

Avis du 4 mars 2010 concernant un projet d'arrêté royal relatif à l'inscription des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'entreprises et à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers

Projet d'arrêté royal relatif à l'inscription des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'entreprises et à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers

A. Préambule

1. Dans son courrier du 25 novembre 2009, le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions, Monsieur Vincent VAN QUICKENBORNE, a saisi le Conseil supérieur des Professions économiques d'une demande d'avis portant sur un *projet d'arrêté royal relatif à l'inscription des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers au registre public de l'Institut des Réviseurs d'entreprises et à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers*.

Le projet d'arrêté royal soumis par le Ministre s'inscrit dans le cadre de la transposition en droit belge de la *directive européenne 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006, concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil* (ci-après, la directive «audit»). La loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (ci-après, la loi du 22 juillet 1953) prévoit, plus particulièrement en son article 7, § 4, que le Roi fixe les règles relatives à l'inscription au registre public

comme contrôleur ou entité de pays tiers, à la supervision externe, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit de pays tiers. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis précise les modalités d'exécution de cette inscription, au titre de contrôleur/entité d'audit de pays tiers, au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

2. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques¹.

Le Conseil supérieur doit dès lors notamment être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution des lois relatives à la profession de réviseur d'entreprises.

3. Le Conseil se réjouit de constater que le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions ait préparé les mesures d'exécution devant permettre l'inscription (distincte) comme contrôleur/entité d'audit d'un pays tiers² au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

1 Cette compétence découle de l'article 54, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

2 Il ressort des définitions contenues dans la loi du 22 juillet 1953 qu'il y a lieu d'entendre par «pays tiers», tout pays qui ne fait pas partie de l'Union européenne (article 2, 12°).

Le principe de l'inscription comme contrôleur/entité d'audit d'un pays tiers avait déjà été consacré par la loi du 22 juillet 1953, telle que modifiée à l'occasion de la transposition de la directive «audit». Or, en raison de l'absence de mesures d'exécution, toute demande concrète émanant de contrôleurs/entités d'audit de pays tiers ne pouvait que rester lettre morte. Le présent projet d'arrêté royal, soumis pour avis, permettra d'y remédier.

B. Analyse du texte

4. Pour bien appréhender la portée de la réglementation proposée, il importe, de l'avis du Conseil supérieur, d'opérer une distinction claire entre l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises aux contrôleurs ou entités d'audit d'un pays tiers, d'une part, et l'inscription (distincte) au registre public comme contrôleur ou entité d'audit d'un pays tiers, d'autre part.

Sous réserve de réciprocité et moyennant le respect de certaines conditions – équivalentes à celles imposées aux contrôleurs légaux –, les contrôleurs ou entités d'audit d'un pays tiers peuvent se faire inscrire au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises comme réviseur d'entreprises³. S'ils sont inscrits comme réviseurs d'entreprises, il en découle qu'ils peuvent exercer toute mission réservée aux réviseurs d'entreprises.

Par ailleurs, l'article 7, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit la possibilité d'une mention distincte au registre public en qualité de contrôleurs ou entités d'audit de pays tiers. Ces professionnels ne seront inscrits au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises que dans le seul objectif de leur permettre de présenter «*un rapport d'audit concernant les comptes annuels ou les comptes consolidés d'une société constituée en dehors de la Communauté dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé en Belgique*».

3 Voir en ce sens également l'article 7, § 3 de la loi du 22 juillet 1953 ainsi que les modalités prévues par l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public – Chapitre II. De l'agrément des réviseurs d'entreprises – Section 2. Contrôleurs ou entités d'audit de pays tiers.

Pour ce qui concerne la société visée, la loi du 22 juillet 1953 précise, en son article 7, § 4, qu'il s'agit de la présentation d'un rapport d'audit «*concernant les comptes annuels ou les comptes consolidés d'une société constituée en dehors de la Communauté dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé en Belgique, au sens de l'article 4, paragraphe 1^{er}, point 14), de la Directive 2004/39/CE, sauf lorsque la société est une entité qui émet uniquement des titres de créance admis dans un Etat membre à la négociation sur un marché réglementé, au sens de l'article 2, paragraphe 1^{er}, point b), de la Directive 2004/109/CE, dont la valeur nominale unitaire est au moins égale à 50.000 euros ou, pour les titres de créance libellés dans une devise autre que l'euro, dont la valeur nominale unitaire est équivalente à au moins 50.000 euros à la date d'émission*».

En d'autres termes, la seule inscription du professionnel en question comme contrôleur/entité d'audit d'un pays tiers ne lui permettra pas d'effectuer une quelconque mission de contrôle légal des comptes –au sens de la loi du 22 juillet 1953– ou toute autre mission révisoriale au sein d'une entreprise. En outre, on relèvera que l'inscription distincte du contrôleur ou de l'entité d'audit d'un pays tiers n'implique en aucune manière la reconnaissance de ses qualifications professionnelles. Au contraire, il devra se limiter à la présentation d'un rapport d'audit concernant les comptes (consolidés) d'une société bien déterminée constituée en dehors de la Communauté européenne, dont les titres sont cotés sur un marché belge réglementé, et pour laquelle il a préalablement sollicité son inscription au registre public.

Aussi et afin d'éviter toute confusion quant à la portée de leur intervention au titre de contrôleurs/entités d'audit de pays tiers, c'est en cette qualité qu'ils font l'objet d'une mention distincte au registre public⁴.

4 Article 10, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953.

5. La directive «audit» impose aux contrôleurs légaux des comptes de pays tiers leur inscription (distincte) au registre, notamment en raison du fait que les relations étroites entre les marchés des capitaux exigent que la qualité des travaux réalisés par ces derniers soit en liaison avec le marché des capitaux communautaire⁵. A l'instar de la directive «audit», l'article 4 du projet d'arrêté royal prévoit que les rapports d'audit concernant des comptes annuels ou des comptes consolidés des sociétés visées, émis par des contrôleurs ou entités d'audit de pays tiers qui n'ont pas été enregistrés au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, n'ont aucune valeur juridique en Belgique.

Du fait de leur inscription au registre, les contrôleurs/entités d'audit d'un pays tiers peuvent être assujettis au contrôle de qualité ainsi qu'au dispositif d'enquêtes (surveillance) et de sanctions.

L'article 2 du projet d'arrêté royal prévoit, en son § 1^{er}, que les dispositions relatives à la supervision publique, au contrôle de qualité, à la surveillance et à la discipline professionnelle de la loi du 22 juillet 1953 sont d'application par analogie à l'égard des contrôleurs et entités d'audit de pays tiers.

A l'instar de la directive «audit», l'article 2 prévoit cependant, en son § 2, que le contrôle de qualité peut être omis dans le chef d'un contrôleur ou d'une entité d'audit d'un pays tiers lorsque ce contrôleur ou cette entité d'audit de pays tiers a été soumis, au cours des trois années précédentes, à un système d'assurance qualité par une autorité compétente d'un autre Etat membre de l'UE ou à un système d'assurance qualité d'un Etat tiers jugé «équivalent».

Pour ce qui concerne les critères à appliquer pour l'appréciation de cette équivalence, le projet d'arrêté royal fait référence à des conditions équivalentes à celles imposées par la loi du 22 juillet 1953.

Par ailleurs, le projet d'arrêté royal transpose, en son article 2, § 3, l'article 46 de la

directive «audit», qui prévoit –sur une base de réciprocité– une option d'exemption de l'obligation d'inscription de contrôleurs/entités d'audit de pays tiers au registre public: cette dispense éventuelle d'inscription au registre public est envisageable pour autant que la Commission européenne ait, pour des pays déterminés, évalué l'équivalence des systèmes de supervision publique, d'assurance de qualité et des dispositifs d'enquêtes et de sanctions du pays tiers ou, en l'absence d'une décision de la Commission européenne, si cette équivalence a fait l'objet d'une décision prise en Belgique.

En l'absence de décision de la Commission européenne, c'est au procureur général qu'il appartient de reconnaître l'équivalence des exigences. Cette reconnaissance peut être établie soit sur proposition de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, soit en se basant sur des évaluations précédemment réalisées par d'autres Etats membres. Le procureur général pourra solliciter l'avis en la matière des différentes composantes du système belge de supervision publique énumérées à l'article 43 de la loi précitée.

Il peut dès lors en être déduit que le procureur général se voit attribuer un rôle spécifique dans l'appréciation de l'équivalence des systèmes de supervision publique, de contrôle de qualité et des dispositifs d'enquêtes (de surveillance) et de sanctions du pays tiers. De l'avis du Conseil supérieur, ce rôle spécifique découle de la mission confiée au procureur général dans le cadre du système belge de supervision publique, plus particulièrement au niveau de la responsabilité finale dans la supervision publique de l'agrément et de l'enregistrement. De toute évidence, il aura toujours le droit de solliciter l'avis des autres composantes du système belge de supervision publique, notamment de la Chambre de renvoi et de mise en état.

6. De l'avis du Conseil supérieur, une attention particulière doit être portée au rôle respectif du procureur général, d'une part, et de l'Ins-

5 Considérant 27 de la directive «audit».

titut des Réviseurs d'Entreprises, d'autre part. Le procureur général assume la responsabilité finale dans la supervision publique de l'enregistrement, alors que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est l'autorité compétente pour l'inscription effective au registre public. Le rôle de chacune de ces autorités doit être clairement délimité, notamment dans le cadre du traitement pratique des dossiers et des contacts avec les demandeurs.

7. Compte tenu de l'éventualité que les contrôleurs/entités d'audit de pays tiers soient soumis à un contrôle de qualité, la Chambre de renvoi et de mise en état aura, elle aussi, intérêt à suivre attentivement l'enregistrement de contrôleurs/entités d'audit de pays tiers afin d'être en mesure de pouvoir apprécier le caractère complet de la liste des contrôles de qualité à effectuer chaque année, établie par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, dans sa mission d'approbation de ladite liste (article 46, § 2 de la loi du 22 juillet 1953).

8. En ce qui concerne la demande concrète d'inscription au registre public comme contrôleur/entité d'audit de pays tiers, le projet d'arrêté royal énonce, en son article 3, les informations à inclure dans le dossier. Le demandeur devra notamment fournir une description du système de contrôle interne. A ce titre, le projet se réfère explicitement à «un système en concordance avec le *International Standard on Quality Control 1* (*"ISQC 1"*) ou avec une disposition similaire» (article 3, § 1^{er}, 12^o).

La question se pose de savoir pour quelle raison il est d'abord fait référence à la norme internationale *ISQC 1*, alors que cette dernière n'est pas (encore) intégrée dans le référentiel belge.

Aussi, et par analogie avec l'article 2, § 3, 2^o du projet d'arrêté royal, il convient, de l'avis du Conseil supérieur, de se référer en premier lieu à des exigences équivalentes à celles imposées par la loi du 22 juillet 1953, et seulement, dans un deuxième temps, à la norme internationale ou une disposition similaire.

9. Le présent projet d'arrêté royal poursuit la finalisation de la transposition en droit belge de la directive «audit», opération nécessaire dans la mesure où en réalité le registre public aurait dû être totalement opérationnel au plus tard le 29 juin 2009 (article 15, § 4 de la directive «audit»). Le Conseil supérieur constate cependant que la mise en œuvre de certaines dispositions est toujours incomplète: tel est le cas en ce qui concerne la coopération avec les autorités compétentes des pays tiers (échange de documents d'audit – article 47 de la directive «audit») à propos de laquelle les mesures d'exécution nécessaires font toujours défaut en Belgique. Le Conseil supérieur insiste, dès lors, pour que les initiatives nécessaires soient prises en la matière afin de pouvoir optimiser le déroulement de la coopération avec les autres autorités compétentes.

10. La directive «audit» prévoit qu'un Etat membre ne peut enregistrer une entité d'audit de pays tiers que pour autant que l'audit des comptes (consolidés) d'une société constituée en dehors de la Communauté soit effectué conformément aux normes internationales d'audit, ainsi qu'aux exigences énoncées par la directive «audit» en matière d'indépendance, d'objectivité et d'honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes (article 45, § 5, d).

Cette disposition est introduite par l'article 1^{er}, § 1^{er}, 4^o du projet d'arrêté royal, qui prévoit que les contrôles des comptes (consolidés) sont effectués «conformément aux normes internationales d'audit ou aux normes et recommandations visées à l'article 30, § 1^{er} de la [loi du 22 juillet 1953]».

De l'avis du Conseil supérieur, la seule référence «aux normes et recommandations visées à l'article 30, § 1^{er} de la loi» du 22 juillet 1953 est trop limitative. En effet, les exigences imposées aux réviseurs d'entreprises en matière d'indépendance et d'objectivité dans le cadre du contrôle légal des comptes ne se retrouvent pas uniquement dans des normes et recommandations, mais également dans des dispositions légales et réglementaires. Il convient en consé-

quence d'ajouter une référence complémentaire aux dispositions légales et réglementaires en matière d'indépendance pour se conformer à la directive « audit ».

11. Le Conseil supérieur constate que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, s'alignant sur une pratique suivie dans les Etats membres voisins, comptabilise les frais exposés pour le traitement des demandes d'enregistrement comme contrôleur/entité d'audit d'un pays tiers. Ces frais peuvent être qualifiés de frais dits administratifs.

L'article 5 du projet d'arrêté royal précise à ce sujet qu'en outre un tarif est dû « par enquête de fiabilité effectuée pour chaque personne qui détermine ou intervient dans la gestion journalière et pour les administrateurs du demandeur ».

De l'avis du Conseil supérieur, il n'est pas clair ce qu'il faut exactement entendre par « enquête de fiabilité » et si cette enquête est effectuée uniquement dans le cadre des demandes émanant de contrôleurs/entités d'audit de pays tiers. Le « tarif » lui-même n'est d'ailleurs pas précisé.

12. Pour être complet, le Conseil supérieur tient encore à proposer deux modifications de forme au niveau des renvois :

- à l'article 1^{er}, § 1^{er}, référence doit être faite à l'article 10, § 1^{er}, alinéa 2, non à l'article 10, § 1^{er}, alinéa 1;
- à l'article 1^{er}, § 1^{er}, 1^o, 2^o en 3^o, référence doit également être faite à l'article 6, § 1^{er} de la loi, et non uniquement à l'article 6, § 2 de la loi.