TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

N° 53

11e ANNEE
DECEMBRE 2016
4X/AN

Edition spéciale consacrée à l'implémentation en Belgique de la réforme européenne de l'audit

- ☐ **Nouvelles obligations pour les comités d'audit, accès à la profession, déontologie et rapport d'audit**
- ☐ **Exigences d'indépendance accrues du commissaire : rotation externe et services non-audit**
- ☐ **Nouvelle supervision publique : gouvernance, contrôle de qualité, surveillance et mesures de sanctions**

die Keure
PROFESSIONAL PUBLISHING

icci
INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT
CENTRE D'INFORMATION DU REVISORAT D'ENTREPRISES

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

SOMMAIRE

01 Le mot du Rédacteur en chef
En guise d'introduction à la réforme européenne et belge de l'audit

04 La réforme belge de l'audit : précisions supplémentaires concernant les nouvelles obligations pour les comités d'audit, l'accès à la profession, la déontologie et le rapport d'audit des réviseurs d'entreprises (I. De Poorter)

4 Introduction
5 Comités d'audit
5 A. Généralités
5 B. Composition des comités d'audit
7 C. Procédure de nomination de commissaire
10 Accès à la profession
11 Déontologie
11 A. Généralités
12 B. Droits et obligations
12 Indépendance
13 Scepticisme professionnel
13 Intérêts financiers
14 Organisation des activités
15 Organisation interne
15 Honoraires
15 Lettre de mission
15 Représentant permanent
16 Rapport de transparence
16 Responsabilité
17 Paiement des cotisations annuelles et formation permanente
17 C. Incompatibilités
18 Rapport d'audit
21 Conclusion

22 Les exigences d'indépendance accrues du commissaire : la rotation externe et les services non-audit (M. Bihain)

22 LA ROTATION EXTERNE
22 Introduction
22 Analyse des conséquences de la rotation externe obligatoire
22 A. Cadre législatif européen
24 B. Cadre législatif belge
24 Maintien de la durée des mandats à trois ans
24 Maintien de la procédure de nomination du commissaire et renforcement du rôle du comité d'audit
26 Durée maximum des mandats successifs par un même cabinet d'audit
28 En résumé en ce qui concerne les EIP
28 Rappel des différentes étapes pour la nomination d'un commissaire au sein d'une EIP

TAX AUDIT & ACCOUNTANCY

Revue trimestrielle du Centre d'Information du Révisorat d'entreprises (ICCI)
Abréviation recommandée : TAA

COMITE DE REDACTION

P.P. Berger
D. Breesch
Th. Carlier
M. De Wolf (Rédacteur en chef)
Th. Dupont
P. Minne
L. Pinte
D. Schockaert
D. Smets
C. Van der Elst

SECRETARIAT DE REDACTION

ICCI
E. Vanderstappen et S. De Blauwe
Bd. E. Jacqmainlaan 135
1000 Brussel - Bruxelles

EDITEUR RESPONSABLE

P.P. Berger
Bd. E. Jacqmainlaan 135
1000 Bruxelles - Brussel

MISE EN PAGE

die Keure/la Charte
Brugge

SOMMAIRE

29 Rotation interne
29 Extraterritorialité
31 Mesures transitoires
32 Questions particulières
33 LES SERVICES NON-AUDIT
33 Introduction
33 Cadre belge existant avant la réforme de l'audit
34 Cadre législatif belge suite à la réforme de l'audit
35 Limite quantitative aux services non-audit autorisés
37 Schéma décisionnel relatif aux services non-audit
37 CONCLUSION

38 La nouvelle supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises : missions déléguées, gouvernance, contrôle de qualité, surveillance et mesures de sanctions en ce compris les voies de recours (S. Folie)

38 Introduction générale
38 Compétences déléguées
39 Contrôle de qualité et surveillance : mesures, sanctions et voies de recours
39 A. Généralités
39 B. Gouvernance
40 C. Procédure
42 D. Mesures pouvant être adoptees
42 Par le Collège
44 Par la Commission des sanctions de la FSMA
46 E. Voies de recours
47 F. Secret professionnel
48 Conclusion

50 Editorial du Président de l'IRE – Et maintenant ! Comment caractériser cette réforme européenne de l'audit et sa transposition en Belgique ?

Le mot du Rédacteur en chef
EN GUISE D'INTRODUCTION À LA RÉFORME EUROPÉENNE ET BELGE DE L'AUDIT

Le présent numéro spécial de *Tax, Audit & Accountancy* est entièrement consacré à la réforme de l'audit résultant du règlement européen 537/2014 et de la directive européenne 2014/56, telle qu'appliquée en Belgique par les lois des 29 juin et 7 décembre 2016, lesquelles sont, sauf sur quelques points, entrées en vigueur en 2016 même.

Vous y lirez trois contributions consacrées aux différents volets de cette réforme, et une première évaluation de la part du président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Elément le plus visible pour les destinataires des services des réviseurs d'entreprises, le *rapport du commissaire* est enrichi de divers éléments, dont l'indication du nombre d'années consécutives d'exercice de la fonction, et une déclaration sur d'éventuelles sources de discontinuité d'activité. Pour les entités d'intérêt public (sociétés cotées, établissements de crédit, entreprises d'assurances ...), le rapport du commissaire doit désormais décrire les risques les plus significatifs d'anomalie des comptes, y compris ceux liés à la fraude, et la manière dont le réviseur d'entreprises a pris ces risques en considération. Le rapport de carence, en cas d'absence de disponibilité des comptes annuels, est consacré par la loi.

Transposition accommodante ou excès de zèle ?

Dans beaucoup de domaines, et contrairement à ce que le ministre de l'Economie avait annoncé, le législateur belge a adopté une posture plus sévère que ce que ne requérait véritablement la réforme européenne. C'est ainsi que l'interdiction, dans le chef du commissaire, de prester certains *services « non-audit »*, édictée par l'Union européenne pour les seules entités d'intérêt public, est étendue à tous les mandats de commissaire (avec cependant une liste complémentaire d'interdictions pour lesdites entités d'intérêt public). La règle qui, sauf dérogation, plafonne les honoraires des services non-audit aux honoraires des services d'audit (règle dite « *one-to-one* »), est par ailleurs maintenue dans le chef des commissaires de sociétés faisant partie d'un groupe qui est tenu de publier des comptes consolidés, même s'il ne s'agit pas d'entités d'intérêt public.

Selon l'exposé des motifs du nouvel article 135, § 1er, du Code des sociétés (mais pas selon le texte de la disposition elle-même), la volonté d'un groupe de sociétés de confier les mandats de commissaire dans les différentes filiales à un même réseau, peut désormais constituer un juste motif de *révocation du commissaire* en place.

L'*Institut des Réviseurs d'Entreprises* voit son rôle réduit à la tenue du registre public répertoriant les réviseurs d'entreprises, à l'organisation de l'accès à la profession (stage et examens) et à la formation permanente – missions qu'il n'exerce du reste plus que par délégation du « Collège de supervision des réviseurs d'entreprises ». Par contre, la loi belge ne délègue plus du tout à l'ordre professionnel le contrôle de qualité et les sanctions, alors que la majorité des autres Etats membres ont choisi de continuer à le faire en ce qui concerne le contrôle des entreprises qui ne constituent pas des entités d'intérêt public. L'Institut continue cependant à proposer au Conseil supérieur des Professions économiques

et au Ministre de l'économie les normes et recommandations pour l'exercice des missions révisorales. Et il collectera les 2.800.000 EUR destinés à financer la supervision publique.

Un rôle central est donc dorénavant attribué à un « *Collège de supervision des réviseurs d'entreprises* », associant deux membres proposés par la BNB, deux autres issus de la FSMA, un ancien réviseur d'entreprises et un autre expert. Ce Collège est doté d'un secrétaire général, membre du personnel de direction de la FSMA, disposant de pouvoirs d'organisation et d'initiative. C'est le Collège qui soumet désormais les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité périodique, et instruit les plaintes les concernant. Il n'est pas exclu que le Collège recoure à des réviseurs d'entreprises pour certains devoirs, mais ce n'est nullement obligatoire, même pour le contrôle de qualité des missions effectuées auprès de petites entreprises. Le Collège peut du reste interroger le client du réviseur d'entreprises. C'est le Collège qui saisit le cas échéant la Commission des sanctions de la FSMA, qui prononce les sanctions, lesquelles peuvent concerner aussi bien les commissaires que les sociétés auditées. Le Collège peut aussi informer les autorités judiciaires. Il peut prendre certaines mesures provisoires, les assortir d'astreintes, et les publier nominativement. La Commission des sanctions voit quant à elle l'éventail des décisions qu'elle peut prendre élargi, par rapport aux instances disciplinaires qu'elle remplace : la publication de ses décisions (y compris celle déclarant un rapport d'audit inadéquat), ou le prononcé d'amendes administratives, sont désormais de l'ordre du possible. La Commission des sanctions de la FSMA est composée de hauts magistrats, d'avocats et de professeurs d'université.

On observera que le législateur belge a, ici aussi, prévu d'appliquer ce nouveau dispositif, à tendance plus répressive et à constitution plus étatique, aux missions révisorales autres que le contrôle des comptes annuels ou consolidés, et cela qu'il s'agisse d'entités d'intérêt public ou non. Ce faisant, la Belgique est allé bien au-delà de ce que requérait le droit européen.

En matière de *déontologie*, la nouvelle législation se contente par contre de reprendre différents principes qui étaient déjà imposés par la loi, les normes ou les usages, tout en les explicitant le cas échéant : ainsi du scepticisme professionnel attendu du réviseur d'entreprises.

Dans d'autres domaines, la nouvelle loi belge procède à des adaptations relativement mineures, voire timides par rapport aux textes européens et aux options qu'ils ouvraient. Il en va ainsi en matière de composition du *comité d'audit*. Le contrôle conjoint des entités d'intérêt public par un *collège de commissaires* n'a pas été rendu obligatoire en Belgique.

La loi confirme l'application proportionnée des normes à l'ampleur et à la complexité des activités des entités pour lesquelles une mission révisorale est exécutée. Le *principe de proportionnalité*, cette fois par rapport à l'ampleur et à la complexité de l'activité du réviseur, est également explicite en ce qui concerne le contrôle de qualité.

En matière de *rotation externe des cabinets* auditant les entités d'intérêt public, le régime belge remodelé entend autoriser largement le renouvellement du mandat du commissaire en place ; il est possible en Belgique d'atteindre le plafond de 24 (voire 26) années prévu par le règlement européen. Certaines particularités s'appliquent toutefois, en raison du maintien de la durée des mandats de commissaire à trois ans. La rotation, interne au cabinet, de son représentant personne physique est renforcée par la nouvelle loi, et étendue aux membres les plus importants de l'équipe d'audit.

Bonne lecture. Mais gageons qu'on reparlera de la pertinence, du coût et de l'efficacité de tout cela.

PROF. DR. MICHEL DE WOLF
Doyen de la *Louvain School of Management*
Président honoraire de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Votre avis nous intéresse : n'hésitez pas à nous faire part de vos suggestions à l'adresse info@icci.be.

LA RÉFORME BELGE DE L'AUDIT : PRÉCISIONS SUPPLÉMENTAIRES CONCERNANT LES NOUVELLES OBLIGATIONS POUR LES COMITÉS D'AUDIT, L'ACCÈS À LA PROFESSION, LA DÉONTOLOGIE ET LE RAPPORT D'AUDIT DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

PROF. DR. INGRID DE POORTER

UGent, Avocate-Associée De Groote-De Man

Introduction

La réforme actuelle de l'audit en Belgique[1] s'inscrit dans le processus de transposition de la réglementation européenne, à savoir la transposition de la directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés[2] et l'intégration des obligations prévues dans le Règlement (UE 537/214) du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission[3].

Les objectifs du législateur européen dans le cadre de la réforme de l'audit sont pour le moins ambitieux, à savoir :

- *« l'introduction d'exigences plus fortes en matière d'indépendance et de scepticisme professionnel, notamment en améliorant les conditions d'organisation des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit ;*
- *rendre le rapport d'audit plus informatif pour les investisseurs, en leur fournissant des informations pertinentes sur l'entreprise auditée qui vont au-delà de simples conclusions standard sur les comptes annuels ;*
- *la mise en place d'un régime de sanctions plus efficace par le biais d'une harmonisation des types de sanctions ainsi que des critères à prendre en compte par les autorités compétentes lors de l'application des sanctions ;*
- *l'attribution à la Commission européenne de la compétence d'adopter les normes*

1 La loi du 7 décembre portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (ci-après : la loi audit), *M.B., 13* décembre 2016.

2 Directive 2014/56/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, *JO* L. n° 52 du 25 mai 2014, 196 (ci-après : la directive audit).

3 Règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission, *JO* L. n° 158 du 27 mai 2014, 77 (ci-après : le règlement audit).

internationales d'audit (« International Standards on Auditing » – ISA) au niveau de l'Union européenne ;
– *la création d'une instance européenne de supervision, le CEAOB (« Committee of European Auditing Oversight Bodies ») qui a, notamment, pour rôle de coordonner les autorités nationales de supervision et de favoriser une application harmonisée de la réforme ;*
– *le renforcement des compétences et des pouvoirs des autorités compétentes chargées de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit*[4]*».*

A la suite de la réforme belge de l'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 est abrogée et remplacée par la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises. Des modifications sont apportées au Code des sociétés, au Code judiciaire, à la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, à la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et à la loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance[5].

Les modifications des dispositions légales en matière de comité d'audit, d'accès à la profession, de déontologie des réviseurs et de rapport d'audit sont expliquées ci-dessous. Il convient à ce titre de prêter attention aux modifications les plus significatives par rapport à la législation actuelle. Pour une analyse plus détaillée et critique du cadre législatif tant belge qu'européen, il peut être renvoyé à d'autres publications[6].

4 Exposé des motifs du projet de loi n° 54/2083 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, *Doc.parl.*, Ch.Repr., 2016-17, n° 2083/001, p. 4-5.
5 Seulement les dispositions modifiant le Code des sociétés sont discutées dans ce cadre.
6 ICCI 2016-3, *Europese auditthervorming en implementatie ervan in België – Réforme européenne de l'audit et son implémentation en Belgique*, à paraître en janvier-février 2017.

Comités d'audit

A. Généralités

Les réformes en matière de comité d'audit résultent principalement de la transposition de l'article 39 de la directive audit, soulignant l'autonomie du comité d'audit. Les modifications dans la procédure de nomination d'un commissaire trouvent leur fondement principal dans l'article 13 du règlement audit.

La loi audit modifie l'article 526*bis* du Code des sociétés, entre autres en ce qui concerne la composition du comité d'audit, les missions légales, l'interaction avec d'autres organes de la société et la procédure de nomination du commissaire de la société.

B. Composition des comités d'audit

En ce qui concerne la composition du comité d'audit, l'article 526*bis*, § 2 du Code des sociétés stipulait qu'un comité d'audit doit être composé de membres non exécutifs du conseil d'administration. Au moins un membre du comité d'audit est un administrateur indépendant au sens de l'article 526*ter* du Code des sociétés et est compétent en matière de comptabilité et d'audit.

Seuls les administrateurs non exécutifs peuvent faire partie du comité d'audit.

Les administrateurs exécutifs sont les administrateurs qui :

1. sont membres du comité de direction au sens de l'article 524*bis* du Code des sociétés ;
2. sont délégués à la gestion journalière, au sens de l'article 525 du Code des sociétés ; ou

3. sont d'autres personnes exerçant une fonction exécutive.

La composition, telle que prévue à l'article 526*bis*, § 2 du Code des sociétés, est modifiée sur différents points, à savoir :

– le nombre d'administrateurs indépendants au sein du comité d'audit ;
– la compétence requise au sein du comité d'audit ; et
– la nomination du président du comité d'audit.

Une des composantes essentielles de la réforme européenne prévoit que chaque comité d'audit se compose d'une majorité d'administrateurs indépendants[7]. Il existe une exception au cas où le comité d'audit se compose exclusivement de membres de l'organe de gestion.

Il convient toutefois de noter que l'article 526*bis*, § 2 du Code des sociétés n'est pas modifié sur ce point. Il semblerait donc que le fait qu'au moins un membre du comité d'audit soit un administrateur indépendant au sens de l'article 526*ter* du Code des sociétés soit toujours suffisant.

Le législateur le justifie comme suit : *« En effet, la mesure relative à la composition des comités d'audit des sociétés cotées sur un marché réglementé est maintenue en l'état alors que les autres catégories d'entités d'intérêt public devront à l'avenir disposer d'un comité d'audit composé d'une majorité d'administrateurs indépendants. Ce changement est complété par des mesures transitoires permettant aux sociétés concernées de respecter le prescrit légal sans interrompre le mandat de membre du comité d'audit des administrateurs non indépendants. De facto, cela conduit à une situation assez similaire pour les différentes catégories de sociétés considérées comme des entités d'intérêt public.*[8] »

Le législateur se base, en d'autres termes, sur l'ancrage légal du Code de gouvernance d'entreprise 2009[9]. Concernant la composition du comité d'audit, le Code de gouvernance d'entreprise 2009 prévoit *« qu'au moins la majorité des membres du comité d'audit doit être indépendante*[10] *»*. Les sociétés belges cotées sont tenues d'appliquer les dispositions du Code belge de gouvernance d'entreprise 2009 sur la base du principe « se conformer ou expliquer » (« *comply or explain* »).

Si les sociétés cotées en bourse ne respectent pas les prescriptions reprises dans le Code belge de gouvernance d'entreprise 2009, elles devront en donner la raison et en faire mention dans le rapport annuel – sur la base de la loi du 6 avril 2010[11] visant à renforcer le gouvernement d'entreprise dans les sociétés cotées.

Une deuxième modification porte sur la condition que l'administrateur indépendant concerné, conformément à l'article 526*bis* du Code des sociétés, soit compétent en matière de comptabilité et d'audit.

Les travaux préparatoires en vue d'introduire ces conditions ont révélé que l'on entendait par cette compétence *« un diplôme d'études supérieures dans les matières de l'économie ou de la finance ou encore une expérience professionnelle significative dans ces matières ».*

Le point de critique[12] concernait le fait que le législateur avait imposé à l'administrateur indépendant une obligation de compétence

7 Art. 39, 1°, al. 4 de la directive audit.
8 Exposé des motifs du projet de loi n° 54/2083 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, *Doc. parl.*, Ch. Repr., 2016-17, n° 2083/001, p. 11-12.
9 Arrêté royal du 6 juin 2010 portant désignation du Code de gouvernement d'entreprise à respecter par les sociétés cotées, *M.B.*, 28 juin 2010.
10 Annexe C - 5.2./4, Code de gouvernance d'entreprise.
11 Loi du 6 avril 2010 visant à renforcer le gouvernement d'entreprise dans les sociétés cotées et les entreprises publiques autonomes et visant à modifier le régime des interdictions professionnelles dans le secteur bancaire et financier, *M.B.*, 23 avril 2010.
12 Voir entre autres à ce sujet : S. De Geyter, I. De Poorter et E. Leroux, *Delegatie en taakverdeling in de raad van bestuur in een naamloze vennootschap*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 126, n° 280.

en matière de comptabilité et d'audit, ce qui n'impliquait pas d'obligation collective pour le comité d'audit dans son ensemble. Ce choix pouvait également impliquer une responsabilité accrue pour cet administrateur indépendant possédant les compétences requises par rapport aux autres membres du comité d'audit.

Le législateur supprime à présent cette partie de phrase, mais ajoute en revanche que : « *Les membres du comité d'audit disposent d'une compétence collective dans le domaine d'activités de la société contrôlée. Au moins un membre du comité d'audit est compétent en matière de comptabilité et d'audit.* ».

Ce n'est plus l'administrateur indépendant qui doit être compétent en matière de comptabilité et d'audit. Cette condition est modérée. Au moins un membre du comité d'audit doit être compétent. L'obligation telle que reprise dans l'article 39, 1°, alinéa 3 de la directive audit, à savoir que le président du comité d'audit doit être un administrateur indépendant, ne semble pas être reprise comme obligation dans le Code des sociétés.

Le fait qu'au moins un membre du comité d'audit doive être compétent en matière de comptabilité et d'audit est toutefois plus strict que les dispositions de la directive audit[13]. Là où le législateur belge prévoit une condition cumulative de connaissances en matière de comptabilité et d'audit, la directive sur l'audit laisse le choix entre les deux.

La condition que les membres du comité soient, dans leur ensemble, compétents dans le secteur d'activités de l'entité contrôlée constitue toutefois un élément nouveau[14]. Le législateur européen met l'accent sur la connaissance collective du secteur, ce qui est interprété par le législateur belge comme étant la connaissance *« dans le domaine d'activités de la société contrôlée ».*

13 Art. 39, 1°, al. 2 de la directive audit.
14 Art. 39, 1°, al. 3 de la directive audit.

Conformément à la directive audit, et ce en vue de souligner l'autonomie du comité d'audit, le législateur belge stipule pour finir à l'article 526*bis*, § 3, premier alinéa du Code des sociétés que le président du comité d'audit est désormais nommé par les membres du comité. En d'autres termes, cette tâche ne relève plus de la compétence du conseil d'administration. Cette délégation de compétences souligne le statut spécial du comité d'audit de par son autonomie vis-à-vis du conseil d'administration.

L'option prévue dans la directive audit selon laquelle le président du comité d'audit est nommé par l'assemblée générale n'a pas été retenue par le législateur belge.

C. Procédure de nomination du commissaire

L'article 130 du Code des sociétés qui prévoit la procédure de nomination d'un commissaire est entièrement réécrit :

« *Art. 130. § 1er. Les commissaires sont nommés, par l'assemblée générale, parmi les réviseurs d'entreprises, inscrits au registre public des réviseurs d'entreprises ou les cabinets d'audit enregistrés, pour la mission de contrôle légal des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés.*
§ 2. Sans préjudice du rôle dévolu au conseil d'entreprise tel que défini aux articles 156 et 157, l'assemblée générale décide sur la base d'une proposition formulée par l'organe de gestion.
§ 3. Lorsque la société est tenue de constituer un comité d'audit en vertu de la loi, la proposition de l'organe de gestion relative à la nomination du commissaire destinée à être soumise à l'assemblée générale est émise sur recommandation du comité d'audit.
La recommandation du comité d'audit est motivée.
§ 4. Toute décision de nomination ou de renouvellement du mandat d'un commissaire prise sans respecter les paragraphes précédents est nulle. La nullité est prononcée par le

président du tribunal de commerce du siège social de la société siégeant comme en référé.
§ 5. Toute clause contractuelle qui limite le choix de l'assemblée générale à certaines catégories ou listes de réviseurs d'entreprises ou cabinets de révision ou de cabinet d'audit enregistré en ce qui concerne la désignation d'un commissaire en particulier ou d'un réviseur d'entreprises en particulier chargé du contrôle des comptes consolidés de cette société est interdite. Toute clause existante de ce type est nulle et non avenue. »

L'objectif consiste, d'une part, à aligner la terminologie avec la directive audit et le règlement audit. D'autre part, le législateur souhaite intégrer le rôle du conseil d'entreprise dans le processus de nomination.

En ce qui concerne le processus de nomination d'un commissaire, les articles 526*bis* du Code des sociétés (rôle du comité d'audit) et les articles 156 et 157 du Code des sociétés (concernant le conseil d'entreprise) font en outre l'objet d'une réforme.

Il convient à ce titre d'expliquer la procédure de nomination d'un commissaire, dans laquelle les modifications à la suite de la réforme actuelle de l'audit sont soulignées.

Les critères pour nommer un commissaire sont réglés à l'article 141 du Code des sociétés combiné à l'article 15 du Code des sociétés.

L'article 130, § 1er du Code des sociétés décrit les conditions qui doivent être remplies pour être nommé commissaire d'une société.

Seuls les réviseurs d'entreprises ou les cabinets d'audit qui sont inscrits ou enregistrés au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) peuvent être nommés commissaire.

Depuis 2007[15] – en transposition de l'article 15 et du considérant 8 de la directive 2006/43/CE – tous les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision doivent être inscrits dans un registre public. Afin de protéger les tiers, la directive 2006/43/CE exige que ce registre soit accessible au public et contienne les informations essentielles relatives aux réviseurs.

En vertu de la réforme actuelle de l'audit, l'IRE reste compétent pour la tenue de ce registre. Un arrêté royal fixera les modalités relatives au registre public.

Les personnes physiques, comme les personnes morales, peuvent être reprises dans le registre public, dans la mesure où elles satisfont aux critères spécifiés aux articles 5 à 8 de la loi audit[16].

Un élément nouveau est que les personnes morales qui bénéficient d'un statut similaire dans un autre État membre de l'Union européenne peuvent également être nommées pour le contrôle légal des comptes annuels (consolidés).

En transposition de l'article 3*bis*, § 1er de la directive audit, les cabinets d'audit agréés dans un autre État membre peuvent être enregistrés dans le registre public, à condition toutefois que :

– le cabinet d'audit soit enregistré dans le registre public belge des réviseurs d'entreprises ; et
– que la mission soit exercée par un réviseur d'entreprises personne physique inscrit dans le registre public belge des réviseurs d'entreprises[17].

Depuis 2006, il est prévu que le comité d'audit joue un rôle dans la nomination d'un commissaire au sein d'une société.

Cette tâche est précisée à l'article 526*bis* du Code des sociétés, à savoir que le comité d'audit a pour tâche :

15 A.R. du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public, *M.B.*, 30 mai 2007.

16 *Cf.* aussi sous Accès à la profession.
17 Art. 10, § 2 de la loi audit.

« *la recommandation au conseil d'administration de la société pour la nomination du commissaire et, le cas échéant, du réviseur d'entreprises chargé du contrôle légal des comptes consolidés, conformément à l'article 16, § 2 du règlement (UE) n° 537/2014. Si le renouvellement du mandat est visé par l'article 132/1, §§ 3 ou 4, cette recommandation au conseil d'administration sera élaborée à l'issue d'une procédure de sélection visée à l'article 16, § 3, du règlement (UE) n°537/2014. Par contre, en cas de première nomination ou en cas de renouvellement du mandat visé à l'article 132/1, § 2, cette procédure de sélection n'est pas requise légalement.* »

En d'autres termes, le comité d'audit doit formuler et présenter au conseil d'administration une recommandation pour la nomination du commissaire. Le conseil d'administration peut approuver ou rejeter cette proposition. Le comité d'audit ne dispose pas à cet égard d'un droit de veto, comme c'est le cas pour le conseil d'entreprise. En cas de désaccord entre le conseil d'administration et le comité d'audit, le conseil aura le dernier mot.

Le comité d'audit doit formuler une recommandation motivée concernant la désignation d'un réviseur d'entreprises en tant que commissaire. Sur la recommandation du comité d'audit, le conseil d'administration soumettra une proposition pour la nomination en tant que commissaire à l'assemblée générale des actionnaires[18], qui est habilitée à nommer le réviseur d'entreprises. La proposition du comité d'audit pour la nomination du commissaire doit également être mise à l'ordre du jour de l'assemblée générale.

À l'exception d'une première nomination ou d'une nomination qui n'excède pas la durée maximale de neuf ans[19], la procédure de sélection, telle que visée à l'article 16 du règlement audit, doit le cas échéant être complétée par une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 17, § 4, a) du « règlement EIP ». Cette mesure vise elle aussi *« à renforcer l'indépendance de l'auditeur ou du cabinet d'audit, à stimuler l'exercice du scepticisme professionnel et à améliorer la qualité des contrôles. (...) En outre, la participation de petits cabinets d'audit à ces mesures faciliterait le développement de la capacité de ces derniers, élargissant ainsi le choix de contrôleurs légaux des comptes et de cabinets d'audit pour les entités d›intérêt public.*[20] »

Si la procédure de sélection prévue à l'article 16 du règlement audit doit être respectée, la recommandation du comité d'audit à l'organe de gestion justifie ladite recommandation et contient au moins deux choix possibles pour la mission de contrôle légal des comptes annuels. Il incombe également au comité d'audit de motiver sa préférence pour l'une des possibilités.

La société devra démontrer que cette procédure de sélection a été respectée.

Le comité d'audit est responsable du respect de la procédure de sélection[21]. Il est étonnant que le comité d'audit assume cette responsabilité. Il s'agit en effet d'un comité consultatif qui a été constitué au sein du conseil d'administration et sous sa responsabilité[22]. Déplacer cette compétence vers le comité d'audit implique également une responsabilité accrue dans le chef des membres du comité d'audit[23].

Dans une société où un conseil d'entreprise a été constitué, la proposition du conseil d'administration, sur recommandation du comité d'audit, doit être approuvée par le conseil d'entreprise, avant d'être soumise au vote de l'assemblée générale. En ce sens, l'article 156 du Code des sociétés n'est pas

18 Art. 130 C.Soc.
19 Voir la contribution ci-après de M. Bihain concernant la rotation.
20 Considérant 21 du règlement audit.
21 Art. 16 du règlement audit.
22 Art. 522 C.Soc.
23 Pour de plus amples informations, veuillez vous référer à S. De Geyter, I. De Poorter et E. Leroux, *Delegatie en taakverdeling in de raad van bestuur in een naamloze vennootschap*, Bruxelles, Larcier, 2015, 234-239.

modifié mais il précise le rôle du comité d'audit dans ce processus.

Afin que le droit des actionnaires généraux de choisir le réviseur ou le cabinet de révision ne puisse en aucune manière être limité, l'article 130, § 5 du Code des sociétés prévoit une interdiction des dispositions contractuelles qui limitent le choix de l'assemblée générale à certaines catégories ou listes de réviseurs d'entreprises, de cabinets de révision ou de cabinets d'audit enregistrés en ce qui concerne la nomination d›un commissaire en particulier ou d'un réviseur d'entreprises en particulier chargé du contrôle des comptes consolidés de cette société.

Toute clause d'un contrat convenue par la société avec une partie tierce en ce qui concerne la nomination de contrôleurs des comptes ou de cabinets d'audit en particulier, ou qui restreint le choix à cet égard, doit donc être considérée comme nulle et non avenue.

Accès à la profession

Les conditions d'accès à la profession sont reprises dans les articles 5 à 8 de la loi audit.

La compétence relative à l'organisation de l'accès à la profession relève encore de l'IRE, vu que, comme le formule le législateur, l'IRE a déjà exercé cette tâche et dispose par conséquent de l'expérience pertinente dans ce domaine[24].

La directive européenne sur l'audit encourage, à juste titre, l'élargissement de la concurrence entre les cabinets d'audit au niveau européen en vue de favoriser des marchés de l'audit plus ouverts. À cet égard, la directive européenne sur l'audit a développé, comme c'est déjà le cas pour les établissements financiers p. ex., un « passeport européen » afin de permettre aux cabinets d'audit de simplifier la mobilité transfrontalière au sein de l'Union européenne et de renforcer un marché de l'audit unifié.

Un contrôleur légal des comptes qui démontre qu'il a reçu la qualité de contrôleur des comptes dans un autre État membre et réussit une épreuve d'aptitude dont le programme et la procédure sont fixés par le Roi peut aussi se voir accorder la qualité de réviseur d'entreprises.

La qualité de cabinet de révision est attribuée à une entité dont le siège est établi au sein de l'Union européenne, à condition que :

- les personnes physiques qui effectuent le contrôle légal des comptes au nom de cette personne morale ou de cette entité aient la qualité de réviseur d'entreprises ;
- la majorité des droits de vote de cette personne morale ou de cette entité soit détenue par des cabinets d'audit, des contrôleurs légaux des comptes et/ou des réviseurs d'entreprises ; et
- que la majorité des membres de l'organe de gestion de cette personne morale ou de cette entité soit composée par des cabinets d'audit, des contrôleurs légaux des comptes et/ou des réviseurs d'entreprises. Lorsque cet organe ne compte pas plus de deux membres, au moins l'un d'entre eux doit être un cabinet d'audit ou un contrôleur légal des comptes. Lorsqu'un cabinet d'audit est membre de l'organe de gestion, ce cabinet est représenté, conformément à l'article 132 du Code des sociétés, par une personne physique agréée en tant que contrôleur légal des comptes.

Les articles 7 et 8 de la loi audit reprennent finalement les modalités en vigueur pour un réviseur d'entreprises ou un cabinet de révision d'un pays tiers qui souhaite exercer des missions révisorales en Belgique.

L'IRE est toujours chargé de la tenue et de l'actualisation du registre public dans lequel

24 Exposé des motifs du projet de loi n° 54/2083 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, *Doc.parl.*, Ch.Repr., 2016-17, n° 2083/001, p. 30-31.

sont inscrites les personnes ayant reçu la qualité de réviseur d'entreprises. Les cabinets d'audit agréés dans un autre État membre de l'UE peuvent s'inscrire dans le registre public à condition que :

– le représentant permanent qui effectue le contrôle légal des comptes au nom du cabinet d'audit ait la qualité de réviseur d'entreprises ; et
– que l'autorité compétente de l'État membre d'origine fournisse une attestation de l'enregistrement datant de moins de trois mois.

Les modalités de l'enregistrement en tant que contrôleur des comptes ou cabinet d'audit d'un pays tiers doivent être fixées par le Roi.

Dans les deux cas, leur qualité sera mentionnée séparément dans le registre public.

Déontologie

A. Généralités

Etant donné que la déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises est reprise dans diverses lois et réglementations, ce qui en « complique » le concept selon le CSPE[25], la structure des dispositions relatives aux réviseurs d'entreprises a été modifiée ; tant en ce qui concerne le Code des sociétés, d'une part, que sur le plan de la loi spéciale sur l'organisation de la supervision publique.

Le Code des sociétés aborde toutes les dispositions légales relatives aux interactions entre le réviseur d'entreprises, le conseil d'administration, l'assemblée générale, le comité d'audit et, le cas échéant, le conseil d'entreprise. La loi spéciale sur l'organisation de la supervision publique contient toutes les interactions entre le réviseur d'entreprises, d'une part, et son organisation professionnelle ou l'organe de supervision publique, ainsi que la déontologie générale applicable au réviseur d'entreprises (qu'il s'agisse d'un contrôle légal des comptes ou d'une autre mission), d'autre part. Ainsi, la loi audit reprend, entre autres, la limitation légale de la responsabilité d'un commissaire pour sa mission révisorale, la période de viduité (*cooling off*) ou la rotation du commissaire.

Les dispositions relatives à la déontologie sont issues de la directive européenne sur l'audit 2006/43 et, conformément à l'article 154 de la loi audit, ne prennent effet qu'à la publication de la loi au Moniteur belge.

L'A.R. du 10 janvier 1994 sera ensuite abrogé à une date fixée par le Roi. Il incombe également au Roi, sur proposition ou après avis de l'IRE, de définir des mesures supplémentaires en matière de déontologie, de même que des mesures visant à garantir l'indépendance du réviseur d'entreprises.

La structure de la nouvelle réglementation est la suivante :

1. Droits et obligations
   - A. Indépendance (art. 12-14 de la loi audit)
   - B. Scepticisme professionnel (art. 15 de la loi audit)
   - C. Intérêts financiers (art. 16 de la loi audit)
   - D. Organisation des activités (art. 17-18 de la loi audit)
   - E. Organisation interne (art. 19 de la loi audit)
   - F. Honoraires (art. 20 de la loi audit)
   - G. Lettre de mission (art. 21 de la loi audit)
   - H. Rapport de transparence (art. 23 de la loi audit)
   - I. Responsabilisé (art. 24 de la loi audit)

25 Exposé des motifs du projet de loi n° 54/2083 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, *Doc.parl.*, Ch.Repr., 2016-17, n° 2083/001, p. 14-15.

J. Paiement des cotisations annuelles (art. 26 de la loi audit)
K. Formation permanente (art. 27 de la loi audit)

2. Incompatibilités (art. 29-30 de la loi audit)
3. Approbation des normes et recommandations (art. 31 de la loi audit)

Ces obligations seront abordées brièvement ci-après, en mettant principalement l'accent sur les modifications par rapport à la réglementation existante.

B. Droits et obligations

Indépendance

Les dispositions générales en matière d'indépendance sont reprises dans les articles 12 à 14 de la loi audit. Ces dispositions sont en grande partie réécrites conformément aux articles 22 et suivants de la directive 2006/43/CE.

Comme c'était le cas auparavant, un réviseur d'entreprises doit s'acquitter avec la diligence requise et en toute indépendance des missions révisorales qui lui sont confiées. Ceci vaut également pour toute personne en mesure d'exercer une influence directe ou indirecte sur le résultat de la mission révisorale.

Tant l'indépendance d'esprit que l'indépendance d'apparence sont mises en avant. L'indépendance d'esprit fait référence à une attitude morale du réviseur d'entreprises, qui vise à ce que *seules* les considérations en rapport avec la tâche confiée soient prises en compte dans les décisions à prendre dans le cadre de l'exercice d'une mission révisorale. Le réviseur d'entreprises doit également éviter les situations et les faits matériels qui, de par leur importance, amèneraient un tiers raisonnable et informé à remettre en question la capacité du réviseur d'entreprises à agir de manière objective (indépendance d'apparence). En ce sens, le réviseur d'entreprises ne peut pas accepter ou poursuivre une mission s'il existe, de manière directe ou indirecte, une relation financière, personnelle, d'affaires, de travail ou autre, entre lui-même, son réseau ou toute personne susceptible d'exercer une influence sur les activités du réviseur d'entreprises et l'entité pour laquelle la mission révisorale est exercée, d'une nature telle que cela amènerait un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure, en tenant compte des mesures de sauvegarde adoptées, que l'indépendance du réviseur d'entreprises est affectée.

Le réviseur d'entreprises doit en outre prendre toutes les mesures raisonnables pour garantir que, lors de l'exécution de ses missions révisorales, l'indépendance n'est pas affectée par un conflit d'intérêts potentiel, une relation d'affaires ou autre, l'impliquant ou impliquant son réseau, ou les personnes auxquelles le réviseur d'entreprises fait appel dans le cadre de ses missions révisorales.

Il est essentiel que le réviseur d'entreprises documente et étaie dans ses documents de travail tous les risques d'atteinte à son indépendance ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques.

En cas de reprise ou de fusion de la société à contrôler par le commissaire, ce dernier dispose de maximum trois mois pour prendre les mesures nécessaires en vue de mettre un terme aux éventuels intérêts ou relations existants qui seraient de nature à compromettre son indépendance ou en vue de protéger son indépendance.

Avant d'accepter une mission, un réviseur d'entreprises doit s'assurer qu'il dispose des compétences nécessaires, des collaborations, des ressources et du temps requis pour le bon accomplissement de cette mission. Il ne peut pas accepter une mission s'il n'est pas en mesure de s'en acquitter. Pendant sa mission également, le réviseur d'entreprises doit consacrer suffisamment de temps à sa mission et disposer d'un personnel suffisant. S'il fait

appel à un expert externe, il consignera par écrit la demande et l'avis qu'il a reçu.

L'article 14 prévoit pour finir que l'indépendance du réviseur d'entreprise doit également être respectée par les actionnaires du cabinet de révision et les membres de l'organe de gestion de ce cabinet ou d'une personne liée.

Scepticisme professionnel

Dans l'exercice de sa mission, on attend du réviseur d'entreprises qu'il fasse constamment preuve de « scepticisme professionnel ».

Cette attitude est caractérisée par un esprit critique, attentif aux éléments qui pourraient indiquer une éventuelle anomalie due à une erreur ou une fraude, et par une évaluation critique des éléments contrôlés. Quelle qu'ait pu être l'expérience antérieure du réviseur d'entreprises concernant l'honnêteté et l'intégrité de la direction de l'entité contrôlée, cette obligation implique pour le réviseur d'entreprises de pouvoir reconnaître des anomalies significatives dues à des erreurs ou des fraudes. Cette obligation de vigilance à l'égard des anomalies dues à des erreurs ou des fraudes rouvrira sans aucun doute le débat relatif à l'obligation de détection active ou passive de la fraude par le réviseur d'entreprises[26].

Le réviseur d'entreprises devra maintenir une attitude de scepticisme professionnel, en particulier lors de l'évaluation des estimations de la direction concernant les justes valeurs, la dépréciation des actifs, les prévisions et les flux de trésorerie futurs, qui sont pertinents pour se prononcer sur la continuité de l'exploitation.

26 Concernant le rôle du commissaire en matière de détection de la fraude, voir entre autres : *Normes générales de révision I.R.E.*, paragraphe 1.3.4. et I.R.E., *Recommandation de révision Fraude* ; I. De Poorter, *Controle van financiële verslaggeving: revisoraal en overheidstoezicht*, Anvers, Intersentia, 2007, n° 121, p. 115 ; P. Leleu, S. Quintart, L. Acke et N. Houyoux, « Le rôle du réviseur d'entreprises dans la lutte contre la fraude : une approche ISA », *Tax, Audit & Accountancy (TAA)* 2012/mars, 5.

Intérêts financiers

Il va de soi qu'un réviseur d'entreprises ne peut pas détenir un intérêt financier dans l'entité pour laquelle il exécute une mission révisorale. Il ne peut pas non plus acheter ou vendre des instruments financiers, tels que des actions ou des obligations, qui sont émis par la société dont il contrôle les informations financières. Les intérêts détenus dans des organismes de placement collectif, y compris des fonds de pension ou des assurances vie, en sont exclus. La réception d'argent, de cadeaux et de faveurs de l'entité ou d'une entité liée est également interdite, à l'exception des avantages mineurs considérés comme insignifiants ou négligeables, ainsi que l'argent reçu au titre d'honoraires pour ses missions.

Ces clauses prohibitives s'appliquent en outre :

a) au cabinet de révision, aux associés, aux actionnaires et aux employés de ce cabinet de révision en ce qui concerne, pour ces employés, les entités faisant l'objet d'une mission révisorale à l'exécution de laquelle ils participent directement ;
b) à toutes les autres personnes sur lesquelles le réviseur d'entreprises s'appuie et qui sont directement impliquées dans les activités de contrôle de la société concernée ; ainsi
c) qu'aux personnes qui sont étroitement liées au réviseur d'entreprises.

Les personnes étroitement liées sont décrites dans l'Exposé des motifs comme étant[27] :

a) le conjoint de la personne exerçant des responsabilités dirigeantes, ou tout autre partenaire de cette personne considéré comme l'équivalent du conjoint par la législation nationale ;

27 Exposé des motifs du projet de loi n° 54/2083 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, *Doc.parl.*, Ch.Repr., 2016-17, n° 2018/001, p. 35.

b) les enfants qui, selon le droit national, sont sous la responsabilité de la personne exerçant des responsabilités dirigeantes ;
c) tout autre parent de la personne exerçant des responsabilités dirigeantes qui, à la date de l'opération en question, a partagé le même domicile que la personne concernée ; et
d) une personne morale, un trust ou une société de personnes, dont les responsabilités dirigeantes sont exercées par une personne visée au paragraphe 1er du présent article ou aux points a), b) et c) du présent paragraphe, ou qui est directement ou indirectement contrôlée par cette personne, ou qui a été constituée au bénéfice de cette personne, ou dont les intérêts économiques sont substantiellement équivalents à ceux de cette personne[28].

Le réviseur d'entreprises vérifie et consigne par écrit que ni lui, ni les personnes étroitement liées, ne participent ou n'exercent d'une autre manière une influence sur le résultat de la mission révisorale exécutée au sein d'une entité déterminée, s'ils :

- détiennent des instruments financiers de l'entité autres que des intérêts détenus indirectement par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés ;
- détiennent des instruments financiers d'une entité liée, autres que des intérêts détenus indirectement par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés, dont la possession est susceptible de causer un conflit d'intérêts ; et
- ont été liés à cette entité, au cours des deux années précédant la mission révisorale, par un contrat de travail, une relation d'affaires ou tout autre type de relation susceptible de causer un conflit d›intérêts.

28 L'Exposé des motifs décrit le concept de « personnes étroitement liées » au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2004/72/CE de la Commission ; voir l'Exposé des motifs du projet de loi n° 54/2083 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, *Doc.parl.*, Ch.Repr., 2016-17, n° 2018/001, p. 35.

Organisation des activités

L'obligation de constituer un dossier d'audit *pour chaque mission révisorale* est reprise à l'article 17 de la loi audit.

Le dossier d'audit doit être établi conformément aux dispositions du règlement (UE) n° 537/2014 et aux normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, ISA) applicables. Il contient l'ensemble des données et des documents qui sont importants pour étayer la mission révisorale, de manière à obtenir une représentation fidèle de l'exécution de la mission, ainsi que les données établies en application de l'article 13 de la loi audit, à savoir s'il répond aux conditions d'indépendance et/ou s'il est question de risques pour son indépendance et quelles mesures de sécurité ont été prises pour limiter ces risques.

Le rapport d'audit doit être clos au plus tard 60 jours après la date de signature du rapport.

Le dossier d'audit doit être conservé pendant une durée de cinq ans à dater du rapport du réviseur d'entreprises qui a exercé la mission révisorale.

Pour chaque mission révisorale, le réviseur d'entreprises est également tenu de tenir un dossier client contenant au moins les données suivantes :

- le nom, l'adresse et le siège d'exploitation ;
- lorsqu'il s'agit d'un cabinet de révision, le nom du représentant permanent ; et
- les honoraires facturés pour la mission révisorale et, en cas de contrôle légal des comptes annuels ou consolidés, les honoraires facturés pour d'autres services durant l'exercice, tant par le commissaire

que par les membres du réseau dont fait partie le commissaire.

Organisation interne

Les exigences organisationnelles minimales qui doivent être respectées par le cabinet de révision lors de l'exécution de la mission révisorale sont énumérées à l'article 19 de la loi audit.

Il s'agit, entre autres, d'exigences concernant l'introduction d'un système interne de contrôle qualité, des dispositifs organisationnels et administratifs pour éviter tous les risques pesant sur son indépendance, des ressources et procédures visant à garantir la continuité et la régularité de ses activités de contrôle, l'introduction d'une politique de rémunération appropriée, l'évaluation de l'efficacité des mécanismes internes de contrôle de la qualité, l'enregistrement des incidents, etc.

En ce qui concerne l'élaboration de structures organisationnelles internes, la complexité et la portée des activités du cabinet de révision peuvent être prises en compte.

Pour finir, en vertu de l'article 19, § 3 de la loi audit, le commissaire qui, lors de sa mission révisorale, constate des manquements significatifs à la loi audit, aux dispositions du contrôle légal, telles que reprises dans le Code des sociétés, ainsi qu'aux dispositions du règlement (UE) n° 537/2014, est tenu de le consigner par écrit, y compris toutes les conséquences, ainsi que les mesures qui ont été prises pour remédier à ce manquement, et la manière selon laquelle les procédures ont été adaptées en interne au sein de son cabinet. Le commissaire élabore également un rapport annuel contenant un relevé de toutes ces mesures prises et le transmet en interne. Le commissaire est en outre tenu d'enregistrer les réclamations.

Honoraires

Les honoraires subordonnés aux résultats relatifs aux missions révisorales sont interdits. Cette interdiction est davantage précisée par le législateur. Lorsque des missions sont effectuées par le commissaire ou un membre du réseau dont relève le commissaire dans une société dans laquelle le commissaire est chargé du contrôle légal ou dans une société qui la contrôle ou qu'elle contrôle au sein de l'Union européenne, la prestation dans ces sociétés par le commissaire ou un membre de son réseau de missions contre des honoraires subordonnés est interdite, quelles que soient les mesures de sauvegarde qui pourraient être mises en place.

Lorsque des missions révisorales sont effectuées pour une entité où le contrôle légal des comptes n'est pas réalisé par un réviseur d'entreprises lié au même réseau, des honoraires subordonnés aux résultats sont toutefois possibles. La lettre de mission doit reprendre les honoraires qui sont subordonnés aux résultats, ainsi que les mesures prises pour limiter les menaces pesant sur l'indépendance.

Lettre de mission

L'article 21 de la loi audit impose l'établissement d'une lettre de mission[29] pour toutes les missions révisorales. Cette lettre doit être rédigée préalablement à l'exécution de toute mission et doit contenir une description précise des droits et obligations réciproques du client et du réviseur d'entreprises sur la base de la norme ISA 210.

Représentant permanent

Comme mentionné à l'article 132 du Code des sociétés, l'article 22 de la loi audit stipule que, chaque fois qu'une mission révisorale est

29 Concernant la lettre de mission, voir entre autres : IRE, *Recommandation concernant l'acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises*, 4 février 1985, 1.2.

confiée à un cabinet de révision, ce cabinet est tenu de désigner un représentant permanent.

Le représentant permanent doit disposer du pouvoir de signature pour le compte du cabinet de révision et doit être activement impliqué dans l'exécution de la mission révisorale. L'article 22 règle également la rotation interne pour les représentants permanents cités dans les EIP. La rotation interne est obligatoire dans les six ans suivant la nomination. Une période de cooling off d'au moins trois ans est également prévue avant que le réviseur d'entreprises remplacé puisse à nouveau participer au contrôle révisoral[30].

Rapport de transparence

Chaque année, les cabinets de révision qui contrôlent ces EIP doivent publier un rapport de transparence. Le rapport de transparence est établi conformément aux dispositions de l'article 13 du règlement audit.

Le rapport de transparence comprend entre autres :

- la description de la structure juridique et de la structure du capital du cabinet ;
- une description du réseau dont il fait partie, le nom de tous les réviseurs qui font partie du réseau, les pays dans lesquels le cabinet a son administration centrale ou son siège statutaire, le chiffre d'affaires total réalisé par le cabinet et les cabinets qui font partie du réseau dans le cadre du contrôle légal ;
- une description de la structure de gouvernance du cabinet d'audit ;
- une description des systèmes internes de contrôle qualité et une déclaration de l'organe d'administration concernant leur l'efficacité ;
- la date du dernier contrôle qualité ;
- une liste des EIP où le cabinet a effectué des contrôles légaux au cours de l'exercice écoulé ;
- une déclaration concernant l'indépendance et son respect ;
- une déclaration concernant la politique de formation permanente des réviseurs ;
- des informations sur la base de rémunération des associés au sein du cabinet ;
- une description de la politique de rotation ; et
- des informations relatives au chiffre d'affaires total du cabinet.

Responsabilité

Pour finir, les articles 24 et 25 de la loi audit reprennent les dispositions en matière de responsabilité, telles que décrites dans l'article 17 de la loi du 22 juillet 1953.

La limitation de la responsabilité légale, telle que reprise à l'article 17 de la loi du 22 juillet 1953, est reprise intégralement à l'article 24 de la loi audit. Cette clause stipule que les réviseurs sont responsables, conformément au droit commun, de l'accomplissement des missions qui leur ont été confiées par la loi ou en vertu de celle-ci. Sauf en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, leur responsabilité est plafonnée à 3 millions d'euros pour les non EIP et à 12 millions d'euros pour l'accomplissement de ces missions auprès des EIP[31]. Le législateur a élargi le champ d'application de cette limitation de responsabilité à toutes les EIP, et pas seulement aux sociétés cotées. Cette responsabilité ne peut pas être limitée ou élargie de manière contractuelle.

Cette limitation s'applique aux réviseurs. Cette disposition est en vigueur que la faute ait été

30 Concernant la rotation, voir la contribution de M. Bihain.

31 Pour une analyse plus approfondie des dispositions légales existantes, voir : I. De Poorter, « De aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren beperkt », *T.R.V.*, 2006/5, 358-373.

commise par le réviseur lui-même ou par un de ses collaborateurs. Le réviseur d'entreprises assume la responsabilité finale des tâches qui lui ont été confiées par la loi.

Cette disposition s'applique aux missions que le réviseur doit accomplir par ou en vertu de la loi. Les tâches confiées au réviseur d'entreprises par ou en vertu de la loi sont élargies et il ne convient pas ici d'en fournir une énumération limitative. Cela englobe entre autres la surveillance exercée par le réviseur d'entreprises en tant que commissaire sur les comptes annuels (consolidés), la fourniture de renseignements au conseil d'entreprise et d'autres missions « spéciales », comme le contrôle des apports ne consistant pas en numéraire, le contrôle des quasi-apports, le contrôle de la limitation du droit de préférence sur l'attribution de dividendes intérimaires, le contrôle de l'augmentation de capital en cas de souscription publique.

Le seuil est calculé par tâche de surveillance qui est légalement confiée au réviseur. La faute ou la gravité de la faute ne joue donc aucun rôle dans la définition du seuil pour limiter la responsabilité.

Si un collège de commissaires est constitué, ces seuils s'appliquent à chacun des commissaires.

Si le réviseur d'entreprises a collaboré de manière délibérée à la fraude dans la société, il assume toujours une responsabilité illimitée pour ses fautes. La loi prévoit en effet une exception pour les infractions commises avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

Les réviseurs d'entreprises sont tenus de faire couvrir leur responsabilité civile professionnelle par un contrat d'assurance adéquat qui prévoit au moins une couverture de trois millions d'euros (ou douze millions d'euros pour les missions auprès des EIP) et qui couvre au moins toutes les missions qui sont réservées aux réviseurs d'entreprises par ou en vertu de la loi. Ces dispositions valent également si un expert-comptable est légalement habilité à accomplir ces missions.

Paiement des cotisations annuelles et formation permanente

Pour le financement des frais de fonctionnement de l'Institut, l'article 26 de la loi audit prévoit que les réviseurs paient une cotisation annuelle. Les contrôleurs des comptes et les cabinets d'audit d'un pays tiers doivent payer les coûts ou le montant liés à leur inscription dans le registre public belge. L'obligation des réviseurs d'entreprises personnes physiques de poursuivre de manière continue une formation permanente, comme déjà repris à l'article 14, § 4 de la loi du 22 juillet 1953, est reprise en tant qu'obligation déontologique à l'article 27 de la loi audit.

C. Incompatibilités

Les incompatibilités légales, telles que reprises dans les articles 13 et suivants de la loi du 22 juillet 1953, sont en grande partie reprises dans les articles 29 et 30 de la loi audit.

Il existe une interdiction générale pour les réviseurs d'entreprises d'exercer des activités qui sont incompatibles avec la dignité et l'indépendance de sa fonction. Il y a en outre les clauses prohibitives, comme la fonction de travailleur (sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises et dans l'enseignement) et l'exercice d'une activité commerciale (sauf un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale et sauf dérogation autorisée par le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises).

L'interdiction d'exercer la fonction de ministre ou de secrétaire d'État reste en vigueur.

L'article 30 prévoit pour finir l'autorisation d'une pratique consacrée par l'Institut selon laquelle les réviseurs d'entreprises personnes

physiques peuvent maintenir leur titre en cas d'empêchement temporaire d'exercer des missions révisorales pour des raisons d'incompatibilité visées à l'article 29. Les réviseurs d'entreprises personnes physiques temporairement empêchés paieront également des cotisations réduites. Ils restent toutefois soumis aux droits et obligations qui s'appliquent au réviseur d'entreprises.

Rapport d'audit

La présentation d'un rapport d'audit reste la pierre angulaire du contrôle légal d'un commissaire. Vu que le fait de *« rendre le rapport d'audit plus informatif pour les investisseurs, en leur fournissant des informations pertinentes sur l'entreprise auditée qui vont au-delà de simples conclusions standards sur les comptes annuels »* constitue l'un des piliers de la réforme européenne sur l'audit, la réforme belge a par conséquent une incidence sur la structure et le contenu du rapport d'audit que le commissaire fournit après sa mission de contrôle légal.

Les articles 144 et 148 du Code des sociétés ont été adaptés en ce sens.

La plupart des adaptations sont purement formelles et portent principalement sur les sujets qui n'étaient peut-être pas explicitement repris dans le Code des sociétés, mais qui sont de pratique courante.

Par ailleurs, les rapports d'audit de tous les réviseurs d'entreprises contiennent désormais certaines obligations d'information complémentaires concernant entre autres :

– la procédure de nomination des commissaires (mention de l'existence ou non d'un comité d'audit et/ou d'un conseil d'entreprise) ainsi que la date de nomination du commissaire et le délai de sa mission (mandat couvrant trois années et arrivant à échéance au terme de l'assemblée générale du ...) et le nombre d'exercices consécutifs durant lesquels le réviseur d'entreprises est commissaire de la société depuis sa première nomination ;
– une *déclaration* sur d'éventuelles incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation ;
– une déclaration du commissaire indiquant, d'une part, qu'il n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et qu'il est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de son mandat et, d'autre part, que les honoraires qu'il a perçus pour des missions complémentaires et compatibles avec l'article 134 du Code des sociétés sont correctement ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes. À défaut, le commissaire mentionne lui-même l'information détaillée dans son rapport d'audit ; et
– la mention du lieu d'établissement du commissaire.

En particulier, l'article 144, § 1er du Code des sociétés est réécrit comme suit :

« Art. 144. § 1er. Le rapport des commissaires visé à l'article 143, alinéa 1er comprend au moins les éléments suivants :

1° une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle légal et de la société soumise au contrôle légal, les intervenants dans la procédure de nomination des commissaires visés à l'article 130, la date de nomination des commissaires, le terme de leur mandat, le nombre d'exercices consécutifs durant lesquels le cabinet de révision ou le cabinet d'audit enregistré ou, à défaut, le réviseur d'entreprises est chargé du contrôle légal des comptes annuels de la société depuis sa première nomination, le référentiel comptable qui a été appliqué lors de l'établissement des comptes

annuels ainsi que la période couverte par les comptes annuels ;

2° une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et préposés de la société les explications et informations requises pour leur contrôle ;

3° une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables ;

4° une opinion dans laquelle les commissaires indiquent si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une opinion sans réserve, d'une opinion avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires sont dans l'incapacité de se forger une opinion, d'une déclaration d'abstention ;

5° une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'opinion ;

6° une opinion indiquant si le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et s'il a été établi conformément aux articles 95 et 96 ;

7° une déclaration sur d'éventuelles incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation ;

8° une mention indiquant si la répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent Code ;

9° l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée ;

10° une mention indiquant si les documents à déposer conformément à l'article 100, § 1er, 5°, 6°/1, 6°/2 et § 2 reprennent, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par le présent Code ;

11° une mention confirmant, d'une part, qu'ils n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes et qu'ils sont restés indépendants vis-à-vis de la société au cours de leur mandat et, d'autre part, que les missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes visées à l'article 134 ont, le cas échéant, correctement été ventilées et valorisées dans l'annexe des comptes. À défaut, les commissaires mentionnent eux-mêmes l'information détaillée dans leur rapport de commissaire(s) ;

12° une mention du lieu d'établissement du (des) commissaire(s).

Le rapport est signé et daté par les commissaires. »

Ces obligations s'appliquent à toutes les sociétés qui ont nommé un commissaire, qu'il s'agisse ou non d'une EIP. Le rapport d'audit des EIP doit toutefois contenir les dispositions mentionnées à l'article 10 du règlement audit.

En élargissant le rapport d'audit avec ces déclarations obligatoires supplémentaires, le législateur européen vise un rapport d'audit fondé et correctement étayé, afin d'accroître

ainsi la confiance accordée par les intéressés aux informations financières[32].

Une des obligations soulevant le plus de discussions est indubitablement reprise à l'article 10, 5° du règlement audit, à savoir la mention des *Key Audit Matters* (KAM). Afin de soutenir l'« avis d'audit », le rapport d'audit doit contenir une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalie significative due à une fraude. La réaction du contrôleur des comptes face à ces risques doit également être indiquée, ainsi que les remarques importantes en rapport avec ces risques ou une référence claire aux mentions concernées dans les informations financières.

Pour les EIP, l'obligation découle directement de l'article 10 du règlement audit qui a une action directe – comme précédemment indiqué.

Lorsque le contrôle légal des comptes est confié à un cabinet de révision ou à un cabinet d'audit enregistré, le rapport sur le contrôle légal des comptes porte au moins la signature du représentant permanent qui effectue le contrôle légal des comptes pour le compte du cabinet de révision ou du cabinet d'audit enregistré.

Des dispositions en cas de contrôle conjoint par plusieurs commissaires ont également été introduites.

Le règlement audit favorise d'ailleurs la nomination de plusieurs auditeurs ou cabinets d'audit pour le contrôle légal, entre autres pour accroître la concurrence sur le marché :

« La désignation de plusieurs contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit par les entités d'intérêt public stimulerait l'exercice du scepticisme professionnel et contribuerait à améliorer la qualité du contrôle légal des comptes. En outre, cette mesure, combinée à la présence de petits cabinets d'audit sur le marché de l'audit, faciliterait le développement de la capacité de ces derniers, élargissant ainsi le choix de contrôleurs légaux des comptes et de cabinets d'audit pour les entités d'intérêt public. Par conséquent, ces dernières devraient être encouragées et incitées à désigner plusieurs contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit pour effectuer le contrôle légal de leurs comptes.[33] »

Le législateur belge n'a cependant pas décidé d'imposer le contrôle conjoint, comme c'est le cas dans certains autres États membres[34].

Lorsque le contrôle légal des comptes est confié à plusieurs commissaires, les commissaires doivent tous souscrire aux résultats du contrôle légal. Ils doivent soumettre un rapport conjoint sur le contrôle légal des comptes annuels et un avis conjoint. Si l'un des commissaires a une opinion divergente, il doit mentionner son avis dans un paragraphe séparé du rapport avec mention des motifs de la divergence d'opinions. Le rapport sur le contrôle légal des comptes annuels doit en outre être signé par tous les commissaires.

Pour transposer l'article 25*bis* de la directive 2006/43/CE dans le droit belge, un quatrième paragraphe a été ajouté à l'article 144 du Code des sociétés qui stipule que le contrôle légal ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la société, ni quant à l'efficience et l'efficacité avec lesquelles l'organe de gestion a mené ou mènera les affaires de la société.

La prévision à l'article 143 du Code des sociétés d'un « statut légal » pour un rapport de carence constitue pour finir un élément nouveau. Si l'organe de gestion reste en défaut, un mois avant l'assemblée générale (ou 45 jours pour les sociétés cotées en bourse), de remettre

32 Considérant 13 du règlement audit.

33 Considérant 20 du règlement audit.

34 Exposé des motifs du projet de loi n° 54/2083 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, *Doc.parl.*, Ch.Repr., 2016-17, n° 2083/001, p. 81-84.

au commissaire les pièces nécessaires à l'établissement de son rapport d'audit, le commissaire doit rédiger un rapport de carence s'il n'est pas en mesure de présenter son rapport d'audit dans les délais.

Le rapport de carence est destiné à l'assemblée générale et adressé à l'organe de gestion.

Conclusion

La réforme européenne de l'audit a un impact considérable sur la législation belge actuelle en matière de révisorat. À cet effet, la structure de la législation et de la réglementation applicables est notamment modifiée, y compris dans le Code des sociétés. Les modifications dans la déclaration d'audit doivent en améliorer la valeur informative. Pour finir, les comités d'audit sont également tenus de surveiller les activités du commissaire. Les objectifs de la réforme de l'audit sont ambitieux. L'avenir nous dira si les modifications permettent de les réaliser.

LES EXIGENCES D'INDÉPENDANCE ACCRUES DU COMMISSAIRE : LA ROTATION EXTERNE ET LES SERVICES NON-AUDIT

MARC BIHAIN

Secrétaire général de l'IRE

LA ROTATION EXTERNE

Introduction

La rotation externe est certainement une des mesures emblématiques voulues par le commissaire Barnier dans le cadre de la réforme européenne de l'audit. Elle a fait couler beaucoup d'encre et provoqué de nombreuses discussions au sein des firmes d'audit et des entreprises car son utilité n'est en rien démontrée.

Dans le cadre de cette contribution, nous ne reviendrons plus sur les critiques formulées à l'encontre de la rotation externe. Celle-ci étant devenue aujourd'hui une réalité juridique, tant au niveau du droit européen que dans les différents états de l'Union européenne, il nous revient d'expliquer aux praticiens et aux membres des comités d'audit comment la rotation va se mettre en œuvre, quelles sont les règles à respecter et les écueils à éviter.

Par « rotation externe », on entend le changement du cabinet d'audit chargé de l'exécution du mandat de commissaire après une période déterminée. La rotation externe se distingue de la « rotation interne », en ce que cette dernière requiert du cabinet d'audit qu'il remplace, au terme d'une période déterminée – plus courte que celle de la rotation externe – la personne qui le représente pour l'exercice du mandat de commissaire, le cabinet restant quant à lui titulaire de ce mandat.

Le raisonnement suivi par les instances européennes est que la rotation externe obligatoire améliorera l'indépendance et le scepticisme professionnel des commissaires et, par conséquent, contribuera positivement à une meilleure qualité des audits pour toutes les parties prenantes, l'amélioration de la qualité des audits étant l'objectif principal de la réforme européenne de l'audit.

Analyse des conséquences de la rotation externe obligatoire

A. Cadre législatif européen

Les dispositions relatives à la rotation externe obligatoire des cabinets d'audit sont reprises à l'article 17 du règlement européen n° 537/2014, lequel stipule qu'en ce qui concerne les entités d'intérêt public (EIP) :

– la mission d'audit d'un contrôleur légal des comptes d'une EIP est d'une durée

minimum de 1 an, cette mission pouvant être reconduite ;
- les Etats membres peuvent prévoir que cette mission initiale soit d'une durée supérieure à 1 an ;
- la mission initiale de contrôle légal des comptes combinée avec les éventuelles missions reconduites ne peut durer au total plus de 10 ans ;
- les Etats membres peuvent fixer une durée maximale inférieure à 10 ans ;
- les Etats membres peuvent prolonger la durée maximale de ces missions d'audit successives, jusqu'à maximum 20 ans (soit + 10 ans), lorsqu'une procédure d'appel d'offre public répondant aux conditions de l'article 16 du Règlement européen est menée à l'expiration de la durée maximale initiale de 10 ans ;
- les Etats membres peuvent prolonger la durée maximale de ces missions d'audit successives jusqu'à 24 ans maximum (soit + 14 ans), lorsque, à l'expiration de la durée maximale de 10 ans, plusieurs contrôleurs des comptes sont simultanément engagés en vue d'établir un rapport d'audit conjoint (collège de commissaires);
- la prolongation au-delà de 10 ans (qu'elle soit de 20 ans ou de 24 ans) doit faire l'objet d'une recommandation du comité d'audit, d'une proposition du conseil d'administration et d'une décision de l'assemblée générale;
- à titre exceptionnel, une extension additionnelle de 2 ans peut, au terme du délai maximum de 10 ans (ou, selon le cas, de 20 ans / 24 ans), encore être demandée par l'entité auditée à l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux; et
- une période de viduité (*cooling off*) de 4 ans est prévue pour le cabinet sortant (article 17, § 3 du RE).

L'article 16 du règlement européen stipule, quant à lui (également en ce qui concerne les EIP) que, sauf dans l'hypothèse où il s'agit du renouvellement d'une mission d'audit conformément à l'article 17, §§ 1er et 2, le comité d'audit doit soumettre une recommandation à l'organe de gestion répondant aux conditions suivantes :

- la recommandation comporte au moins 2 choix possibles et indique parmi ces possibilités la préférence dument motivée pour l'une d'entre elles ;
- l'entité contrôlée est libre d'inviter tout cabinet d'audit à faire une offre de services à condition que la procédure d'appel d'offres n'exclue d'aucune façon la participation au processus de sélection de cabinets qui ont reçu moins de 15 % du total des honoraires d'audit en provenance d'EIP ;
- il y a lieu de préparer un dossier permettant de comprendre l'activité de la société contrôlée et le type de contrôle à effectuer, lequel doit reprendre les critères de sélection transparents et non discriminatoires qui seront utilisés pour évaluer les offres soumises ;
- l'entité contrôlée est libre de déterminer la procédure de sélection et peut directement négocier avec les soumissionnaires intéressés au cours de la procédure ;
- les offres de services sont évaluées conformément aux critères de sélection préalablement définis dans le dossier d'appel d'offre ;
- l'entité contrôlée prépare un rapport sur les conclusions de la procédure de sélection, qui est validé par le comité d'audit. L'entité contrôlée et le comité d'audit prennent en considération les constatations ou conclusions de tout rapport d'inspection concernant le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit candidat publiées par l'autorité compétente (en Belgique, il s'agit du Collège de supervision des réviseurs d'entreprises) ; et
- l'entité contrôlée est en mesure de démontrer, sur demande, aux autorités de supervision que la procédure de sélection a été organisée de manière équitable.

A la lecture de ces dispositions de droit européen, nous pouvons déjà tirer les premières conclusions suivantes :

– la rotation externe n'est obligatoire que pour les EIP, à savoir les sociétés cotées, les établissements de crédit (cotés ou non) et les entreprises d'assurance (cotées ou non). Le législateur belge vient d'y ajouter les organismes de liquidation et les organismes assimilés à des organismes de liquidation[1]. Les EIP sont environ au nombre de 350 en Belgique. L'immense majorité des sociétés auditées ne devrait donc pas être soumise à la rotation externe obligatoire. Toutefois en raison du fait que les sociétés formant un groupe apprécient en général l'utilisation d'un même réseau d'auditeurs pour le contrôle légal de l'ensemble de leurs comptes, il est à craindre que la rotation externe aura un impact important en Belgique sur les filiales non EIP de groupes cotés. Nous y reviendrons plus loin sous le point « extraterritorialité » ; et
– le règlement européen est très précis et prescriptif. Toutefois, et c'est remarquable du point de vue de la technique juridique, il laisse de larges options ouvertes aux Etats membres, lesquels peuvent être soit très sévères, soit très libéraux en cette matière. Sur cet aspect la réforme n'a en rien harmonisé les bonnes pratiques d'audit et a même contribué à complexifier largement et inutilement le travail des auditeurs et des entreprises.

B. Cadre législatif belge

Maintien de la durée des mandats à trois ans

Avant la loi du 29 juin 2016, la durée des mandats d'audit en Belgique était de trois ans, cette durée étant à la fois un délai minimum et maximum[2]. Les mandats pouvaient être renouvelés sans limitation dans le temps, aucune différence n'étant faite entre les EIP et les non-EIP. Notons que les termes « trois ans » doivent s'interpréter dans le sens de « trois exercices sociaux ».

Les commissaires sont nommés par l'assemblée générale de la société parmi les réviseurs inscrits au registre public tenu par l'IRE, dans lequel sont inscrites les personnes physiques et les entités ayant reçu la qualité de réviseurs d'entreprises[3]. Lorsque la société est tenue de constituer un comité d'audit en vertu de la loi, la proposition de l'organe de gestion relative à la nomination du commissaire à l'assemblée générale est émise sur proposition du comité d'audit[4].

Etant donné que le règlement européen est d'application directe dans toute l'Union européenne depuis le 17 juin 2016, il était nécessaire de prendre, dès le mois de juin, une disposition légale en Belgique afin de lever les options permises par ce règlement. Ainsi, les articles 90 et 91 de la loi du 29 juin 2016 portant dispositions diverses en matière d'économie[5] modifie le Code des sociétés en précisant ce qui suit.

Tout d'abord la durée du mandat de commissaire est maintenue à trois ans pour tous les mandats d'audit (EIP et non EIP). En optant pour le maintien de la durée des mandats à trois ans, le législateur belge ne permet pas d'utiliser pleinement la période maximum de dix ans prévue par le Règlement européen. Nous le verrons plus loin.

Maintien de la procédure de nomination du commissaire et renforcement du rôle du comité d'audit

La procédure de nomination du commissaire est maintenue : l'initiative en matière de nomination

1 Art. 4/1 (nouveau) du C.Soc.
2 Art. 135 du C.Soc.
3 Art. 10, § 1er de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, *M.B.*, 13 décembre 2016.
4 Art. 130 du C.Soc.
5 *M.B.*, 6 juillet 2016.

d'un commissaire reste de la compétence du conseil d'administration. La décision continue à relever quant à elle de l'assemblée générale. Toutefois, au sein des EIP, il faut maintenant tenir compte en droit belge du règlement européen qui renforce sensiblement et règlemente étroitement le rôle du comité d'audit dans le cadre de cette procédure de nomination.

Ainsi en ce qui concerne les EIP, sauf dans certaines hypothèses de renouvellement de mandat, le comité d'audit doit soumettre une recommandation au conseil d'administration comportant au moins du choix possibles pour la mission d'audit, avec une préférence motivée pour l'un d'entre eux.

En outre, dans sa recommandation, le comité d'audit doit déclarer que celle-ci n'a pas été influencée par un tiers et qu'aucune clause du type de celle visée à l'article 16, § 6 du règlement européen ne lui a été imposée. Il s'agit des clauses ayant pour effet de restreindre le choix de l'assemblée générale à certaines catégories ou listes d'auditeurs. L'article 130, § 5 du Code des sociétés stipule à cet égard, que toute clause contractuelle qui limiterait le choix de l'assemblée générale à certaines catégories ou listes de réviseurs d'entreprises ou de cabinets d'audit est nulle et non avenue.

La recommandation du comité d'audit est élaborée à l'issue d'une procédure de sélection *(tender)* répondant aux conditions de l'article 16, § 3 du règlement européen, à savoir suite à un dossier d'appel d'offres permettant aux cabinets soumissionnaires de comprendre l'activité de la société contrôlée et le type de contrôle légal à effectuer.

Le recours à un appel d'offres devient dès lors toujours obligatoire pour la désignation d'un commissaire au sein d'une EIP (hormis certaines hypothèses de renouvellement de mandat). Le dossier d'appel d'offres doit reprendre des critères de sélection transparents et non discriminatoires qui sont utilisés par l'entité contrôlée pour évaluer les offres soumises.

La société contrôlée est libre de déterminer les critères de sélection qu'elle va utiliser. Toutefois, ces critères ne peuvent, en aucune manière, exclure les cabinets dont les honoraires d'audit en provenance d'EIP sont inférieurs à 15 % du total des honoraires d'audit. Ceci a pour but d'interdire les clauses ou les pratiques consistant à exclure de manière mécanique les cabinets ayant une expérience réduite dans les dossiers EIP. Rien n'empêche toutefois la société contrôlée de prévoir des critères démontrant que le cabinet d'audit dispose de l'organisation, des ressources et de l'expérience nécessaire pour remplir correctement son mandat.

Observons encore que la procédure d'appel d'offre dont il est question à l'article 16, § 3 du règlement européen n'est pas publique, l'entité contrôlée étant libre d'inviter les cabinets d'audit qu'elle souhaite à remettre une offre. Il s'agit donc d'appels d'offres que nous qualifierons de « privés » qui doivent être organisés sous la supervision du comité d'audit, lequel est chargé, en vertu du règlement européen, de mener à bien la procédure de sélection décrite ci-dessus. Sur demande du Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, la société contrôlée doit être en mesure de démontrer que cette procédure de sélection a été organisée de manière équitable. Une attention particulière devra donc être consacrée par le comité d'audit à l'élaboration du cahier des charges et aux critères de sélection qui seront retenus ainsi que de leur pondération éventuelle.

Dans l'hypothèse où il existe un conseil d'entreprise, celui-ci doit, comme c'est déjà prévu actuellement, délibérer sur la nomination du commissaire à l'initiative du conseil d'administration et statuer à la double majorité des représentants de l'employeur et des travailleurs. Dans le cadre de cette délibération, l'article 156 du Code des sociétés prévoit que désormais le conseil d'administration transmet pour information au conseil d'entreprise la recommandation formulée par le comité d'audit ainsi que les éléments essentiels des documents ayant trait au lancement de la procédure de

sélection, y compris les critères de sélection. Si la proposition du conseil d'administration, diffère de la recommandation du comité d'audit, une motivation est nécessaire, par laquelle le conseil d'administration expose les raisons pour lesquelles il n'y a pas lieu de suivre la recommandation du comité d'audit. Dans cette hypothèse, le conseil d'administration transmet au conseil d'entreprise l'information qu'il fournira à l'assemblée générale.

En cas de non-respect de la procédure de nomination du commissaire telle que décrite ci-dessus, celle-ci est nulle. La nullité est prononcée par le président du Tribunal de commerce du siège social de la société siégeant comme en référé.

Durée maximum des mandats successifs par un même cabinet d'audit

Le nouvel article 132/1 du Code des sociétés stipule désormais que *« Le commissaire chargé d'une mission de contrôle légal d'une entité d'intérêt public (...) ne peut exercer plus de trois mandats consécutifs auprès de cette même entité, soit couvrir une durée maximale de neuf ans ».*

Le renouvellement du mandat de commissaire (au terme de la troisième ou de la sixième année) est soumis à une procédure beaucoup plus légère que celle que nous avons décrite ci-dessus. Il n'est pas nécessaire de consulter le marché via un appel d'offres. Une simple recommandation du comité d'audit suffit. Pour le surplus, la procédure classique est d'application : proposition par l'organe de gestion, décision par l'assemblée générale, précédée, le cas échéant, par l'intervention du conseil d'entreprise, conformément à l'article 156 du Code des sociétés.

Au terme du troisième mandat – donc après neuf années – un renouvellement du cabinet d'audit en place est encore autorisé pour trois nouveaux mandats à condition qu'une procédure d'appel d'offre ayant cette fois un caractère « public » soit organisée par l'entité contrôlée, portant ainsi à 18 ans, soit au total 6 mandats consécutifs, la période maximale de contrôle d'une EIP par le même cabinet d'audit.

Le caractère « public » de la procédure d'appel d'offres est exigé pour que la société contrôlée puisse permettre au commissaire en place de poursuivre son mandat après que l'organe de gestion l'ait mis en concurrence avec d'autres réviseurs d'entreprises, même non expressément sollicités par la société contrôlée. Il ne s'agit toutefois pas d'un appel d'offre répondant aux exigences des législations en matière de marchés publics (sauf dans l'hypothèse où la société contrôlée serait spécifiquement soumise à cette législation). Cette interprétation a été expressément confirmée par le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) dans son avis du 15 juin 2016[6].

Pour que l'appel d'offres ait un caractère « public », il suffit que la société contrôlée en fasse une certaine publicité. Ainsi dans son avis du 15 juin 2016 précité, le Conseil supérieur des Professions économiques estime qu'il suffit que l'entreprise contrôlée publie sur son site web que le mandat du commissaire en place arrive à échéance, sans préciser plus avant les modalités précises que doit revêtir cette publicité.

Cela n'implique pas que le cahier des charges soit directement accessible par le biais de ces annonces, mais simplement que tout cabinet d'audit puisse avoir l'opportunité de prendre contact avec la société à auditer afin de marquer son intérêt pour le mandat de commissaire et s'enquérir du cahier des charges.

Une autre méthode pour permettre l'extension de la période maximale d'audit au-delà de la période de neuf ans est de prévoir, à l'issue de cette période, l'adjonction d'un autre cabinet afin de former un collège de commissaires.

6 Avis du CSPE du 15 juin 2016, n° 20 consultable sur le lien suivant : http://www.cspe.be/ysite/pdf/rotation-externe-avis-cspe-15-06-2016.pdf.

Dans une telle hypothèse, la période maximale d'audit est portée à 24 ans (9 + 15), soit 8 mandats consécutifs au total.

En ce qui concerne la désignation de ce second commissaire, aucune démarche n'est attendue du commissaire déjà en place. Il appartiendra à l'organe de gestion de la société contrôlée d'initier la recherche d'un cabinet d'audit acceptant de travailler en collège avec le commissaire en place. Le Conseil supérieur des Professions économiques précise dans son avis[7] que l'EIP *« par le biais de l'organe de gestion contacte plusieurs réviseurs d'entreprises qui pourraient former un collège avec le commissaire en place afin de former un collège aux conditions fixées par l'organe de gestion ».* En précisant que l'organe de gestion doit contacter plusieurs cabinets, le Conseil Supérieur des Professions économiques confirme que la procédure de sélection de ce second commissaire devra se faire dans le respect de la procédure d'appel d'offres à caractère privé. Cette interprétation est conforme aux Questions – Réponses *(FAQ)* publiées par *l'European Contact Group* (ECG) qui précisent que si un *tender* est nécessaire pour désigner le second commissaire, aucun appel d'offres n'est nécessaire en ce qui concerne le renouvellement du commissaire en place[8].

Toujours selon le Conseil supérieur des Professions économiques, le commissaire en place n'est bien évidemment pas tenu de former un collège avec un autre commissaire s'il ne le souhaite pas, notamment à l'aune du respect des règles déontologiques et aux obligations en matière de remise d'un rapport d'audit commun.

Quand les termes maximum de renouvellement sont épuisés (après 18 ans ou 24 ans, selon le cas), l'entité contrôlée doit désigner un nouveau commissaire, via un appel d'offre privé auquel le commissaire en place ne peut pas participer.

La loi prévoit, à cet égard un délai de viduité *(cooling off)* de quatre ans pour le commissaire en place et son réseau établi dans l'Union européenne. Ce délai de viduité de quatre ans prévu par le règlement européen correspond en Belgique, en général à deux mandats d'audit, soit six ans.

Toutefois, à titre exceptionnel, même quand les délais de renouvellement maximum sont épuisés (18/24 ans), une dérogation peut encore être demandée par l'entité contrôlée au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, afin de désigner le commissaire en place pour une nouvelle mission d'audit. La durée de ce nouveau mandat ne dépasse pas dix ans. Il s'agit clairement d'un système dérogatoire ayant un caractère exceptionnel par rapport au mandat d'une durée de trois ans prévu dans le Code des sociétés.

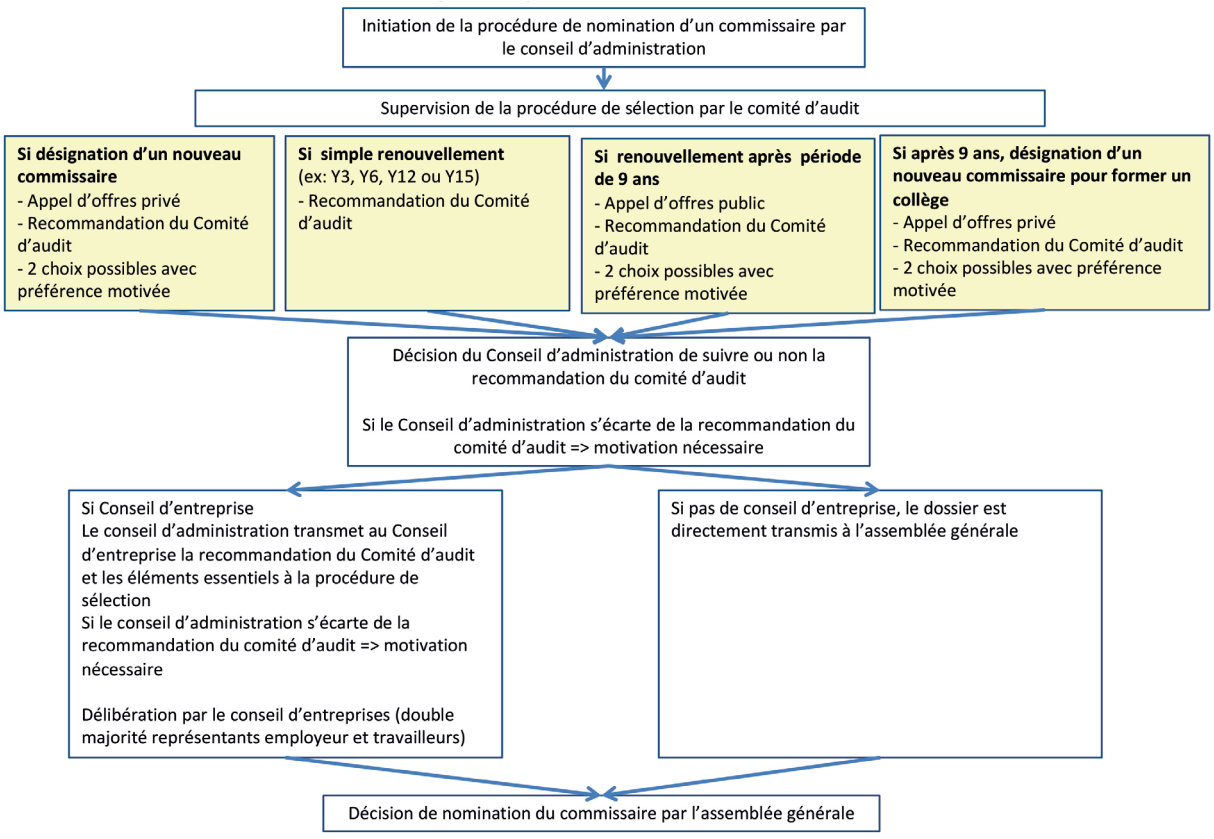
7 Avis du CSPE du 15 juin 2016, *op.cit.* n° 20.

8 *L'European Contact Group,* groupe informel regroupant les six plus grands réseaux de cabinets d'audit, a publié un Q&A reprenant les questions les plus fréquentes posées par les professionnels de l'audit et leurs clients, entre autres les Comités d'audit. Le but de ce Q&A est de fournir une guidance pour l'interprétation pratique des questions posées par la réforme de l'audit. Extrait des FAQ publiées par l'ECG consultables sur le lien suivant https://www.pwc.com/gx/en/european-public-affairs/pdf/selection-of-faqs.pdf - p. 34, n° 5.9.

En résumé en ce qui concerne les EIP

Désignation d'un premier commissaire	Procédure d'appel d'offres privée
Renouvellement du mandat après 3 ans / 6 ans	Recommandation du Comité d'audit mais pas de procédure d'appel d'offres nécessaire
Au terme de 9 ans (3 mandats)	
- soit désignation d'un nouveau commissaire sans possibilité pour le commissaire en place de participer à l'appel d'offres	Procédure d'appel d'offres privée ⇨ on repart à zéro
- soit désignation d'un nouveau commissaire avec possibilité pour le commissaire en place de participer à l'appel d'offres	Procédure d'appel d'offres public ⇨ 2 renouvellements sans appel d'offres sont possibles pour couvrir une période maximum de 18 ans
- soit désignation d'un second commissaire afin de former un collège	Procédure d'appel d'offres privée ⇨ 4 renouvellements sans appel d'offres sont possibles pour couvrir une période maximum de 24 ans

Rappel des différentes étapes pour la nomination d'un commissaire au sein d'une EIP



Rotation interne

La rotation interne était déjà connue en Belgique depuis plusieurs années. Celle-ci est reprise dans une norme édictée par l'IRE en 2007, laquelle prévoit que dans les EIP, le commissaire est tenu de remplacer au minimum le représentant permanent du cabinet de révision, dans les six ans qui suivent sa nomination. Le réviseur d'entreprises remplacé ne peut participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période de viduité d'au moins deux ans.

La nouvelle législation belge (art. 22, § 3 de la loi du 7 décembre 2016) introduit des règles plus strictes. Non seulement la rotation de six ans est confirmée alors que le règlement européen permettait de porter le délai de rotation interne à sept ans. Le législateur belge a, en effet, décidé de maintenir ce délai à six années afin que cela corresponde à deux mandats d'audit. En outre, le délai de viduité *(cooling off)* est porté de deux à trois ans de telle sorte que les réviseurs d'entreprises remplacés ne peuvent participer à nouveau au contrôle légal de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période d'au moins trois ans. Cette rotation interne est obligatoire non seulement pour les EIP, mais également auprès des filiales importantes belges ou étrangères d'une telle EIP de droit belge lorsque celle-ci établit des comptes consolidés.

En outre, le commissaire devra maintenant instaurer un mécanisme de rotation interne progressive adapté qu'il appliquera aux membres du personnel les plus élevés dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal, y compris au moins les collaborateurs ayant la qualité de réviseurs d'entreprises qui participent à cette mission de contrôle. La rotation interne progressive est effectuée par étapes, sur une base individuelle, et non sur la base de l'équipe entière chargée de la mission. Elle est proportionnelle à la taille et à la complexité des activités du cabinet d'audit.

Le commissaire doit pouvoir démontrer au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises que ce mécanisme de rotation interne progressive est bien appliqué et est adapté à la taille et à la complexité de ses activités.

Extraterritorialité

La première constatation est qu'en matière de rotation, la réforme de l'audit a créé un *patchwork* incroyable au niveau européen. Selon une étude réalisée en juin 2016 par la FEE, on rencontre neuf situations différentes dans l'Union européenne en ce qui concerne les options soulevées par les Etats membres en matière de rotation. Il est impossible de les décrire avec précision dans le cadre de cette contribution.

A titre de simple aperçu, nous pouvons écrire qu'à côté du régime belge du « 9+9 », nous avons certains pays qui ont prévu des périodes maximales de rotation « 10+10 », alors que dans d'autres états membres aucune extension n'est possible au-delà de la première période de dix ans. D'autres pays encore prévoient que l'extension au-delà de dix ans est limitée ou impossible en ce qui concerne les banques et les entreprises d'assurance. Certains Etats membres ne prévoient aucun régime particulier en ce qui concerne les collèges de commissaires. Notons enfin que certains Etats membres rendent la rotation obligatoire, même avant l'expiration du délai de dix ans.

Ceci va entrainer un véritable casse-tête pour les auditeurs spécialement en ce qui concerne les groupes de sociétés dont certaines filiales sont qualifiées d'EIP. Selon le règlement européen et les Questions – Réponses publiées par *l'European Contact Group*[9], dans une telle hypothèse il y a lieu de respecter simultanément les législations locales de tous les Etats membres concernés.

9 *European Contact Group, op.cit.*

Prétendre que les mesures concernant la rotation externe n'ont pas d'effet extraterritorial est un leurre. La plupart des groupes confie l'audit de leurs comptes à un seul cabinet. Dans la mesure où les groupes souhaitent que l'audit de leurs comptes reste confié au même cabinet, l'introduction de la rotation externe obligatoire aux entités EIP situées dans l'Union européenne pourra donc avoir un effet aussi bien sur la maison mère située en dehors de l'Union européenne que sur les filiales.

La complexité sera d'autant plus grande dans les grands groupes comptant des « filiales EIP » établies dans différents Etats membres (tels par exemple les groupes bancaires et les compagnies d'assurance), car les périodes de rotation externe et les extensions éventuelles ne seront pas identiques dans ces différents Etats. Or chaque législation locale devra être respectée. On peut donc craindre, dans une telle hypothèse, que ces groupes soient contraints de s'aligner sur la rotation externe la plus courte s'ils veulent garder le bénéfice d'un audit confié à un même cabinet intégré.

Prenons l'exemple d'une banque de droit néerlandais disposant d'une filiale bancaire en Belgique. Aux Pays-Bas, le délai de rotation est de dix ans sans aucune possibilité d'extension, les mandats de commissaire ayant une durée d'un an. En Belgique, les mandats de commissaire sont de trois ans. La rotation est obligatoire au bout du troisième mandat (neuf ans), mais une possibilité d'extension et donc de renouvellement du commissaire en place est possible en cas d'appel d'offre public.

Que se passera-t-il au bout de la neuvième année ? Aux Pays-Bas, le mandat de commissaire peut être renouvelé une dernière fois pour une durée d'un an, sans extension par la suite.

En Belgique, au bout de la neuvième année, le mandat du commissaire en place ne peut être renouvelé que suite à un appel d'offre public. Si le mandat est renouvelé, il court pour trois ans, c'est-à-dire au-delà de la période maximum autorisée pour le commissaire de la maison-mère.

Si ce groupe bancaire souhaite qu'un même réseau puisse contrôler ses comptes, il sera quasiment contraint, en pratique, d'interrompre le mandat de commissaire tant aux Pays-Bas qu'en Belgique au bout de la neuvième année pour, à ce moment, lancer un appel d'offre qui, en Belgique, ne doit avoir qu'un caractère privé et auquel le commissaire en place ne peut pas participer afin de désigner un nouveau cabinet.

Ce faisant, ce groupe appliquera une règle plus stricte tant aux Pays-Bas (rotation après neuf ans au lieu de dix ans) et en Belgique (pas d'extension possible en cas d'appel d'offre public).

On peut dans ce contexte se poser la question de savoir s'il est juridiquement possible de renouveler au bout de neuf ans[10] le mandat de commissaire d'un réviseur d'entreprises belge auprès d'une filiale belge (EIP ou non-EIP) d'un groupe international, alors que l'on sait que le mandat du commissaire auprès de la maison mère vient à expiration au bout de dix ans – sans renouvellement possible – et que par conséquent, il y a un risque qu'il soit demandé au commissaire belge d'interrompre son mandat au terme de la dixième année, dans la mesure où le groupe souhaite confier le contrôle légal de l'ensemble de ses filiales au même réseau.

Nous sommes d'avis que la réponse à cette question juridique est positive. En effet, au moment du début du mandat, il n'y a pas de certitude juridique que ce mandat ne pourra pas aller jusqu'à son terme de trois ans. En effet, il n'y a pas d'obligation juridique de désigner le même réseau d'audit pour contrôler le groupe. Rien n'empêche donc le commissaire d'accepter ce mandat qui, au niveau de la législation belge peut, en principe, durer trois ans.

10 S'il s'agit d'une EIP, suite à un appel d'offres public.

Nous renvoyons dans ce contexte au nouvel article 135, § 1er du Code des sociétés[11] qui fait maintenant une distinction claire entre la révocation du commissaire par l'assemblée générale et la démission par le commissaire lui-même.

S'agissant des révocations, le Code des sociétés précise que les commissaires *« ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste motif, par l'assemblée générale. En particulier, une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation »*. L'Exposé des motifs ajoute encore que *« la décision de « révoquer » son commissaire peut découler d'une insatisfaction du travail effectué par le professionnel mais peut également intervenir dans certaines circonstances alors que le commissaire en place donne satisfaction à la société contrôlée. Tel sera par exemple le cas de l'exécution par la société d'une décision prise par sa société mère de confier le contrôle des comptes de toutes les entités formant le groupe aux représentants nationaux d'une seule et même structure internationale ».*

La législation belge reconnait donc pleinement la possibilité pour une assemblée générale de mettre un terme au mandat de commissaire en cours de mandat dans l'hypothèse d'un changement de commissaires au niveau de la maison-mère, ce changement de cabinet d'audit étant considéré comme un « juste motif » valable.

Par conséquent, au bout de la neuvième année, le commissaire de la société belge pourrait accepter le renouvellement de son mandat. Il appartiendra à l'assemblée générale de la société contrôlée de le révoquer, le cas échéant, l'année suivante. Bien entendu, au moment de sa nomination, le commissaire ne pourra pas s'engager à démissionner après un an.

Toutefois, même si un renouvellement de mandat est juridiquement autorisé, il est à craindre que les grands groupes internationaux éviteront des procédures d'appel d'offres quand ils anticipent que le mandat a de fortes chances de devoir être interrompu à brève échéance.

Ce petit exercice devra être fait pour tous les pays dans lequel ce groupe est implanté, ce qui entrainera de nombreuses difficultés à n'en pas douter.

Mesures transitoires

Le règlement européen a été adopté le 14 avril 2014 et publié au journal officiel de l'Union européenne du 27 mai 2014. Il est entré en vigueur le 16 juin 2014, mais en raison des options laissées aux Etats membres, son application n'est devenue effective qu'à partir du 17 juin 2016.

L'article 41 de ce règlement prévoit des mesures transitoires afin d'éviter un renouvellement massif des mandats au moment de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions.

Trois situations sont envisagées :

– si l'auditeur ou cabinet d'audit est en place depuis 20 ans ou plus au 16 juin 2014 (en d'autres termes, il s'agit des missions d'audit qui ont débuté avant le 17 juin 1994), l'entité contrôlée ne peut plus renouveler de mission d'audit à partir du 17 juin 2020 ;

– si l'auditeur ou cabinet d'audit est en place depuis 11 ans ou plus et moins de 20 ans au 16 juin 2014 (en d'autres termes, il s'agit des missions d'audit qui ont débuté entre le 17 juin 1994 et le 16 juin 2003), l'entité contrôlée ne peut plus renouveler de mission d'audit à partir du 17 juin 2023 ; et

– si l'auditeur ou cabinet d'audit est en place depuis moins de 11 ans au 16 juin

11 Inséré par l'article 115 de la loi du 7 décembre 2016.

2014 (en d'autres termes, il s'agit des missions d'audit qui ont débuté entre le 17 juin 2003 mais avant le 16 juin 2014 et qui sont toujours en cours au 17 juin 2016), l'entité contrôlée ne peut plus renouveler de mission d'audit au-delà du délai de 10 ans.

Questions particulières

– *Quelles sont les circonstances exceptionnelles justifiant de demander une prolongation au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises ?*

La loi ne précise pas quelles sont les circonstances dans lesquelles une extension exceptionnelle de maximum deux ans peut être accordée par le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises. Il appartiendra à l'autorité de supervision de se former sa propre jurisprudence afin d'accorder ou non cette extension. Il est clair qu'une telle extension ne pourra être accordée que dans l'hypothèse où il n'y a pas d'autres alternatives, comme par exemple quand une procédure d'appel d'offres, malgré les efforts de l'entité contrôlée, n'a pas pu aboutir à désigner un nouveau commissaire ou encore en cas de fusion ou de restructuration des sociétés contrôlées[12]. De manière dérogatoire, par rapport aux mandats d'une durée de trois ans, l'extension peut être accordée, soit pour une année, soit pour deux ans au maximum.

– *En cas de fusion de cabinets d'audit, faut-il remonter au premier mandat de contrôle des comptes effectués par le cabinet d'audit avant fusion pour déterminer la durée historique des mandats successifs du commissaire ?*

En cas de fusion de sociétés EIP, l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 15 juin 2016 stipule *que « si on prend le cas d'une société X, entité d'intérêt public, qui fusionne avec une autre société Y (également une entité d'intérêt public) qui forment ensuite ensemble la société Z (toujours une entité d'intérêt public), il est évident que le commissaire qui contrôle les comptes de la société Z devra prendre en considération la durée historique de ses mandats successifs dans l'une des deux entités d'intérêt public, voire dans les deux*[13] ». Toutefois dans les *FAQ* de l'*European Contact Group* on peut lire une réponse nettement plus nuancée. *Cf*. page 21, n° 3.5 *"However, as a general principle, if two entities merge to create a new legal entity then tenure for MFR transition purposes would be calculated from the date of the creation of the new legal entity to the extent that it is a PIE. Nevertheless, this may need to be checked under the relevant Member State law"*. Dans pareilles situations, il sera sans doute utile de consulter le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises.

– *Quid d'un changement de statut de la société contrôlée ? Quand une société passe du statut « non-EIP » au statut « EIP » à partir de quand faut-il calculer la période maximum de rotation ?*

Selon l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques[14], « *la durée de la mission d'audit est calculée à compter du premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit a été désigné pour la première fois pour effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de la même entité d'intérêt public. [Même si le commissaire était déjà en place avant que ce ne soit une EIP]* ». Selon cette interprétation, faudrait-il conclure qu'il y a lieu de faire démarrer la durée maximum des audits même avant que la société contrôlée n'ait le statut d'EIP ?

Les Questions et Réponses *(FAQ)* de *l'European Contact Group* donnent quant à elles, l'interprétation suivante[15]. Selon ces *FAQ*, la

12 Questions-Réponses (*FAQ*) *European Contact Group* – *op.cit.*, p. 24, n° 3. 14.

13 Avis du CSPE du 15 juin 2016, *op.cit.*, n° 36.
14 Avis du CSPE du 15 juin 2016, *op.cit.*, n° 15.
15 Questions-Réponses (*FAQ*) ECG – *op.cit.*, p. 22, n° 3.6 :

période d'audit soumise à rotation externe obligatoire ne débute que l'exercice social suivant la date à laquelle la société contrôlée est devenue une EIP. Cette interprétation nous semble logique et est d'ailleurs en ligne avec les *FAQ* publiées par la Commission européenne : « *If, however, an entity qualifies as a PIE during the course of an audit engagement, the calculation of the duration should start from the first financial year after the entity qualifies as a PIE. This also applies to the calculation of the transitional regime*[16] ».

LES SERVICES NON-AUDIT

Introduction

Les services non-audit interdits constituent un thème particulièrement sensible.

Selon les instances européennes, la fourniture de services non-audit serait en effet susceptible de constituer une menace pour l'indépendance du commissaire car lesdits services peuvent générer des conflits d'intérêts et, lorsqu'ils sont importants, une dépendance financière. En outre, la fourniture de ces services pourrait porter atteinte à la qualité de l'audit.

L'Union européenne a établi par le biais du règlement n° 537/2014 une liste de services non-audit interdits pour le contrôle légal des états financiers des EIP, à savoir les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance. En outre, les honoraires pour les services non-audit non interdits sont, pour les EIP, limités à 70 % de la moyenne des honoraires d'audit payés par l'entité contrôlée au cours des trois dernières années.

Cadre belge existant avant la réforme de l'audit

Le Code des sociétés détermine le cadre réglementaire de la rémunération du commissaire. Depuis 2003 en dehors de leur mandat, les commissaires peuvent percevoir auprès du même client et de ses filiales des honoraires pour divers types de missions, pour autant qu'elles ne soient pas relatives à des services qui mettent en cause leur indépendance. Ces services interdits sont décrits à l'article 183*ter* de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Ils sont réputés créer une menace d'auto-révision pour le commissaire et ne sont par conséquent pas compatibles avec les principes d'indépendance que celui-ci doit respecter. Ces services non audit – qui sont interdits dans toutes les entités, tant EIP que non-EIP, contrôlées par le commissaire – sont les suivants :

1. prendre une décision ou intervenir dans le processus décisionnel dans la société contrôlée ;
2. 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 ;
3. élaborer, développer, mettre en œuvre ou gérer des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée ;
4. réaliser des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés de la société contrôlée, si celles-ci constituent un élément important des comptes annuels ;

« *In calculating audit tenure for the purpose of MFR rules the date an entity first became a PIE is key. This position was confirmed by the Second Additional EC Q&A which state that 'the calculation of the duration should start from the first financial year after the entity qualifies as a PIE' (Q1). In the case of a listing – where a company has had its auditor for a number of years before the listing date, the duration of the audit engagement should only be calculated as from the beginning of the financial year after the financial year in which the listing became effective. For example, Audit Firm X have been auditors for 10 years but the entity only listed 4 years ago – in financial year 2010 – in this scenario the audit duration will be counted from financial year 2011* ».

16 Questions et réponses FAQ publiées par la Commission européenne le 31 mai 2016, consultables sur le lien suivant: http://ec.europa.eu/finance/auditing/docs/reform/160531-questions-answers_en.pdf.

5. participer à la fonction d'audit interne ;
6. représenter la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres ; et
7. intervenir dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée.

Les services interdits s'appliquent au commissaire et à son réseau, en Belgique ou à l'étranger, tant au niveau de la société dont il vérifie les comptes qu'à celui de ses filiales belges (et en ce qui concerne le commissaire lui-même et son réseau en Belgique, de toutes les filiales étrangères) ainsi qu'à celui des sociétés belges qui contrôlent cette société.

Toujours dans le cadre législatif belge précédant l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, une limite quantitative était en outre prévue pour ces services non-audit. Selon la règle dite « *one-to-one* » et les exceptions y associées prévues à l'ancienne article 133, § 6 du Code des sociétés, le commissaire ne peut fournir dans les sociétés cotées et les sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, des services non-audit dont le montant total des honoraires dépasse celui des honoraires des services audit.

Cadre législatif belge suite à la réforme de l'audit

Le règlement européen introduit le principe de services non-audit pour les EIP seulement, la liste de ces services est toutefois sensiblement plus longue que celle des 7 services interdits que nous connaissions jusqu'à présent en droit belge. En outre, les libellés utilisés sont différents de l'article 183*ter* de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Les nouvelles dispositions du Code des sociétés tentent de combiner les exigences actuelles de la législation belge (applicable à tous les commissaires) et les dispositions du règlement européen plus strictes concernant les seules EIP, tout en assurant une cohérence entre les mandats EIP et les mandats non-EIP.

Le nouvel article 133/1 du Code des sociétés prévoit que sont désormais interdits à tous les commissaires d'EIP et de non-EIP :

1. les services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de la société soumise au contrôle légal ;
2. la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers ;
3. la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière ;
4. les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ;
5. les services liés à la fonction d'audit interne de la société soumise au contrôle légal ;
6. les services ayant trait à :
   a) la négociation au nom de la société soumise au contrôle légal ;
   b) l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige ;
   c) la représentation de la société soumise au contrôle légal ou dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres ;
7. les services de ressources humaines ayant trait :
   a) aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle légal, dès lors que ces services englobent :

i) la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions, ou
ii) la vérification des références des candidats à ces fonctions ;

b) à la structuration du modèle organisationnel ; et
c) au contrôle des coûts.

En outre, en ce qui concerne les commissaires d'EIP, la législation belge prévoit que sont également interdits les autres services non-audit suivants :

1. les services fiscaux portant sur :
   a) l'établissement des déclarations fiscales ;
   b) l'impôt sur les salaires ;
   c) les droits de douane ;
   d) l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit pour la fourniture de ces services ne soit requise par la loi ;
   e) l'assistance de la société soumise au contrôle légal lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales ;
   f) le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ;
   g) la fourniture de conseils fiscaux ;
2. les services juridiques ayant trait à la fourniture de conseils généraux ;
3. les services de paie ;
4. la promotion, le commerce ou la souscription de parts de la société soumise au contrôle légal ; et
5. les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de la société soumise au contrôle légal, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers, telle que l'émission de lettres de confort en lien avec des prospectus émis par la société soumise au contrôle légal.

Le nouvel article 133/1, § 4 du Code des sociétés prévoit toutefois, comme le permet le règlement européen, que la fourniture dans les EIP des services d'évaluation (visés au point 4 ci-dessus) et certains services fiscaux (visés aux points 1 a et points 1 d à g ci-dessus), sont autorisés pour autant que les exigences cumulatives suivantes soient respectées :

a) les services n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les comptes annuels contrôlés ;
b) l'appréciation de l'effet sur les comptes annuels contrôlés est documenté et expliqué de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 ; et
c) le commissaire respecte les principes généraux en matière d'indépendance.

Les entités visées par l'interdiction de fournir des services non-audit sont l'EIP contrôlée, son entreprise mère, ainsi que les entreprises qu'elle contrôle au sein de l'Union européenne ; cette interdiction s'applique tant au contrôleur légal des comptes qu'à tout membre de son réseau.

Les services non-audit interdits se rapportent à la période s'écoulant entre le commencement de la période contrôlée et la publication du rapport d'audit. En ce qui concerne les services juridiques, cette période est même élargie à l'année précédant la désignation.

Limite quantitative aux services non-audit autorisés

Quand un service « non-audit » n'est pas interdit, il peut en principe être fourni par le commissaire pour autant que les règles relatives à l'indépendance soient respectées et que les limitations quantitatives suivantes ne soient pas dépassées.

Pour les EIP, les honoraires rémunérant les services « non-audit » ne peuvent désormais pas dépasser 70 % des honoraires d'audit. Le calcul se fait sur trois exercices comptables, c'est-à-dire la durée légale du mandat de commissaire.

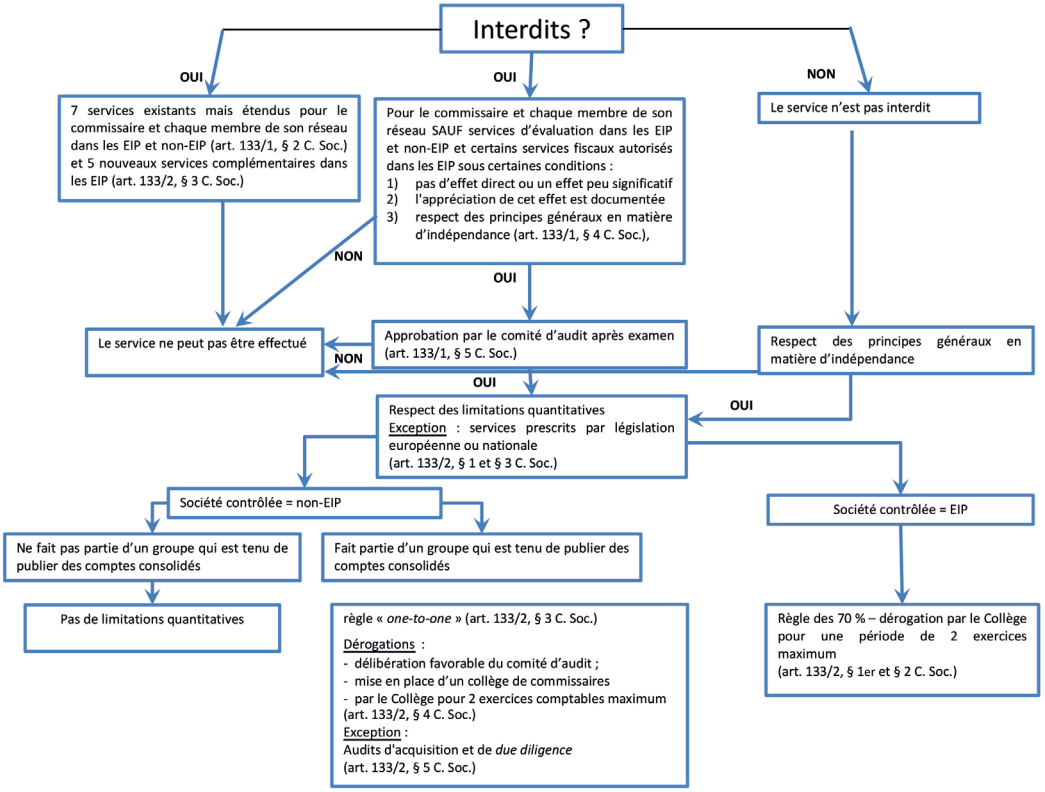
Pour effectuer cette comparaison, il y a lieu de prendre en considération, d'une part, les honoraires d'audit et, d'autre part, les honoraires pour les services non-audit facturés par le commissaire à la société contrôlée, à sa société mère et aux filiales de la société contrôlée, où qu'elles se situent.

Il est remarquable de constater que seuls les services prestés par le commissaire, c'est-à-dire, le cabinet d'audit établi en Belgique, sont pris en considération pour le calcul. Les services non-audit éventuellement prestés par le réseau du commissaire (qu'il s'agisse du réseau belge ou étranger) n'interviennent pas dans ce calcul.

La loi prévoit également qu'à la demande du commissaire, le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises peut, à titre exceptionnel, lui permettre de ne pas respecter cette règle des 70 % pour une période maximale de deux exercices comptables.

Notons encore que pour les non-EIP faisant partie d'un groupe qui établit et publie des comptes consolidés, la limitation quantitative est un peu moins stricte. Il s'agit de l'ancienne règle dite du « *one-to-one* » (100 % au lieu de 70 %). De plus, pour ces sociétés, les dérogations sont un peu plus larges que pour les EIP. En effet, outre la dérogation pour deux ans maximum à accorder par le Collège (comme pour les EIP), il est possible de déroger à la règle du « *one-to-one* » sur avis favorable du comité d'audit ou en cas de collège de commissaires.

Schéma décisionnel relatif aux services non-audit



CONCLUSION

En ce qui concerne la rotation externe et les services non-audit, la matière est particulièrement technique. Le législateur a fait évoluer les anciennes dispositions applicables en Belgique pour les rendre compatibles avec le nouveau cadre législatif européen. L'exercice est complexe et aboutit à des solutions, certes originales, mais non alignées avec les options prises par les autres Etats membres de l'Union européenne. Sur ce point nous ne pouvons que constater que la réforme de l'audit engendre une complexité accrue et inutile tant pour les praticiens que pour leurs clients.

LA NOUVELLE SUPERVISION PUBLIQUE DE LA PROFESSION DE RÉVISEUR D'ENTREPRISES : MISSIONS DÉLÉGUÉES, GOUVERNANCE, CONTRÔLE DE QUALITÉ, SURVEILLANCE ET MESURES DE SANCTIONS EN CE COMPRIS LES VOIES DE RECOURS

STÉPHANE FOLIE

Juriste[1]

Introduction générale

La présente contribution a pour objet de décrire, parfois brièvement, l'organisation de la supervision de la profession de réviseur d'entreprises qui pour l'essentiel est confiée au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises. L'organisation et les compétences du Collège ainsi que la procédure applicable seront examinés dans le cadre de cette contribution. Préalablement, une place est donnée à un bref passage en revue des compétences qui sont déléguées par le Collège à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE).

Compétences déléguées

Une compétence déléguée est exercée par une autorité au nom et pour le compte d'une autorité supérieure, selon les directives ou les instructions adressées par celle-ci. La loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises délègue certaines compétences attribuées au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ceci signifie donc que le Collège assume la responsabilité finale de la supervision et de l'exécution des missions déléguées à l'Institut.

L'Institut se voit déléguer des compétences en matière d'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises, de tenue et de mise à jour du registre public et enfin concernant l'organisation de la formation permanente.

L'Institut est tenu de communiquer au Collège les décisions adoptées concernant l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises. Le Collège peut s'y opposer dans un délai de sept jours ouvrables. Le Collège peut demander des informations complémentaires à l'Institut ou demander à l'Institut d'effectuer des démarches spécifiques. Dans ce cas, un nouveau délai de 15 jours ouvrables commence à courir lorsque le Collège reçoit les informations complémentaires demandées ou est informé par l'Institut des démarches entreprises. Les décisions de l'Institut n'ont d'effet qu'après

1 Chef de service surveillance et contrôle de qualité de l'IRE jusqu'au 30 septembre 2016.

expiration du délai d'opposition du Collège et sont, une fois le délai échu, réputées avoir été prises par le Collège.

Le Collège a accès à tout moment au registre public et peut requérir les adaptations qu'il estime utile après avoir recueilli l'avis de l'Institut.

La délégation de compétence accordée pourrait être révoquée. La loi précise que le Roi peut, sur proposition du Collège, par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres, mettre fin à ou suspendre une ou plusieurs des délégations visées ci-dessus[2]. Dans ce cas, c'est le Roi qui fixerait, sur proposition du Collège, les modalités pratiques organisant la suspension ou la cessation de la délégation. Il peut notamment définir les règles en matière de transfert des archives et dossiers en cours.

La loi prévoit encore que le Collège peut déléguer d'autres tâches à l'Institut, notamment en termes de collecte d'information. Dans ce cas, le Collège pourrait y mettre fin ou suspendre à la délégation à tout moment sans devoir recourir à un quelconque acte législatif.

Il est encore à noter que de manière, nous semble-t-il redondante, les articles 78 et 79 de la loi rappellent les délégations de compétences visées à l'article 41.

Par ailleurs, il peut être rappelé, même s'il ne s'agit pas de compétences déléguées, que l'Institut formule les normes et recommandations relatives à l'exécution des missions révisorales. Les normes et recommandations sont adoptées après leur approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) et le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions.

2 Sous réserve de la légalité d'un arrêté royal dérogeant à une disposition légale.

Contrôle de qualité et surveillance : mesures, sanctions et voies de recours

A. Généralités

La supervision publique de la profession est entièrement revue afin de transposer en droit belge certaines nouvelles exigences imposées par la réglementation européenne, dont celle interdisant totalement l'intervention de l'Ordre professionnel dans le processus du contrôle de qualité ou de la surveillance en ce qu'ils concernent les réviseurs d'entreprises contrôlant des entités d'intérêt public. Le choix politique a été posé d'organiser un système de supervision unique pour l'ensemble des réviseurs d'entreprises qu'ils contrôlent ou non des entités d'intérêt public. Néanmoins, comme sous l'empire de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, certaines différences, parfois substantielles pourront toujours exister entre le contrôle d'un réviseur auditant ou pas de telles entités.

La rédaction de la présente contribution n'est pas particulièrement aisée dans la mesure où au moment où elle été rédigée, seul le texte de loi était disponible, lequel devra encore être complété d'un arrêté royal qui déterminera de nombreux aspects procéduraux.

La matière relative au contrôle de qualité est située à la section 4 de la loi et est intitulée Contrôle de qualité, surveillance, pouvoirs et mesures (*cf*. art. 52 ss).

B. Gouvernance

Le paysage de la supervision de la profession de réviseurs d'entreprises, en ce qu'elle vise le contrôle de qualité et la surveillance, est entièrement revu et simplifié car il ne prévoit que l'intervention du Collège de supervision des réviseurs d'entreprises et de la Commission des sanctions de la FSMA. L'Institut des Réviseurs

d'Entreprises, la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) (qui devrait disparaître), le Procureur général ou encore les instances disciplinaires[3] telles qu'instituées par l'ancienne loi du 22 juillet 1953 n'interviennent plus dans le processus.

L'organisation de la supervision publique est revue fondamentalement et constituera un changement important pour les réviseurs d'entreprises. La supervision de la profession sera dorénavant confiée au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises qui disposera de la personnalité juridique. Le Collège est composé de six membres, dont deux sont nommés par la Banque Nationale de Belgique, deux par la FSMA, en outre un membre ayant eu la qualité de réviseur d'entreprises et un expert n'ayant pas été réviseur d'entreprises sont également nommés par le Roi.

Un secrétaire général du Collège sera nommé parmi les membres du personnel de direction de la FSMA. Outre l'organisation et la supervision des travaux de supervision, le secrétaire général a la possibilité d'initier la procédure visant l'interdiction provisoire d'exercer certains services professionnels (*cf. infra*). La loi prévoit en outre que le Collège peut lui déléguer certaines compétences.

Le Collège a son siège dans les locaux de la FSMA qui affecte également les ressources nécessaires à son fonctionnement et à l'accomplissement de ses tâches conformément au budget. Le montant maximal de la contribution permettant le financement de la supervision devrait être fixé à la somme annuelle de 2.800.000 euros ce qui constitue une augmentation significative du coût de la supervision qui sera *in fine* reportée sur les cabinets de révision. La supervision publique de la profession continuera à être intégralement supportée par la profession via une contribution qui sera perçue par la FSMA à charge de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le personnel administratif du Collège sera placé sur le *payroll* et sous l'autorité hiérarchique de la FSMA.

C. Procédure

L'article 52 de la loi indique que le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité sur la base d'une analyse du risque et au moins tous les six ans. Le contrôle de qualité est une procédure d'examen de l'activité professionnelle d'un réviseur d'entreprises. Il a notamment pour but de vérifier que le cabinet du réviseur d'entreprises contrôlé est doté d'une organisation appropriée par rapport à la nature et à l'étendue de ses activités. Ce contrôle vise également à garantir aux autorités de contrôle et *in fine* aux parties prenantes que les réviseurs d'entreprises effectuent leurs travaux et émettent leurs attestations conformément aux normes de contrôle et aux règles déontologiques en vigueur.

Le Collège est également compétent pour assurer la surveillance de la profession et notamment instruire les plaintes visant des réviseurs d'entreprises.

L'instruction des dossiers qu'ils soient issus du contrôle de qualité périodique ou de la surveillance (plainte) sera effectuée par le Collège et ses services administratifs en ce compris des inspecteurs chargés de diligenter les contrôles sur place. Il n'est pas exclu que des inspecteurs ayant la qualité de réviseur d'entreprises interviennent dans certains dossiers portant sur le contrôle des activités des réviseurs n'appartenant pas à un cabinet de révision auditant des entités d'intérêt public.

Les modalités pratiques du contrôle de qualité et des enquêtes de surveillance devront être définies. Néanmoins, pour le traitement des

3 Les instances disciplinaires organisées par la loi du 22 juillet 1953 restent compétentes pour le traitement des dossiers dont elles ont été saisies par la CRME avant l'entrée en vigueur de la loi.

plaintes notamment, l'article 82 de la loi prévoit que le Roi devra définir des mécanismes efficaces visant à encourager le signalement des infractions et précisera les conditions auxquelles de tels mécanismes mis en place par le Collège devront répondre. Les mécanismes visés comprendront au moins des procédures spécifiques pour la réception de signalements d'infractions et leur suivi, la protection des données à caractère personnel concernant tant la personne qui signale une infraction présumée ou réelle que la personne soupçonnée ou présumée d'avoir commis l'infraction, dans le respect des principes fixés dans la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée, des procédures adéquates garantissant les droits de la défense de la personne poursuivie, son droit d'être entendu avant l'adoption d'une décision la concernant, ainsi que son droit à un recours effectif devant un tribunal contre toute décision.

L'actuel arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance, le contrôle de qualité et portant le règlement de discipline des réviseurs d'entreprises devrait être abrogé et la norme contrôle de qualité sera abrogée.

C'est le Collège qui adoptera une décision à l'issue du contrôle de qualité ou de l'enquête de surveillance. S'il estime que les manquements ou les faits constatés doivent faire l'objet d'une mesure, il établira un rapport par lequel il saisira la Commission des sanctions de la FSMA (*cf. infra*). La périodicité minimale des contrôles de qualité fixée à 6 ans étant maintenue, le Collège devra établir chaque année une liste des contrôles à effectuer. Pour le reste, il est actuellement impossible, à défaut de textes, d'expliciter dans le détail la procédure des contrôles de qualité au sein des cabinets de révision qui sera organisée.

Une nouveauté majeure dans le cadre de l'organisation et l'exécution des contrôles de qualité et de surveillance consiste dans les moyens pouvant être mis en œuvre par le Collège dans le cadre de ses missions et des compétences dont il dispose pour obtenir des informations en ce compris de la part de tiers, de membres du réseau, des autorités de contrôles prudentielles et même des autorités judiciaires (art. 54). Il est demandé une entière collaboration tant au réviseur concerné qu'aux tiers sous peine de sanctions pénales. Le Collège peut également transmettre des informations aux autorités judiciaires ce qui constitue un revirement fondamental par rapport à la pratique actuelle fondée sur la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle les ordres professionnels ne sont pas tenus à appliquer l'article 29 du Code d'instruction criminelle organisant la communication d'infractions aux autorités judiciaires.

Il résulte de l'énoncé des moyens d'investigation que le contrôle de qualité des réviseurs d'entreprises semble à présent répondre à un double objectif :

– assurer la qualité et la compétence d'un corps de professionnels ; et
– participer dans une certaine mesure au contrôle prudentiel.

Il s'agit là d'une nouvelle approche rompant avec les principes généraux du droit disciplinaire applicables jusqu'à présent aux réviseurs d'entreprises consacrant l'autonomie et l'imperméabilité du droit disciplinaire par rapport à une éventuelle procédure civile ou pénale. La « confidentialité » caractérisant le droit disciplinaire était jusqu'à présent considérée comme un principe général de droit par la Cour de cassation[4]. Le texte déroge avec ce principe général. Des éléments récoltés dans le cadre d'un contrôle de qualité ou d'un dossier de surveillance pourraient donc être joints et utilisés, à charge, dans une procédure pénale ou civile. Il y aura lieu de voir ce qu'en diront les plaideurs et ce qu'en feront les tribunaux !

4 A. Bossuyt, « Les principes généraux du droit dans la jurisprudence de la Cour de cassation », *J.T.*, 2005, p. 733.

Sans rentrer dans trop de détails qui dépassent le cadre de la présence contribution, un exemple, certes assez théorique, peut être donné pour éclairer les difficultés que pourraient engendrer certains aspects de la procédure.

Tout comme par le passé, la loi exige la collaboration du professionnel aux travaux visant le contrôle de qualité et la surveillance. Il doit donner accès à ses dossiers et répondre loyalement et complètement aux questions qui lui sont posées. Par le passé, les éléments de l'instruction d'un dossier disciplinaire ne pouvaient être utilisés dans un autre cadre. La loi prévoit à présent que le Collège peut communiquer des informations obtenues à la suite de ce devoir accru de collaboration aux autorités judiciaires qui disposeraient alors d'informations qu'elles n'auraient pas nécessairement pu obtenir dans le cadre d'une enquête pénale où le droit au silence et celui de ne pas participer à sa propre incrimination sont reconnus et garantis à chacun notamment par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme. Le devoir de collaboration imposé en matière disciplinaire aurait pour conséquence d'affaiblir éventuellement la défense du professionnel dans le cadre d'une procédure pénale. Une telle situation pourrait être contraire à la jurisprudence actuelle de la Cour de cassation qui considère à présent que le droit au silence et celui de ne pas participer à sa propre incrimination peut être invoqué (art. 6.1. de la Convention européenne des droits de l'Homme) et, sous certaines nuances, prime le devoir de loyauté[5].

En outre, l'on peut se poser la question de l'impact de cette approche notamment sur le secret professionnel mais également sur les conséquences que peuvent entraîner certaines communications envers les tiers. La publication nominative des décisions du Collège ne va pas sans poser de questions par rapport au droit à l'oubli à présent reconnu et protégé[6], ou encore par rapport au dommage de réputation qui pourrait en résulter notamment si, *in fine*, les faits sur la base desquels le Collège aurait adopté sa décision ne devaient pas s'avérer fondés. Au regard de la jurisprudence consacrant certains principes des droits de la défense, la situation n'est pas sans danger et il n'est pas acquis à l'instar de la responsabilité que l'Etat belge assume du fait de l'action des magistrats[7], que l'exonération de responsabilité du Collège résiste systématiquement à certaines demandes en responsabilité.

D. Mesures pouvant être adoptées

Par le Collège

Sur la base de l'article 57 de la loi, le Collège peut fixer à toute personne visée à l'article 54, § 1er, alinéa 3 un délai dans lequel elle doit se conformer à des dispositions déterminées de la présente loi ou des arrêtés pris pour son exécution. L'on entend bien que la disposition telle que libellée ouvre la voie à un contrôle de qualité rapproché, fixé à une échéance définie inférieure à la périodicité habituelle, et durant lequel il sera vérifié si le réviseur a pu améliorer la qualité de ses travaux. En l'absence d'autres précisions dans les textes, il est difficile d'en écrire plus à ce stade. A l'instar de certaines compétences prévues dans le cadre du contrôle prudentiel, serait-il imaginable que le Collège utilise cette compétence formulée actuellement de manière large, pour obliger un réviseur d'entreprises à modifier son rapport qui, selon le Collège, ne serait pas adéquat ? La question est posée, mais une réponse favorable ouvrirait la porte à de nombreuses questions dont celles des compétences de l'assemblée générale de la société qui aurait approuvé un rapport ou encore celle de la responsabilité

5 Cass., 25 novembre 2011, *J.L.M.B.*, 2012/08, p. 340.

6 Sur la question voyez S. Folie, « La publication et la communication des décisions disciplinaires – la confirmation du droit à l'oubli », dans V. Michiels (éd.), *La publicité de l'administration – vingt ans après, bilan et perspectives*, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 359 à 376. Acte du Colloque « La publicité de l'administration » en 2014.

7 Cass., 25 mars 2010, C.09.0403; et C.Const., 30 juin 2014, n° 99/2014.

du Collège concernant le rapport modifié à sa demande.

En cas d'urgence, le Collège peut interdire provisoirement l'exercice de tout ou partie de l'activité du réviseur d'entreprises et en suspendre l'inscription au registre. Cette mesure peut être comparée à la mesure provisoire qui pouvait être imposée par le Comité exécutif de l'IRE sur la base de l'article 38 de la loi du 22 juillet 1953. L'interdiction temporaire de prester certains ou tous les services professionnels était déjà prévue aux articles 38 et 39 de loi du 22 juillet 1953. Néanmoins, la procédure alors définie semblait présenter plus de garanties pour les réviseurs d'entreprises poursuivis notamment en termes de recours contre la mesure. Les tribunaux de l'ordre judiciaire avaient d'ailleurs estimé qu'elle respectait les principes du droit au procès équitable[8].

Le texte de la nouvelle loi ne définit pas les modalités préalables à l'imposition d'une telle mesure par le Collège. Il faut souhaiter que les arrêtés royaux d'exécution le fassent. Le réviseur d'entreprises sera-t-il entendu à la fois sur l'existence de griefs mais également sur l'opportunité d'adopter la mesure, cette dernière condition ayant été jugée essentielle par les tribunaux et la Commission d'appel lorsqu'ils ont été amenés à valider une telle mesure sous l'emprise de la loi du 22 juillet 1953. En outre et il s'agit là d'une différence fondamentale avec la procédure organisée par la loi du 22 juillet 1953, le texte actuel ne prévoit aucun recours contre la mesure de suspension temporaire. Bien que la loi soit muette sur ce point, il ne fait pas de doute que les décisions du Collège contenant une interdiction provisoire de prester certains services sont donc susceptibles de recours en suspension et en annulation devant le Conseil d'Etat. En outre, s'agissant du droit à l'exercice d'une activité professionnelle auquel une sanction de suspension ou radiation porte atteinte, les tribunaux de l'ordre judiciaire et le Président du tribunal de première instance siégeant en référé (art. 584 Code judiciaire) pourraient se déclarer compétents pour connaître d'un recours visant la protection de ce droit subjectif[9].

Si la personne concernée reste en défaut à l'expiration du délai imparti, le Collège peut, l'ayant entendue ou à tout le moins dûment convoquée :

1° rendre publique sa position quant aux constatations faites en vertu de l'alinéa 1er ;
2° imposer le paiement d'une astreinte[10] qui ne peut être, par jour calendrier de non-respect de l'injonction, supérieure à 50.000 euros, ni, au total, excéder 2.500.000 euros ; ou
3° enjoindre au réviseur d'entreprises de s'abstenir provisoirement de tout service professionnel ou de services déterminés. Cette mesure est applicable pendant le délai indiqué par le Collège. Elle cesse ses effets de plein droit si la Commission des sanctions n'est pas saisie des indices, faits ou charges ayant justifié cette mesure dans les six mois de cette mesure. Elle cesse également de plein droit ses effets lorsque la décision de la Commission des sanctions relative à ces indices, faits ou charges, est coulée en force de chose jugée.

Le Collège peut faire procéder, aux frais du réviseur d'entreprises, à la publication des mesures qu'il a prises à l'égard du réviseur d'entreprises, sur le site internet du Collège ou dans les journaux et publications de son choix ou dans les lieux et pendant la durée qu'il détermine.

8 Bruxelles (Référés), IRE c/ (...), 12 août 2010, inédit, RG n° 2010/1207/C; Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 octobre 2010 ; 402/10-F.

9 J. Englebert, « Le référé judiciaire : principes et questions de procédure », in *Le référé judiciaire*, Dir. J. Englebert et H. Boularbah, éd. CJB, 2003, pp. 9.

10 L'astreinte consiste en la condamnation au paiement d'une somme d'argent par jour de retard dans l'exécution d'une injonction. Elle ne serait due que dans le cas où le réviseur d'entreprises ne donnerait pas suite immédiatement à une injonction qui lui serait faite.

Le non-respect par un réviseur d'entreprises d'une suspension immédiate visée au premier paragraphe, alinéa 2 ou d'une injonction d'abstention provisoire visée au premier paragraphe, alinéa 3, 3° peut faire l'objet d'une astreinte visée au premier paragraphe, alinéa 3, 2° et d'une amende administrative visée à l'article 59, paragraphe 1er, 8°.

Le Collège se voit également attribuer la compétence lui permettant d'infliger un rappel à l'ordre lorsqu'il estime que les faits, bien qu'avérés, ne justifient pas une sanction (art. 57, § 5).

Le rappel à l'ordre a été introduit dans la loi du 22 juillet 1953 lors de la réforme de 2007. Il permettait au Conseil, pour des faits avérés mais d'une gravité moindre, d'imposer un rappel à l'ordre au lieu d'initier une procédure disciplinaire. L'article 37 de la loi du 22 juillet 1953 précitée organisait un recours contre le rappel à l'ordre devant la Commission d'appel laquelle pouvait confirmer la mesure, l'annuler ou encore lui substituer une sanction disciplinaire (ce qu'elle n'a jamais fait dans la pratique). Le texte actuel ne prévoit aucun recours, il faut dès lors en déduire qu'un recours devant le Conseil d'Etat sera recevable bien qu'une telle procédure risque de s'avérer lourde au regard des enjeux. Il y a également lieu de noter que la loi nouvelle, au contraire de celle du 22 juillet 1953, ne contient aucune disposition concernant les effets d'un rappel à l'ordre et le délai de validité de la mesure.

Par la Commission des sanctions de la FSMA

A l'issue de ses travaux, s'il estime que des manquements doivent justifier l'adoption d'une mesure, conformément à l'article 58 de la loi, le Collège peut décider, en application de l'article 56, § 2, d'engager une procédure pouvant mener à l'application d'une mesure administrative ou d'une amende administrative. Pour ce faire, le Collège saisit la Commission des sanctions de la FSMA. Cette saisine n'est pas susceptible de recours. Il doit être noté qu'en cas de renvoi d'un réviseur d'entreprises personne physique devant la Commission des sanctions, le cabinet de révision que ce réviseur d'entreprises représente le cas échéant, ne peut être renvoyé qu'en raison d'une faute distincte imputable au cabinet lui-même et non à son représentant signataire dans la mission litigieuse. Concrètement, la faute technique, la négligence imputable à la personne physique ne peut l'être à son cabinet. Une faute distincte pourrait être recherchée si le manquement constaté était, par exemple, le résultat d'une procédure ou d'une directive inadéquate adoptée par le cabinet lui-même.

Les mesures administratives visées sont les sanctions disciplinaires classiques allant de l'avertissement jusqu'à la radiation du registre public en passant par la suspension contenant l'interdiction de prester tout services professionnels. A cet arsenal sont ajoutés de mesures visant la publication de décisions ou l'imposition d'une amende administrative.

La procédure devant la Commission des sanctions de la FSMA sera, *mutatis mutandis*, probablement identique à celle prévue aux articles 70 et suivants de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (chapitre 3, section 5) et au Règlement d'ordre intérieur de la Commission des sanctions de la FSMA du 21 novembre 2011 approuvé par l'arrêté royal du 12 mars 2012 lequel contient les règles de procédure et de déontologie pour le traitement des dossiers devant la Commission des sanctions.

Brièvement et de manière non-exhaustive, il peut être rappelé que la Commission des sanctions de la FSMA est composée de Conseillers près le Conseil d'Etat, de Conseillers émérites près la Cour de cassation, de magistrats, avocat et professeurs d'université. La procédure devant la Commission des sanctions est contradictoire.

Les personnes auxquelles une notification de griefs a été adressée disposent d'un délai de

deux mois pour transmettre au Président de la Commission des sanctions leurs observations écrites sur les griefs. Dans des circonstances particulières, le président de la Commission des sanctions peut prolonger ce délai. Les personnes mises en cause peuvent prendre copie des pièces du dossier auprès de la Commission des sanctions et se faire assister ou représenter par un avocat de leur choix.

Lorsqu'elle l'estime nécessaire, eu égard au droit au procès équitable, la Commission des sanctions peut faire accomplir des actes d'instruction complémentaires.

Conformément à l'article 59 de loi, la Commission des sanctions peut, lorsque, conformément à l'article 58, et dans le respect de la procédure visée au chapitre 3, section 5 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, elle constate une infraction aux dispositions légales, réglementaires et normatives applicables, prendre les mesures suivantes à l'égard des réviseurs d'entreprises et

- en ce qui concerne le 6°, à l'égard d'un membre de l'organe d'administration ou de direction d'une entité d'intérêt public et
- en ce qui concerne le 8°, à l'égard de celui qui exerce l'activité professionnelle de réviseur d'entreprises en Belgique alors qu'il n'est pas reconnu à ce titre :

1° un avertissement ;
2° une réprimande ;
3° une déclaration publique indiquant le nom de la personne responsable et la nature de l'infraction, sur le site web de la FSMA ;
4° une interdiction temporaire d'une durée maximale de trois ans à l'encontre du réviseur d'entreprises, du cabinet d'audit enregistré ou du représentant permanent de procéder à tout service professionnel ou services déterminés ;
5° une déclaration publique indiquant que le rapport d'audit ne remplit pas les exigences de l'article 28 de la directive ou, le cas échéant, de l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 ;
6° une interdiction temporaire d'une durée maximale de trois ans, à l'encontre d'un membre d'un cabinet de révision ou d'un membre de l'organe d'administration ou de direction d'une entité d'intérêt public, d'exercer des fonctions au sein de cabinets de révision ou d'entités d'intérêt public ;
7° le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises ;
8° une amende administrative qui ne peut être supérieure à 2.500.000 euros pour le même fait ou pour le même ensemble de faits. Lorsque l'infraction a procuré un profit au contrevenant ou a permis à ce dernier d'éviter une perte, le maximum de l'amende peut être porté au triple du montant de ce profit ou de cette perte.

Concernant les sanctions éventuelles à infliger, malheureusement, au stade actuel, il n'est pas possible de connaître les critères qui guideront la Commission des sanctions de la FSMA lorsqu'elle aura à choisir, par exemple, entre une peine de suspension ou une amende administrative dont le montant ne peut être supérieur (*sic*) à 2.500.000 euros ou encore lorsqu'elle décidera d'imposer la publication de sa décision. Actuellement, la loi du 2 août 2002 précitée précise que la Commission des sanctions tient compte, pour fixer le montant de l'amende, de toutes les circonstances pertinentes et, notamment, le cas échéant : de la gravité et de la durée de l'infraction, du degré de responsabilité de la personne physique ou morale responsable ; de la solidité financière de cette personne ; de l'importance du profit réalisé ou de la perte évitée, dans la mesure où ils peuvent être déterminés ; du préjudice patrimonial subi par des tiers du fait de l'infraction, dans la mesure où il peut être déterminé ; du degré de coopération avec la FSMA dont a fait preuve la personne responsable ; des infractions antérieures commises par la personne responsable; des mesures qui ont été prises, après l'infraction, par la personne responsable en vue d'éviter une récidive. Il devrait en être ainsi pour toutes les mesures pouvant être adoptées.

En outre, la longueur de la procédure en annulation devant le Conseil d'Etat aura certainement pour effet de voir se multiplier les demandes de suspension de la sanction. Ceci aura pour effet de multiplier les procédures et d'augmenter dès lors les coûts tant pour le réviseur d'entreprises concerné que pour l'autorité administrative.

Les suspensions commencent à courir au jour de leur notification[11]. Cette disposition un peu surprenante rompt totalement avec le droit disciplinaire puisqu'en cas de suspension, elle en viendrait à priver un recours de toute effectivité. Il ne fait aucun doute qu'une peine de suspension de quelques semaines, par exemple, serait expirée au moment où l'instance d'appel aura prononcé sa décision. Une telle situation pourrait se révéler en outre dangereuse en termes de responsabilité si la décision devait être réformée par la suite. L'absence d'effet suspensif du recours risque d'entraîner une multiplication de recours précités devant le Président du tribunal de première instance siégeant en référé ou en suspension devant le Conseil d'Etat.

E. Voies de recours

La section 5 de la loi intitulée « Voies de recours » (au pluriel) contient un seul article concernant le recours contre la décision du Collège d'imposer une astreinte. A l'heure d'écrire ces lignes et en l'absence de précisions dans l'arrêté royal à venir[12], le texte de l'article 61 semble quelque peu confus.

L'alinéa 1er de l'article 61 indique qu'un recours est ouvert auprès de la Cour d'appel de Bruxelles contre les décisions prises en application de l'article 57, § 1er, alinéa 3, 2°.

Il est étonnant que le seul recours organisé soit limité à la décision d'imposer une astreinte et d'en exclure le recours contre la mesure provisoire de prester certains services (art. 57, § 1er , al. 3, 3°), alors que l'article 57, § 1er précité présente ces deux décisions sous la forme d'une alternative. « *2° imposer le paiement d'une astreinte (...)* ***ou*** *3° enjoindre au réviseur de s'abstenir provisoirement de tout service (...)* ». L'on n'aperçoit pas les raisons pour lesquelles une distinction serait introduite au sujet de l'appel contre ces deux mesures.

Quoi qu'il en soit, l'article 61 indique que le recours est ouvert « aux parties ». Il est donc bien entendu ouvert au(x) réviseur(s) d'entreprises concerné(s) mais au stade actuel de la législation, et notamment en l'absence d'arrêté royal, on ne peut se prononcer sur la possibilité pour le Collège d'introduire un appel.

Selon l'article 61, ce recours doit être introduit devant la Cour d'appel de Bruxelles par requête déposée au greffe de la Cour dans les 30 jours de la notification de la décision. L'article décrit les formes devant être respectées à savoir pour l'essentiel les formes visées par le Code judiciaire en matière de requête (identification de l'appelant, de la décision attaquée, exposé des moyens, date d'audience, inventaire des pièces, etc.). Il faut toutefois noter qu'aucune sanction n'est prévue en cas de non-respect de ce délai. Contrairement à la procédure d'appel organisée par la loi du 22 juillet 1953 qui se voulait non formaliste (saisine de la commission d'appel par simple lettre recommandée même sommairement motivée), l'introduction d'une procédure d'appel nécessitera très certainement l'assistance d'un avocat.

Les parties sont autorisées à consulter le dossier ou à déposer des écrits de procédure dans le délai fixé par la Cour. Le dossier sera ensuite plaidé en audience publique. Les arrêts de la Cour d'appel peuvent faire l'objet d'un pourvoi en cassation selon les formes applicables en matière civile.

11 Si la mesure de suspension a été précédée d'une interdiction provisoire d'exercice, la suspension sera réputée avoir pris cours rétroactivement au jour de l'entrée en vigueur de l'interdiction provisoire.

12 Sans se prononcer sur la légalité d'un arrêté royal qui viendrait modifier la procédure prévue par la loi.

Le paragraphe 5 de l'article 61 précise que l'effet suspensif du recours porte uniquement sur le recouvrement de l'astreinte et non pas sur le montant cumulé de l'astreinte. Dès lors, si la situation à laquelle il devait être mis fin via l'astreinte perdure et que la Cour d'appel ne met pas à néant la décision de la Commission des sanctions, l'astreinte aura continué à courir.

Alors que l'article 61 est limitatif, l'article 82 énonce que le Roi devra adopter un texte permettant de garantir le droit du réviseur d'entreprises à disposer d'un recours effectif devant un tribunal contre toute décision (*cf. supra*). Le choix opéré semble étonnant en ce qu'il reviendrait *in fine* à un arrêté royal de modifier, en la complétant, la section 5 de la loi. Il eut été opportun pour la sécurité juridique et le respect de la hiérarchie des normes, que la section 5 de la loi traite les voies de recours de manière exhaustive.

F. Secret professionnel

Il n'entre pas non plus dans le cadre de cette contribution de faire de longs développements concernant le secret professionnel dont le non-respect est sanctionné par l'article 458 du Code pénal. Le secret professionnel auquel sont tenus les réviseurs d'entreprises vise à créer une situation de saine confiance entre le commissaire et l'entité contrôlée, laquelle a la certitude que les informations mises à dispositions ne se retrouveront pas à portée de tout tiers.

Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises fait depuis longtemps l'objet de nombreuses exceptions[13]. Ainsi, notamment, dans le cadre du contrôle prudentiel des banques et des compagnies d'assurances, les réviseurs d'entreprises agréés doivent communiquer à l'autorité des décisions, des faits ou des évolutions qui influencent ou peuvent influencer de façon significative la situation de la société contrôlée ou qui peuvent constituer des violations du Code des sociétés, des statuts ou encore qui seraient de nature à entraîner le refus ou des réserves en matière de certification des comptes. L'exception au secret professionnel est alors justifiée par la protection d'un intérêt supérieur, à savoir la stabilité du secteur financier.

Par contre, la loi du 7 décembre 2016 semble cette fois aller plus loin et ajoute diverses exceptions nouvelles au respect du secret professionnel. Le Collège peut recueillir de nombreuses informations qu'il peut communiquer tant à la FSMA qu'a la Banque Nationale pour l'exercice de leurs compétences prudentielles.

Cet échange d'informations vise la recherche et la sanction d'infractions qui ne mettent pas nécessairement en péril la stabilité financière. N'est-ce pas aller trop loin au risque de vider le secret professionnel de son sens ? Le législateur a estimé que non.

Dans ce cadre et afin de limiter autant que faire se peut la diffusion d'informations vers des tiers, il faut encore s'interroger sur la question de savoir si la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration pourrait être invoquée avec succès par un tiers souhaitant prendre connaissance des informations contenues dans les dossiers traités par le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises au risque de prendre alors connaissance d'informations tombant normalement sous la protection du secret professionnel du réviseur d'entreprises.

Il faut noter que la qualité d'autorité administrative est reconnue aux institutions de droit public ou privé, créées ou non par la loi, pour autant qu'elles exercent, dans le cas d'espèce, des compétences d'intérêt général et prenne une décision ayant force obligatoire. Le Conseil d'état a estimé que l'autorité administrative se définit par référence à l'autorité de puissance publique qu'elle exerce en vue de

13 S. Folie, M. De Wolf, H. Fronville, « Le secret professionnel des réviseurs d'entreprises » in *L'entreprise et le secret*, V. Cassiers, S. Gilson (éd.), Bruxelles, Larcier, 2014, p. 199.

protéger l'intérêt général[14]. La qualité d'autorité administrative ou juridictionnelle sera donc appréciée variablement selon les compétences exercées *in concreto*[15].

Lorsqu'elles agissent dans le cadre d'une enquête à vocation répressive, elles perdent cette qualité d'autorité administrative. Il s'en suit que l'ensemble des documents préparatoires, des travaux d'enquête et généralement toutes les décisions prises dans le cadre d'une enquête à vocation disciplinaire semblent être exclus du champ d'application des dispositions visant la communication de documents administratifs. Sur cette base, ni la personne poursuivie ni le plaignant ne disposent de la possibilité de contraindre le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises ni de donner accès aux documents préparatoires dont il choisit de ne pas faire usage dans le cadre de sa décision (à l'égard du réviseur concerné) ni de donner accès au dossier à un tiers.

Il faut encore relever que l'accès aux archives d'une autorité administrative, même lorsqu'elles sont à la disposition du public auprès des Archives du Royaume (comme c'est le cas pour les archives de la CBFA), doit se faire uniquement dans le respect du droit à la vie privée et au secret professionnel de la personne concernée[16].

Il y aura lieu d'être vigilant à cet égard au respect strict de l'article 8 de la loi relative à la protection de la vie privée[17] même si un laps de temps important s'est écoulé depuis le jour où l'information a été initialement recueillie.

14 C.E., 27 juillet 1979, Scheuermann c/ Limburgs Universitair Centrum, n° 19.776, *Rec.*, p. 851.
15 P. Lewalle, L. Donnay, G. Rosoux, « L'accès aux documents administratifs, un itinéraire sinueux », *in L'accès aux documents administratifs*, sous la direction de D. Renders, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 80.
16 « L'histoire de la CBFA à portée du grand public », *L'écho*, 29 août 2014, p. 4.
17 Laquelle englobe les activités professionnelles.

Conclusion

A l'issue de cette brève revue des dispositions concernant les sanctions et les voies de recours, l'on ne peut que constater que la loi du 7 décembre 2016 offre la possibilité aux organes de supervision publique de la profession réviseur d'entreprises d'imposer des obligations visant à collaborer aux contrôles ainsi que des sanctions renforcées par rapport à l'ancienne loi. Les décisions à venir diront si l'équilibre entre les droits et obligations de chacun a été trouvé. Il semble néanmoins souhaitable que le Collège fasse un usage modéré de certaines de ses compétences les plus sévères telles que l'interdiction temporaire, la possibilité de communiquer des informations ou de procéder à des publications de décisions afin de ne pas les banaliser et de leur conserver un caractère exceptionnel.

L'on peut se demander si les plaideurs ne seront pas tentés d'invoquer le bénéfice de l'ensemble des droits de la défense garantis notamment par la Convention européenne des droits de l'homme (droit au silence, droit de ne pas participer à sa propre incrimination)[18]. Le renforcement de ces mesures ne crée-t-il pas certaines discriminations entre titulaires de professions libérales ou professionnels du chiffre pouvant être sanctionnés au regard du respect de l'égalité édicté par la Constitution ? Il serait en outre intéressant de connaître la réponse qui sera donnée par la jurisprudence en matière pénale en termes de régularité de l'éventuelle procédure pénale fondée notamment sur des informations communiquées par le Collège en raison de devoir de collaboration.

La procédure décrite semble également permettre un rapprochement entre le contrôle de la profession de réviseur d'entreprises et le contrôle prudentiel. Ne peut-on néanmoins pas se demander si, sous la volonté peut-être louable d'instaurer des ponts entre les

18 CEDH, 21 février 1984, Oztürk c/ R.F.A., n° 8544/79 ; Cass., 5 février 1999, n° C970441-N et C980398-N.

informations reçues dans le cadre du contrôle de qualité des auditeurs d'entités d'intérêt public et les compétences prudentielles de la FSMA ou de la BNB, la loi ne dénature pas la procédure "disciplinaire" visant à sanctionner les manquements éventuels d'un professionnel.

Enfin, l'examen des textes donne parfois l'impression que certaines dispositions de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers ont été purement recopiées sans que l'on en perçoive immédiatement l'utilité car il n'est pas possible de traiter ni de sanctionner à l'identique l'entité qui, sciemment ou non, n'a pas respecté ses obligations légales et l'auditeur qui n'aurait pas détecté les manquements.

La jurisprudence des cours et tribunaux, en ce compris administratifs, nous dira si la procédure parfois hybride et naviguant entre la procédure disciplinaire et la procédure à caractère pénal, répond aux standards du procès équitable auquel tout citoyen a droit. Il y a en outre lieu de souhaiter que les nouvelles dérogations au secret professionnel des réviseurs d'entreprises introduites *de facto* ne mettent pas à mal la confiance devant exister entre le commissaire et l'entité contrôlée, confiance qui, *in fine*, participe également à la fiabilité de l'information financière.

Editorial du Président de l'IRE

ET MAINTENANT ! COMMENT CARACTÉRISER CETTE RÉFORME EUROPÉENNE DE L'AUDIT ET SA TRANSPOSITION EN BELGIQUE ?

Avec humilité, reconnaissons, nous les auditeurs, que cette réforme résulte d'un besoin fort, ressenti par l'autorité publique et les parties prenantes, d'augmenter le degré de confiance que les utilisateurs des états financiers doivent pouvoir avoir dans l'information financière des sociétés.

Ce besoin résulte principalement d'un malaise ressenti à la suite de la crise financière de 2008, dû au fait que l'information financière diffusée par les entités d'intérêt public avant et pendant la crise était, dans le cas d'un certain nombre d'entités qualifiées par après de « systémiques », déphasée par rapport à l'évolution de leur exposition au risque, voire inadéquate ; la part de responsabilité des auditeurs dans cette problématique n'a jamais été étudiée en profondeur, ni, *a fortiori*, n'a été démontrée, d'autant plus que, à tout le moins jusqu'ici, leur responsabilité professionnelle n'a que fort peu été mise en cause en raison de rapports d'audit qui auraient été jugés inappropriés.

A posteriori, une attente forte est apparue, stigmatisant un *expectation gap*.

Pour accroître la confiance dans les états financiers, les autorités publiques ont décidé de renforcer le rôle du commissaire dans le cadre de l'information financière des sociétés, en rendant plus strictes les règles d'indépendance et de supervision publique, en stipulant la fourniture d'informations complémentaires dans son rapport, de nature à mieux éclairer l'utilisateur sur la manière dont le contrôle a pris en compte les risques d'audit identifiés, en augmentant le niveau de collaboration avec le comité d'audit, et en renforçant la supervision publique sur la profession.

D'autres objectifs ont également été mis en avant, tels que l'internationalisation de la profession via le passeport européen, des mesures visant à augmenter la concurrence dans le marché du contrôle des entités d'intérêt public, ou encore des mesures visant à garantir aux PME l'accès à un audit de qualité sans subir une charge administrative trop importante via des règles de proportionnalité dans l'application des normes d'exercice professionnel et dans la supervision des auditeurs de PME.

La manière dont ces principes ont, lorsque nécessaire, été transposés en droit belge a été largement décrite dans le présent numéro de TAA.

Maintenant, serait-on tenté de dire, commence le vrai travail pour les réviseurs d'entreprises, pour les sociétés contrôlées et pour la nouvelle supervision publique : **mettre en œuvre la réglementation adoptée**.

Cette mise en œuvre nécessite dans un premier stade un important travail d'information et de formation, tant à l'égard des réviseurs d'entreprises que des sociétés soumises à leur contrôle. Une part importante de cette action relève de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, qui s'y investira de manière résolue. Cet investissement devra également

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises
E. Jacqmainlaan 135, 1000 Brussel, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Bd. E. Jacqmain 135, 1000 Bruxelles, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Koninklijk Instituut / Institut royal

concerner l'interprétation des nouvelles règles, principalement en matière de rotation externe et de services non audit, qui peuvent se révéler particulièrement complexes à appliquer à des cas concrets.

Les cabinets quant à eux devront former leur personnel aux nouvelles règles d'indépendance et adapter leurs procédures internes d'acceptation des missions et de surveillance des services non-audit ; les commissaires d'EIP devront adapter leur rapport au comité d'audit afin d'y inclure toutes les mentions requises par le règlement européen, et faire en sorte d'appliquer toutes les prescriptions de la nouvelle norme ISA relative à la communication des points-clés de l'audit dans le rapport du commissaire d'une EIP.

La mise en œuvre concerne également la nouvelle supervision publique, confiée au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises ; ce volet de la réforme ne concerne *a priori* plus l'Institut des Réviseurs d'Entreprises tant cette supervision publique doit, sans contestation possible, en être indépendante, mais il sera vain de soutenir que l'expérience acquise par l'Institut en plus de 30 années de supervision sur ses membres ne saurait contribuer à la mise en place effective de la nouvelle supervision publique.

Par ailleurs, l'objectif fondamental assigné au nouveau Collège est, au-delà de veiller au respect des règlementations applicables aux réviseurs d'entreprises et aux missions révisorales qu'ils remplissent, d'accroître la qualité des audits.

Il tombe sous le sens que cet objectif requerra le développement d'une bonne collaboration entre le Collège et l'Institut ; que l'on songe en effet à l'utilité de développer une interprétation partagée des normes d'audit, ou encore aux actions que l'Institut pourrait entreprendre pour réduire les déficiences les plus importantes ou les plus fréquentes qui ressortiront d'une manière générale des inspections conduites par le Collège ; ces actions de l'Institut concerneront par exemple des formations spécifiques ou de nouvelles normes ou recommandations ; cette collaboration pourra aussi – pourquoi pas ? – comprendre une information donnée au Collège sur les problèmes que posent les inspections aux réviseurs d'entreprises, afin de les rendre tout à la fois plus efficaces, mieux acceptées, mieux respectées.

Maintenant encore, une autre question se pose déjà ; **quel sera l'impact de cette réforme pour les différents acteurs concernés** ?

Exercice difficile, qui ne pourra pas être terminé avant plusieurs années.

Mais essayons d'en tracer déjà quelques lignes de force probables.

Au niveau de l'économie en général, une augmentation de la qualité des états financiers – qui est l'objectif qui sous-tend l'exigence d'amélioration de la qualité de l'audit – et du degré de confiance dans ces états financiers ne peut – à l'évidence – qu'être bénéfique.

Encore faudra-t-il savoir mesurer ces améliorations ; des travaux académiques considérables ont été développés et continuent à être développés sur la mesure et l'analyse de la qualité de l'audit, le plus souvent sur la base d'analyses statistiques, mais il faut reconnaître que leurs résultats ne sont pas réellement convaincants ; une autre approche pourrait être les conclusions des inspections de qualité menées par les autorités de supervision.

Ces autorités travaillent sur une standardisation de leurs inspections et conclusions, via notamment une structuration de leur approche et une catégorisation des conclusions des inspections et des déficiences constatées ; malheureusement, dans de nombreux pays, dont la Belgique, les données de base sur la situation antérieure à la réforme sont soit manquantes, soit non pertinentes, car le

système de supervision et la manière dont les inspections étaient menées étaient différents.

La situation avant et celle après la réforme de l'audit ne pourront donc pas être comparées. Toutefois, après quelques années, des données seront disponibles sur l'évolution des constatations depuis la mise en place du nouveau système de supervision.

Au niveau des entités contrôlées, l'impact de la réforme sera plus significatif pour les EIP que pour les autres entités.

Certaines EIP vont devoir adapter la composition du comité d'audit. De manière plus générale, le comité d'audit devra consacrer davantage de ressources au suivi de la mission du commissaire ; par exemple, une attention particulière sera portée à l'identification et au traitement des points-clés de l'audit et à la manière dont ils ont été relatés dans le rapport du commissaire, ou encore au seuil de matérialité.

Le comité d'audit des EIP sera également davantage impliqué dans le suivi de l'indépendance du commissaire ; il devra notamment autoriser spécifiquement la prestation de services non audit, tout en vérifiant qu'il s'agit de services non audit autorisés et que leur montant reste dans les limites légales.

Il devra aussi s'impliquer dans la procédure de sélection d'un commissaire ; dans certaines circonstances, un appel d'offres devra être organisé, dont la lourdeur administrative ne doit pas être négligée ; dans la plupart des cas, et même si elle ne résulte pas d'un requis légal, la rotation externe concernera l'ensemble des sociétés faisant partie du groupe.

L'impact de la rotation externe sur la qualité de l'audit, sur le degré de confiance des parties prenantes dans les états financiers des EIP et sur le fonctionnement du marché de l'audit devra faire l'objet d'analyses *ex-post* approfondies pour vérifier dans quelle mesure les objectifs annoncés ont pu être atteints, tout en tenant compte des difficultés que la rotation externe entraînera inévitablement, tenant principalement au temps requis par un nouveau commissaire pour acquérir une connaissance suffisante de l'entité à contrôler, connaissance sans laquelle aucun audit de qualité ne saurait être exécuté.

Toujours dans les EIP, suite au renforcement des règles d'indépendance, certains services, précédemment confiés au commissaire ou à son réseau, devront être fournis par d'autres personnes, indépendantes du commissaire ; dans un certain nombre de cas, le fait qu'un tel prestataire ne jouira pas d'une connaissance de la société aussi approfondie que celle acquise par le commissaire lui demandera un investissement nettement plus important, avec un impact concordant sur son coût.

Enfin, le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises ne sera pas étranger aux EIP.

Le Collège pourra en effet directement requérir des EIP des informations spécifiques sur l'exécution de la mission du commissaire afin de vérifier qu'il a respecté les règles applicables à l'exercice de son mandat ; le Collège pourra également enjoindre à toute EIP de se conformer, dans un délai déterminé et sous peine d'astreintes infligées aux membres de l'organe de gestion, aux dispositions légales relatives à l'exercice du mandat de commissaire.

De son côté, la Commission des sanctions de la FSMA pourra interdire de manière temporaire à des membres du comité de direction ou du conseil d'administration d'une EIP d'exercer une activité au sein d'une EIP ou au sein d'un cabinet de révision.

Peu de réels changements sont par contre à attendre pour les sociétés contrôlées qui ne sont pas des EIP ; elles constateront tout au plus l'apparition de mentions complémentaires dans le rapport du commissaire, et des changements peu significatifs dans les règles d'indépendance

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises
E. Jacqmainlaan 135, 1000 Brussel, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Bd. E. Jacqmain 135, 1000 Bruxelles, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Koninklijk Instituut / Institut royal

relatives aux services non audit autorisés ; pour celles qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, la limitation des honoraires du commissaire pour les services d'audit autorisés ne s'étendra désormais plus aux autres entités de son réseau.

Les changements seront nettement plus sensibles pour les réviseurs d'entreprises.

Bien entendu, nous ne citerons pas ici tous les changements, concentrons-nous sur les plus significatifs.

Les changements seront plus importants dans les cabinets qui contrôlent des EIP.

Nul ne doute que, pour ces cabinets, la rotation externe dans les EIP aura un impact non négligeable, puisqu'un nombre significatif d'EIP devra, pour la première fois depuis longtemps, changer de commissaire dans les 7 prochaines années, en fonction des mesures transitoires adoptées par l'Union européenne afin d'éviter une perturbation trop grande du marché de l'audit ; 350 EIP seront concernées, dont environ 120 sociétés cotées, ainsi que, dans la plupart des cas, l'ensemble des sociétés faisant partie du groupe lorsque l'EIP en est la maison-mère.

Il est cependant probable que la transition se réalise plus rapidement que ce qui est stipulé par la réglementation européenne, car les sociétés auront tendance à examiner dès le prochain renouvellement du mandat de commissaire l'opportunité d'effectuer la rotation externe, au lieu d'attendre la dernière échéance permise par la réglementation européenne ; et dans certains cas d'EIP maison-mère ou filiales de groupes implantés majoritairement dans d'autres pays européens, une rotation anticipée pourrait également se réaliser en raison de l'application de règles différentes dans d'autres pays européens.

Certes, ces mandats ne sont pas perdus pour la profession dans son ensemble, mais la perte d'un mandat, en général significatif pour le cabinet puisqu'il concerne une EIP, a pour effet que des ressources sont à affecter à la recherche d'autres mandats en remplacement, que des ressources humaines devront être réaffectées, etc. Cela peut aussi engendrer la perte de certaines compétences, devenues inutilisables, que le cabinet aura du mal de reconstituer ultérieurement en cas de besoin.

À l'inverse, comme la première année d'exercice d'un mandat, et, dans la plupart des cas la deuxième année, requiert un investissement important pour acquérir une connaissance suffisante de la société à contrôler, connaissance sans laquelle le contrôle ne saurait avoir le niveau de qualité requis, les dix prochaines années vont entraîner une augmentation des ressources humaines affectées au contrôle des EIP ; cette augmentation représentera un coût supplémentaire, qui ne sera compensé par des revenus qu'après quelques années, sur la durée du mandat ; ce déséquilibre nécessitera un financement particulier dans le chef des cabinets concernés.

Ceci alors que dans nombre de cas, une procédure d'appel d'offres, obligatoire en cas de changement du commissaire d'une EIP, conduit à une diminution d'honoraires, comme le démontrent plusieurs études scientifiques.

Une autre conséquence du recours à des appels d'offres est le coût représenté par la réponse à y donner, ceci alors que le taux de réussite de la participation à des appels d'offres est en général réduit ; il en résulte que des mandats obtenus suite à un appel d'offres devront indirectement supporter le coût de réponse à plusieurs autres appels d'offres infructueux.

Dans les cabinets contrôlant des EIP toujours, la plus grande restriction apportée à la prestation de services non-audit représentera une diminution nette de revenus pour la profession, car il est fort probable que les clients, confrontés à l'obligation de trouver d'autres prestataires pour les services non-audit interdits, se tourneront vers d'autres professions pour la fourniture de

la majorité des services concernés ; il s'ensuivra un dégagement de ressources humaines dans le cabinet d'audit, et une perte de compétences, souvent également utiles pour le contrôle des comptes.

Enfin, il serait vain de tenter d'ignorer un **impact probable sur les cabinets de petite et moyenne taille qui contrôlent des EIP** ; il en est environ 19 en Belgique actuellement.

Les EIP contrôlées par ces cabinets sont souvent de plus petite taille et en nombre réduit ; leur contrôle requiert un éventail moins large de compétences spécifiques, dont ces cabinets disposent sans trop de problèmes ; la rotation externe, combinée avec l'accroissement de la charge administrative qui est liée au statut de cabinet contrôlant des EIP, notamment en matière d'inspections de qualité plus fréquentes et plus strictes, aura pour effet, comme on a pu le constater aux Pays-Bas, qu'un certain nombre de ces cabinets pourraient quitter le marché du contrôle des EIP ; il en résultera une augmentation de la concentration de ce marché, alors qu'un des objectifs recherchés par la Commission européenne était inverse.

Tous les cabinets devront adapter leur organisation afin de tenir compte des prescriptions détaillées reprises dans la nouvelle loi, notamment en matière de respect des règles d'indépendance ; également, les cabinets devront garder trace de tout manquement significatif aux dispositions de la nouvelle loi, des conséquences de ces manquements et des mesures prises pour y remédier ; autre exemple : un système de dénonciation interne au cabinet devra être mis en place, permettant de signaler les infractions au cadre législatif et réglementaire applicable.

Tous seront également concernés par les mentions complémentaires à inclure dans le rapport de commissaire, et par l'obligation d'émettre un rapport de carence lorsqu'ils constatent qu'ils ne seront pas en mesure de respecter les délais prévus en matière de mise à disposition de leur rapport de commissaire ; la mention obligatoire de la durée totale du mandat risque d'avoir pour effet d'amener certaines sociétés à opter pour un changement du cabinet d'audit, alors que, pour les sociétés qui ne sont pas des EIP, aucune exigence légale n'existe en la matière.

Enfin, on ne perdra pas de vue **l'impact des changements intervenus en matière de supervision externe** et de l'objectif d'augmentation de la qualité de l'audit qui devrait être poursuivi par le Collège de supervision des Réviseurs d'Entreprises.

Il est probable que dans un nombre significatif de cas, l'augmentation de la qualité de l'audit, et la nécessité de pouvoir la prouver à l'organe de supervision, se traduira par un accroissement des ressources, principalement humaines, consacrées à l'exécution des missions d'audit ; notamment, davantage de diligences devront être remplies, et davantage de justifications des positions d'audit adoptées devront être consignées dans le dossier d'audit.

Par ailleurs, par comparaison avec la manière dont les activités de supervision se déroulent dans les pays voisins, il est probable que nombre d'inspections requérront davantage de ressources de la part des cabinets contrôlés, d'une part parce que ces inspections seront plus incisives et prendront plus de temps, et d'autre part parce que certains dossiers d'audit, et plus particulièrement certains dossiers d'EIP, seront considérés comme présentant un niveau accru de risques d'audit et feront en conséquence l'objet d'inspections plus fréquentes ; à cela s'ajoutera le nouveau système de sanctions financières, qui lui aussi pèsera probablement sur la rentabilité de nombre de cabinets d'audit.

Ceci sans compter le fait que le coût de la supervision publique en elle-même, mis par la nouvelle loi à charge des réviseurs d'entreprises via leur cotisation annuelle à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, connaîtra une augmentation sensible – de plus de 50 % –

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises
E. Jacqmainlaan 135, 1000 Brussel, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Bd. E. Jacqmain 135, 1000 Bruxelles, T (02) 512 51 36, F (02) 512 78 86
Koninklijk Instituut / Institut royal

par rapport au coût actuel supporté par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Un dernier impact reste à analyser, déjà évoqué ici et là, mais trop souvent occulté ou ignoré : **la réforme de l'audit entraînera-t-elle une augmentation du coût de l'audit pour les entreprises contrôlées ?**

Certes, pour les EIP, se produira sans doute une évolution déjà constatée par d'autres entités tenues de recourir à un appel d'offres pour sélectionner leur commissaire : dans ces cas, la baisse des honoraires est fréquente.

À l'inverse, il faudra résoudre le problème lié à l'augmentation des charges d'organisation de tous les cabinets, d'exécution des audits et de gestion des appels d'offres, ou encore des charges liées à la supervision publique, alors que, depuis plusieurs années, la profession constate une pression grandissante sur les honoraires sans avoir les moyens d'y répondre adéquatement.

Cette augmentation des charges des cabinets liée à une pression accrue sur les honoraires amène à examiner la question de leur rentabilité.

C'est que la question n'est pas uniquement une question de concurrence et de fonctionnement d'un marché ; en effet, l'audit légal est une fonction d'intérêt public, qui doit être exercée avec le niveau requis de qualité et d'indépendance ; certes, la corrélation entre hauteur des honoraires, qualité de l'audit et respect des obligations réglementaires reste à étudier scientifiquement.

Mais doivent être entendus les arguments selon lesquels des honoraires trop bas sont susceptibles de nuire à la qualité, car incitant à réduire – que ce soit en niveau et/ou en quantité – les prestations de contrôle en dessous du minimum nécessaire, selon lesquels les cabinets doivent continuer à investir pour acquérir et maintenir les connaissances nécessaires, ou encore selon lesquels les cabinets doivent avoir les moyens de continuer à attirer des jeunes et à les former.

L'augmentation des coûts d'exploitation des cabinets d'audit devra, de manière relativement rapide, pouvoir être compensée par une augmentation des honoraires qu'ils perçoivent de leurs clients ; à défaut, il reviendrait au Collège de supervision des Réviseurs d'Entreprises de trouver, sans hypocrisie, une solution à cette problématique.

On l'a vu, la route fut longue pour concrétiser cette troisième réforme de l'audit, mais on est loin d'être arrivés à son terme ; les défis restant à affronter sont importants et, pour certains, nouveaux.

Il reviendra tant au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises qu'à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, agissant à certains égards de concert, à les relever de la manière la plus efficace pour l'intérêt général.

THIERRY DUPONT
Président IRE