rapport financier annuel et la déclaration annuelle auxquels il est fait référence à l'article 26 de la proposition de règlement sur le registre public des cabinets d'audit (pas en tant que lien vers un autre site comme le prévoit le § 4 de l'article).

Cette mesure devrait, de l'avis du Conseil supérieur, être complétée par une approbation sur une base annuelle du caractère correct et complet de l'information reprise sur le registre public par le professionnel (voir commentaire relatif à l'article 27 de la proposition de règlement), d'une part, et par l'inclusion de la vérification de cette information dans le cadre de l'assurance qualité (voir commentaire relatif à l'article 40 de la proposition de règlement), d'autre part.

- Article 27 [*article relatif au rapport de transparence*]

Le Conseil supérieur est particulièrement favorable à la transmission d'informations régulières relatives au rapport de transparence par les contrôleurs légaux des comptes et/ou par les cabinets d'audit aux autorités en charge de la supervision publique.

A l'aune de l'expérience belge, le Conseil supérieur a pu constater que l'information à publier sur le site internet d'un cabinet d'audit n'est pas toujours facilement identifiable par les tiers. En particulier, lorsqu'un cabinet d'audit relève d'un réseau international, la partie du site réservée à l'information nationale n'est pas aisément accessible et complique l'accès à l'information.

Il serait dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, préférable de consigner le rapport de transparence auquel il est fait référence à l'article 27 de la proposition de règlement sur le registre public des cabinets d'audit (pas en tant que lien vers un autre site comme le prévoit le § 1^{er} de l'article).

En outre, à l'aune des études empiriques effectuées par le Conseil supérieur en termes de qualité des informations communiquées par le biais du registre public, il est proposé de veiller à ce que l'information reprise (de préférence sur le registre public) permette d'identifier :

- o les liens avec un réseau, national et international (l'expérience belge montre que la référence –quand elle est mentionnée, ce qui est loin d'être toujours le cas– mentionnée sur le registre public se limite parfois à la structure au niveau national alors que celle-ci fait partie d'un réseau membre du *Forum of firms*) ;
- o mention obligatoire du site internet du cabinet (avec mention de N.A. en cas de défaut) avec un lien vers le site ;
- o mention du rapport de transparence (s'il existe – mention N.A. s'il n'y en a pas) et adjonction sur le registre public du rapport de transparence ;
- o mention sur le registre public des cabinets d'audit quels sont les professionnels qui peuvent engager le cabinet (ceux qui ont le pouvoir de signature) ;
- o adjonction des comptes annuels des cabinets d'audit (accessibles directement ou via un registre centralisé) ;
- o obligation pour chaque professionnel de confirmer sur une base annuelle la véracité et le caractère complet de l'information reprise sur le registre public ;
- o ces informations reprises sur le registre public devraient ensuite faire partie du système d'assurance qualité (déjà prévu sous le § 5, alinéa 1^{er}, c) de l'article 40 de la proposition de règlement pour ce qui concerne le rapport de transparence).

Le Conseil supérieur souhaite également formuler deux commentaires particuliers relatifs au § 2 de l'article 27 :

- Sous le point b), il conviendrait de préciser qu'une mention doit être faite quant à l'appartenance à un réseau, tant au niveau national qu'international. A l'aune de l'expérience belge, il convient de souligner que les informations reprises en la matière sur le registre public et/ou dans les rapports de transparence ne font pas toujours le lien avec le réseau international, en particulier lorsque le nom de la structure au niveau national ne laisse pas directement supposer l'appartenance à un réseau international
- Sous le point f) *in fine*, il conviendrait de préciser que le critère des « plus de 5% de ses revenus annuels » couvre tant les honoraires d'audit que les autres honoraires, à savoir l'ensemble des revenus relatifs à une période comptable déterminée.

- Article 29 [*article relatif à la communication d'informations aux autorités compétentes*]

Le Conseil supérieur est particulièrement favorable à la transmission d'informations régulières en la matière aux autorités en charge de la supervision publique.

Il suggère par ailleurs d'élargir la mesure aux honoraires « non-audit » qui auraient été perçus par le contrôleur légal des comptes et/ou par le cabinet d'audit dont relève celui-ci et/ou par le réseau dont il relève dans ces mêmes entités d'intérêt public.

- Article 32 [*article relatif à la désignation des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit*]

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur le fait qu'en droit belge le conseil d'entreprise joue un rôle en matière de désignation du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit (en ce compris, s'il échet, son représentant permanent).

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, de s'assurer que cette mesure ne remet pas en question le rôle joué par le conseil d'entreprise en la matière, en vertu du droit national.

En d'autres termes, l'article 37, § 2 de la directive « audit » doit être maintenu en l'état [le projet actuel de modification de directive ne prévoit aucun amendement à cette mesure] et le renvoi, sous le § 1^{er} de l'article 32 de la proposition de règlement, au § 2 de l'article 37 de la directive « audit » doit être maintenu.

- Article 32, § 9 & Article 33, § 1^{er}, alinéa 4 [*articles relatifs à la désignation d'un collège de commissaires*]

Le Conseil supérieur constate que les études empiriques effectuées à ce jour n'ont pas démontré l'intérêt apporté par l'introduction d'une mesure rendant obligatoire la désignation d'un collège de contrôleurs légaux des comptes. Il appartient, au cas par cas, de déterminer quelle est la formule la plus appropriée en matière de désignation de contrôleur(s) légal(aux) des comptes.

Les mesures proposées dans la proposition de règlement laisse le choix et ne posent dès lors pas de problème particulier au Conseil supérieur.

- Article 33 [*article relatif à la durée de la mission d'audit*]

Le Conseil supérieur constate que les mesures proposées permettent de maintenir en droit belge la durée d'un mandat de trois ans comme le prévoit le Code des sociétés. Cette durée du mandat semble correspondre aux attentes des différentes parties et ne fait pas l'objet de remise en question en Belgique.

De l'avis du Conseil supérieur, la période de viduité de quatre ans prévue au paragraphe 2 de l'article 33 pourrait utilement être ramenée à 3 ans. A défaut, cela correspondrait *de facto* à une période de viduité de six ans (deux mandats de trois ans), période *a priori* très (trop) longue.

- Article 40 [*article relatif à l'assurance qualité*]

Le Conseil supérieur a pris connaissance des différentes mesures proposées sous l'article 40 de la proposition de règlement et s'interroge sur une éventuelle incompatibilité entre deux mesures :

- o Il ressort du § 1^{er}, c) qu'un expert peut être une personne exerçant une activité de contrôleur légal des comptes alors que
- o Il ressort du § 4, alinéa 3 que les experts doivent être indépendants des associations et organismes professionnels.

Le Conseil supérieur propose d'adapter le texte repris sous l'alinéa 3 du § 4 en manière telle qu'il en ressort que les personnes visées sont les personnes employées, sous une forme quelconque de contrat, par les associations et/ou organismes professionnels.

En ce qui concerne le § 5, le Conseil supérieur propose d'ajouter un point d) visant à couvrir la vérification de l'information reprise sur le registre public des contrôleurs légaux des comptes dans le cadre des inspections périodiques.

- Article 68 [*article relatif à l'exercice de la délégation*]

Il conviendra, lorsque les débats seront plus avancés et au vu des mesures qui seront *in fine* retenues, d'examiner au cas par cas les multiples propositions de délégation des tâches à la Commission européenne (actes délégués) afin de voir celles pour lesquelles un accord peut être donné.

En particulier, la question se pose de savoir si la liste des missions considérées comme étant incompatibles avec le contrôle légal des comptes (« black list ») peut être modifiée par simple acte délégué, comme le prévoit le § 6 de l'article 10 de la proposition de règlement européen.

- Articles 70 [*article relatif aux dispositions transitoires*] et 72 [*article relatif à l'entrée en vigueur*]

A l'aune de l'expérience belge, le Conseil supérieur est convaincu que le principe retenu en Belgique de prévoir une période transitoire pour l'applicabilité de l'article 26 (utilisation des normes ISA) est indispensable sous peine d'accroître la concentration du marché (les plus petites structures ne disposent pas de réseaux internationaux qui leur fournissent un « *template* » adéquat et surtout il n'existe pas forcément de logiciels d'audit utilisables à court terme pour ces plus petits cabinets).

2. En ce qui concerne la proposition de directive visant à modifier la directive « audit »

2.1. Eléments quant au fond

- Article 2, définition 13) [*définition d'« entités d'intérêt public »*] – Article 1^{er}, amendement 2, d) de la proposition de modification de la directive « audit »

Cet amendement a pour objet d'étendre le champ d'application du concept d'« entité d'intérêt public ».

De l'avis du Conseil supérieur, le contenu de cette liste d'EIP ne pose pas de problème particulier dans la mesure où celle-ci correspond à l'ensemble des entités considérées comme telles en Belgique (en ce compris les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil) et faisant dès lors l'objet d'une mission soit par la BNB, soit par la FSMA.

- Article 15 [*article relatif au registre public*] – Article 1^{er}, amendement 8 de la proposition de modification de la directive « audit »

Le Conseil supérieur est particulièrement favorable à l'ajout de l'alinéa 2 sous le § 1^{er} précisant clairement que le registre public est organisé par l'autorité compétente visée à l'article 32 dans la mesure où le registre public est une source d'information importante pour quiconque souhaite se forger une opinion quant à un quelconque contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit.

En outre, le Conseil supérieur est particulièrement favorable à la transmission d'informations régulières relatives au rapport de transparence par les contrôleurs légaux des comptes et/ou par les cabinets d'audit aux autorités en charge de la supervision publique.

A l'aune de l'expérience belge, le Conseil supérieur a pu constater que l'information à publier sur le site internet d'un cabinet d'audit n'est pas toujours facilement identifiable par les tiers. En particulier, lorsqu'un cabinet d'audit relève d'un réseau international, la partie du site réservée à l'information nationale n'est pas aisément accessible et complique l'accès à l'information.

Il serait dès lors, de l'avis du Conseil supérieur, préférable de consigner le maximum d'informations sur le registre public des cabinets d'audit (pas en tant que lien vers un autre site comme le prévoit le § 1^{er} de l'article) et de compléter cette orientation par deux autres éléments :

- Obligation pour chaque professionnel de confirmer sur une base annuelle la véracité et le caractère complet de l'information reprise sur le registre public
- Ajouter un membre de phrase sous le point f) de l'article 29 de la directive « audit » visant à étendre le champ d'examen de l'assurance qualité aux informations reprises sur le registre public des contrôleurs légaux des comptes dans le cadre des inspections périodiques.

- Article 21 [*article relatif à la déontologie*] / Article 26 [*article relatif aux normes de contrôle*] – Article 1^{er}, amendement 10 de la proposition de modification de la directive « audit »

Le Conseil supérieur s'interroge quant au fait de savoir si l'utilisation des normes ISA au niveau européen (prévue par le nouvel article 26 de la directive « audit ») ne doit pas être couplée au respect des règles contenues dans le Code d'éthique de l'IESBA, publié par l'IFAC.

En effet, il ressort de la norme ISA 200 (et plus précisément le paragraphe 200.14 et du commentaire explicatif y relatif (A14-A17)) :

Extrait de la norme ISA 200

« Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers

14. L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. (Voir Par. A14 – A17) ».

Extrait du commentaire explicatif de la norme ISA 200

« Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers (Voir Par. 14)

A14. L'auditeur est soumis aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles relatives à l'indépendance, ayant trait aux missions d'audit d'états financiers. Les règles d'éthique pertinentes comprennent généralement les Sections A et B du Code d'Éthique des professionnels comptables publié par la Fédération Internationale des Comptables Code IFAC) ayant trait à un audit d'états financiers ainsi que les exigences nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes.

A15. La Section A du Code de l'IFAC définit des principes fondamentaux d'éthique professionnelle concernant l'auditeur lors de la conduite d'un audit d'états financiers et fournit un cadre conceptuel pour leur application. Ces principes fondamentaux que l'auditeur est tenu de suivre pour se conformer au Code de l'IFAC sont :

- (a) l'intégrité ;
- (b) l'objectivité ;
- (c) la compétence et la conscience professionnelle ;
- (d) le devoir de confidentialité ; et
- (e) le professionnalisme.

La Section B du Code de l'IFAC donne des exemples sur la façon dont le cadre conceptuel est à appliquer dans des situations particulières.

A16. Dans le cas d'une mission d'audit, il est dans l'intérêt du public et, en conséquence, exigé par le Code de l'IFAC, que l'auditeur soit indépendant de l'entité soumise à l'audit. Le Code de l'IFAC précise que l'indépendance vise aussi bien l'indépendance d'esprit que l'apparence d'indépendance. L'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de l'entité sauvegarde la capacité de celui-ci de se forger une opinion sans que celle-ci soit affectée par des influences qui pourraient l'altérer. L'indépendance renforce la capacité d'agir avec intégrité, d'être objectif et de faire preuve d'esprit critique.

A17. La Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC) 19 ou les règles nationales qui sont au moins aussi contraignantes¹⁰ traite de la responsabilité des cabinets de définir et de maintenir un système de contrôle qualité des missions d'audit. La norme ISQC 1 précise les responsabilités du cabinet dans la définition des politiques et des procédures destinées à fournir une assurance raisonnable que celui-ci et son personnel se conforment aux règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance¹¹. La Norme ISA 220 établit les responsabilités de l'associé responsable de la mission concernant les règles d'éthique concernées. Ces responsabilités comportent une de fait de rester attentif, par l'observation et les demandes d'informations lorsque cela est nécessaire, à des indications de non-respect des règles d'éthique concernées par des membres de l'équipe affectée à la mission, la définition de mesures appropriées lorsque des questions indiquant que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles d'éthique concernées sont portées à l'attention de l'associé responsable de la mission, et la façon de tirer une conclusion sur le respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit¹². La Norme ISA 220 précise que l'équipe affectée à la mission est en droit de s'appuyer sur les systèmes de contrôle qualité du cabinet pour satisfaire à ses responsabilités relatives aux procédures de contrôle qualité applicables à une mission d'audit particulière, à moins que les informations produites par le cabinet ou d'autres parties n'en décident autrement. »

Dans la négative, il conviendrait de clarifier la problématique dans un considérant afin d'assurer la sécurité juridique voulue.

Dans l'affirmative, il conviendrait de le mentionner expressément sous l'article 21 ou sous l'article 26 de la directive « audit ».

- Article 22 [*article relatif à l'indépendance et à l'objectivité*], § 2 – Article 1^{er}, amendement 11 de la proposition de modification de la directive « audit »

Le Conseil supérieur suggère l'insertion d'un 3^{ième} alinéa dans l'article 22, § 2 de la directive « audit » reprenant la mesure contenue dans la proposition de règlement sous l'article 8, § 1^{er} – Une telle mesure de « cooling-off » (période de viduité) existe déjà en droit belge mais pour l'ensemble des missions, qu'elles soient (ou non) effectuées dans des entités d'intérêt public. De l'avis du Conseil supérieur, cette mesure devrait également figurer dans la directive « audit » car cette mesure est de nature générale.

- Article 25 [*article relatif aux honoraires d'audit*]

En droit belge, tout contrôleur légal des comptes doit tirer la majorité de ses revenus des honoraires d'audit. De l'avis du Conseil supérieur, cette mesure présente deux avantages indéniables :

- o Cela offre la certitude que tout contrôleur légal des comptes dispose d'une expérience suffisante et récurrente en matière de contrôle légal des comptes et peut être considéré comme un spécialiste en matière de d'audit externe. Ceci est important, de l'avis du Conseil supérieur, notamment en matière de procédures à mettre en œuvre afin d'être en mesure d'estimer correctement le risque lié à une mission spécifique de contrôle légal des comptes.
- o C'est la meilleure garantie en termes d'indépendance de tout contrôleur légal des comptes si l'on considère l'ensemble de ses activités.

Le Conseil supérieur estime que l'adjonction de ce principe fondamental dans la proposition de directive pourrait être un outil utile si l'on souhaite avoir l'assurance que tout contrôleur légal des comptes se consacre pour l'essentiel à son « core business » et propose dès lors l'adjonction d'un deuxième paragraphe à l'article 25 de la directive « audit ».

Une mesure similaire pourrait utilement être insérée dans l'article 9 de la proposition de règlement européen.

- Le Conseil supérieur propose l'insertion d'un **nouveau chapitre IVbis** à entre l'article 25 et l'article 26 de la directive « audit » relatif à l'**exécution des missions de contrôle légal des comptes** reprenant à tout le moins les mesures contenues dans l'article 15 [*article relatif au « professional scepticism »*] et dans l'article 16 [*article relatif à l'organisation des travaux d'audit*] de la proposition de règlement.
- Article 29 [*article relatif aux systèmes d'assurance qualité*], § 1^{er}, f) – Article 1^{er}, amendement 14 de la proposition de modification de la directive « audit »

Le Conseil supérieur propose l'adjonction de la vérification de l'information contenue dans le registre public (à assortir d'une obligation de vérification sur une base annuelle (au moins) d'une confirmation par le professionnel de l'information reprise sur le registre public – voir à ce propos ci-avant le commentaire relatif à l'article 15).

- Article 29 [*article relatif aux systèmes d'assurance qualité*], § 1^{er}, k) – Article 1^{er}, amendement 14 de la proposition de modification de la directive « audit »

Le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Ministre sur le fait que cet ajout est primordial afin d'éviter de contrôler toutes les missions avec un éventail de mesures trop lourdes.

Ce qui importe est la mise en œuvre d'une proportionnalité en fonction du risque associé à la mission et non en fonction de la taille d'un cabinet. Cela devrait conduire à l'élaboration de guides de contrôle spécifiques en fonction de la typologie des missions (contrôle des comptes dans une PME ayant des activités peu diversifiées, d'un côté, et le contrôle d'un établissement de crédit ou d'une entreprise d'assurances ayant des produits financiers complexes comme principal actif, à l'autre extrême).

- Article 40 [*article relatif au rapport de transparence*] – Article 1^{er}, amendement 19 de la proposition de modification de la directive « audit »

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de prévoir, à tout le moins, qu'en cas d'existence d'un rapport de transparence, celui-ci soit accessible (article 15 – registre public) et fasse l'objet de l'assurance qualité (article 29 – systèmes d'assurance qualité).

Plus fondamentalement, il conviendrait d'examiner l'opportunité d'imposer un rapport de transparence à toutes les structures dans la mesure où il s'agit d'un outil marketing très puissant utilisé par les plus grandes structures dans le cadre de la sollicitation d'attribution d'un mandat de contrôle des comptes.

- Après l'article 48bis [*article relatif à l'exercice de délégation*] – Article 1^{er}, amendement 25 de la proposition de modification de la directive « audit »

Il conviendra, lorsque les débats seront plus avancés et au vu des mesures qui seront *in fine* retenues, d'examiner au cas par cas les multiples propositions de délégation des tâches à la Commission européenne (actes délégués) afin de voir celles pour lesquelles un accord peut être donné.

- *Dispositions transitoires et date d'entrée en vigueur* – Article 3 de la proposition de modification de la directive « audit »

A l'aune de l'expérience belge, le Conseil supérieur est convaincu que le principe retenu en Belgique de prévoir une période transitoire pour l'applicabilité de l'article 26 (utilisation des normes ISA) est indispensable sous peine d'accroître la concentration du marché (les plus petites structures ne disposent pas de réseaux internationaux qui leur fournissent un « *template* »

adéquat et surtout il n'existe pas forcément de logiciels d'audit utilisables à court terme pour ces plus petits cabinets).

Le Conseil supérieur propose dès lors l'adjonction d'une mesure transitoire (par exemple sous l'article 51 de la directive « audit ») visant à permettre aux plus petites structures de disposer des moyens adéquats (que ce soit au niveau du support matériel ou en termes de période d'adaptation) pour s'adapter à l'utilisation de ce nouveau référentiel normatif.

2.2. Eléments de nature plus formelle

- Article 2, définition 9) [*définition de « rapport d'audit »*] – Article 1^{er}, amendement 2, a) « bis » (à insérer) de la proposition de modification de la directive « audit »

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de modifier le renvoi à l'article 51*bis* de la 4^{ème} directive et à l'article 37 de la 7^{ème} directive en matière de droit des sociétés par l'article 37 du projet de directive visant à remplacer ces deux directives.

- Le considérant (7) et l'article 26 [*article relatif aux normes internationales d'audit*] – Article 1^{er}, amendement 12 de la proposition de modification de la directive « audit »

Le Conseil supérieur constate qu'il est référence aux §§ 2 et 3 de l'article 26 ainsi qu'au considérant (7) aux « normes internationales d'audit de l'IFAC ».

Il convient de relever que, depuis la réforme de l'IFAC, les normes internationales d'audit (en abrégé, ISA) sont adoptées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (en abrégé, IAASB), approuvées par l'organe international *Public Interest Oversight Board* (en abrégé, PIOB) et publiée par l'*International Federation of Accountants* (en abrégé, IFAC).

Le texte de la proposition de directive devrait dès lors être adapté en la matière.

3. Transferts éventuels de la proposition de règlement vers la proposition de directive

Dans la logique des mesures contenues dans la proposition de règlement ayant une portée à ce point générale que l'on pourrait s'interroger sur l'opportunité de rendre ces dispositions obligatoires pour tous les contrôles légaux des comptes et partant de transférer un certain nombre de mesures de la proposition de règlement vers la proposition de directive modifiant la directive « audit », les articles suivants pourraient, de l'avis du Conseil supérieur, faire l'objet d'un tel transfert :

- Article 5 relatif à l'indépendance et à l'objectivité
- Article 6 relatif à l'organisation interne des auditeurs et des cabinets d'audit
- Article 7 relatif à l'indépendance vis-à-vis de l'entité contrôlée
- Article 8 relatif au recrutement d'anciens contrôleurs légaux des comptes ou de salariés de contrôleurs légaux des comptes ou de cabinets d'audit
- Article 9, § 1^{er} relatif aux honoraires d'audit et plus particulièrement à l'interdiction d'honoraires subordonnés pour le contrôle légal des comptes
- Article 11, §§ 1^{er} à 3 relatif à la préparation au contrôle légal des comptes et à l'évaluation des risques qui pèsent sur l'indépendance

- Article 12 relatif à la confidentialité et au secret professionnel
- Article 14, § 2 limitant le champ d'application du contrôle légal des comptes
- Article 15 relatif au « *professional scepticism* »
- Article 16 relatif à l'organisation des travaux
- Article 22 relatif au rapport d'audit
- Article 26 relatif à la communication d'informations financières
- Article 27 relatif au rapport de transparence
- Article 29 relatif à la communication d'informations aux autorités compétentes
- Article 30 relatif à la conservation des informations
- Article 34 relatif à la révocation et à la démission des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit.