TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

N° 45

9e ANNEE
DECEMBRE 2014
4X/AN

Edition spéciale consacrée à la réforme européenne de l'audit

Echanges de vue avec le Gouverneur
de la Banque Nationale de Belgique

- ☐ **Rotation des cabinets d'audit**
- ☐ **Limitation des services non-audit**
- ☐ **Normes d'audit et rapport d'audit**
- ☐ **Constitution et compétences du comité d'audit**
- ☐ **Evolution de la supervision publique des auditeurs**

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 Editorial du président de l'IRE
La réforme européenne de l'audit et son impact sur les entreprises

04 Le mot du rédacteur en chef
La nouvelle régulation de l'audit en Europe – notre dossier

07 La rotation des cabinets d'audit contribue-t-elle à améliorer la qualité de l'audit ?

17 Réforme européenne de l'audit : limitation des services non-audit

30 Réforme européenne de l'audit : normes d'audit et rapport d'audit

36 La constitution et les compétences du comité d'audit selon le droit européen en 2014

46 Réforme de l'audit : l'évolution de la supervision publique des auditeurs

55 Gedachtenwisselingen omtrent de audithervorming met de Gouverneur van de NBB
Echange de vues sur la réforme de l'audit avec le Gouverneur de la BNB

69 Résumé des principaux avis publiés sur le site internet de l'ICCI de septembre à novembre 2014

73 Info IRE

73 Travaux du Conseil

75 Communications, circulaires et avis adressés aux réviseurs d'entreprises

76 Modifications apportées au registre en septembre, octobre et novembre 2014

78 Evénements IRE

82 Actualités en bref

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 (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)
D. Kroes
P. Minne
D. Schockaert
D. Smets
Y. Stempnierwsky
C. Van der Elst

SECRETARIAT DE REDACTION

ICCI
E. Vanderstappen, D. Smida et/en 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

Editorial du Président de l'IRE

LA RÉFORME EUROPÉENNE DE L'AUDIT ET SON IMPACT SUR LES ENTREPRISES

La réforme européenne de l'audit est devenue réalité ! D'importants changements vont se produire et la profession va devoir s'adapter. En Belgique, la profession a déjà fait de belles avancées. En effet, il faut garder à l'esprit que nous disposons déjà de règles d'indépendance strictes et d'un système de contrôle qualité efficace. Existe-t-il d'autres professions à ce point réglementées ?

Vous n'êtes pas sans savoir que le 16 avril 2014, l'Europe a adopté une nouvelle directive et un nouveau règlement d'audit. Le règlement (UE) n° 537/2014 porte sur les dispositions applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (EIP), à savoir les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance. La directive 2014/56/UE, qui modifie de façon substantielle la directive d'audit 2006/43/CE, s'applique à toutes les entités, sans préjudice de ce qui est prévu par le règlement concernant les EIP.

Au cours des derniers mois, l'IRE a fait part en détail de sa position à l'égard de la transposition de la directive et des options du règlement. Des dizaines de réunions ont été organisées pour recueillir les impressions de l'ensemble des parties prenantes et exposer le point de vue de l'IRE. A titre d'exemple, l'IRE s'est entretenu avec le Ministre de l'Economie, le SPF Economie, le Conseil supérieur des Professions économiques, le secrétariat du Conseil Central de l'Economie, les syndicats, les organisations patronales, etc. Dans les mois à venir, les textes en cours de préparation par les services du SPF Economie seront présentés au Ministre de l'Economie. Le Gouvernement examinera le projet de loi et le soumettra ensuite au Parlement. Nous ne manquerons pas de faire entendre notre voix dans les prochains mois !

Les cinq thèmes principaux de cette réforme européenne de l'audit sont la rotation externe, l'interdiction de services non-audit, la supervision publique, le comité d'audit et le rapport d'audit.

La rotation externe

Le mandat de commissaire auprès d'une EIP est conclu pour une durée minimale d'un an renouvelable. Toutefois, les Etats membres ont le choix d'opter pour une durée minimale de plus d'un an. La durée maximale s'élève à 10 ans. Plusieurs options se présentent à nouveau aux Etats membres :

- moins de 10 ans ;
- possibilités de prolongation : 20 ans dans le cas d'un appel d'offres et 24 ans dans le cas d'un collège de commissaires indépendants ; et
- possibilité de prolongation de 2 ans dans des cas exceptionnels et sur demande.

En ce qui concerne la durée du mandat de commissaire et la rotation externe, l'IRE plaide pour :

- au niveau de la durée minimale : le maintien d'un délai de 3 ans pour tous les mandats, quelle que soit l'entité ; option à privilégier : étendre le délai à 5 ans ;
- le fait de ne pas opter pour un délai de rotation externe inférieur à 10 ans ; et

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

- le fait de reprendre les possibilités de prolongation suivantes : 20 ans dans le cas d'un appel d'offres, 24 ans dans le cas d'un collège des commissaires et 24 + 2 = 26 ans dans des cas exceptionnels.

L'interdiction de services non-audit

Depuis 2003, il existe une liste limitative de sept prestations qui ne sont pas compatibles avec l'indépendance du commissaire (art. 183*ter* AR du 30 janvier 2001). Pour les EIP, l'Union européenne a établi une liste encore plus large, qui a été complétée notamment par :

- certains services fiscaux ;
- les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ; et
- certains services juridiques.

La règle « *one-to-one* » a également été durcie. Les honoraires pour les services non-audit interdits sont limités à 70 % de la moyenne des honoraires d'audit payés par l'entité contrôlée au cours des trois dernières années.

En ce qui concerne la transposition de l'interdiction de services non-audit, l'IRE propose ce qui suit pour les EIP :

- ne pas aller au-delà des interdictions posées par le règlement (c.-à-d. ne pas ajouter d'autres services non-audit à la liste prévue par le règlement) ;
- prévoir une dispense des interdictions de services non-audit en fonction d'un certain seuil de matérialité (p. ex. les services fiscaux) ;
- calculer la limitation des services compatibles : s'aligner sur le pourcentage européen de 70 % et lever l'option en prévoyant la possibilité d'une exemption à octroyer par l'autorité compétente à la demande du commissaire (maximum 2 ans).

Pour les non-EIP, l'IRE propose de :

- conserver les sept prestations incompatibles avec le mandat de commissaire (art. 183*ter* de l'AR du 30 janvier 2001), tout en les adaptant aux définitions du règlement ; et
- supprimer purement et simplement la règle « *one-to-one* » pour les non-EIP, compte tenu de la nouvelle règle pour les EIP concernant la limitation des services non-audit à 70 % des honoraires.

La supervision publique

Le système actuel de supervision publique des réviseurs d'entreprises auprès d'EIP doit être simplifié et aligné sur le règlement européen, en tenant compte, de l'avis de l'IRE, des éléments suivants :

- le maintien d'un seul système de contrôle qualité coordonné (afin d'éviter un système à deux vitesses et la duplication des contrôles de qualité) ;
- le maintien de l'implication opérationnelle de la profession lors des contrôles de qualité, dans la mesure du possible, sous le contrôle d'une autorité de surveillance indépendante ; et
- la composition mixte de la Commission contrôle de qualité (inspecteurs externes et réviseurs d'entreprises).

Le comité d'audit

Le comité d'audit joue un rôle décisif en assurant un niveau de qualité élevé du contrôle légal des comptes. C'est pourquoi l'indépendance et les compétences techniques du comité d'audit sont renforcées, en ce sens que la majorité de ses membres doivent être indépendants et qu'au moins un membre doit disposer de l'expertise nécessaire sur le plan du *reporting* et/ou du contrôle des états financiers. L'IRE salue ce renforcement.

Le rapport d'audit

Le rapport d'audit doit désormais contenir, entre autres, une déclaration de continuité. Les Etats membres ont toutefois la liberté d'imposer des obligations complémentaires concernant le contenu de ce rapport d'audit. L'IRE souhaite que la profession soit consultée et impliquée étroitement dans les discussions sur l'extension du rapport du commissaire, notamment en ce qui concerne les points clés de l'audit, les informations prévisionnelles et l'appréciation des systèmes de gestion des risques.

Conclusion

L'IRE tient à ce que la réforme européenne de l'audit soit transposée en droit belge de manière fidèle mais réaliste. Le législateur belge doit tout d'abord lever autant que possible les options afin de laisser une marge de manœuvre aux entreprises. Il existe déjà suffisamment de règles et de normes pour garantir l'indépendance et la qualité. Ensuite, il convient de permettre aux réviseurs d'entreprises de pouvoir continuer à faire appel à des experts, ce qui est essentiel pour préserver la qualité de l'audit et implique donc l'acceptation des services non-audit autorisés par le règlement. Il est enfin nécessaire de s'assurer que le révisorat conserve son attractivité. Parallèlement, les décideurs doivent veiller au coût du système de supervision publique, qui doit rester équilibré et raisonnable, et éviter un excès de formalisme sur le plan de la surveillance.

Les prochains mois seront cruciaux pour l'avenir de la profession !

Daniel Kroes
Président IRE

Le mot du rédacteur en chef
LA NOUVELLE RÉGULATION DE L'AUDIT EN EUROPE – NOTRE DOSSIER

Après plusieurs années de débat, le Parlement européen et le Conseil de l'Union européenne ont adopté le 16 avril 2014, une nouvelle directive et un premier règlement en matière d'audit.

L'événement est d'importance mondiale. D'une part, la nouvelle régulation de l'audit en Europe aura des effets en dehors du territoire de l'Union européenne. Ainsi, les membres du réseau d'un auditeur européen pourront être limités dans leur capacité à fournir des services non-audit interdits à la filiale *extra-européenne* d'une société cotée, d'une banque ou d'une compagnie d'assurance européenne, le cas échéant par l'application de mesures de sauvegarde destinées à ramener les menaces pesant sur l'indépendance de l'auditeur à un niveau acceptable. D'autre part, les nouveaux textes européens risquent d'inspirer d'autres régulateurs à travers le monde.

Soulignons par ailleurs que c'est la première fois historiquement que l'Union européenne utilise, en matière d'audit, l'instrument d'un règlement. Un « règlement », par opposition à une « directive », est directement applicable dans les 28 Etats membres : il n'est pas nécessaire que ceux-ci édictent eux-mêmes une législation nationale. Jusqu'à présent, l'Union européenne se contentait de directives, qui supposent quant à elles en principe une intervention des législateurs nationaux en vue de réaliser les objectifs déterminés par le législateur européen (objectifs fixés il est vrai souvent de manière très précise par ce dernier).

Les nouvelles dispositions seront pour la plupart applicables à partir du 17 juin 2016.

Nous en reprenons ci-dessous quelques éléments particulièrement marquants – sans entrer dans le détail de textes qui occupent des dizaines de pages dans le Journal officiel de l'Union européenne. Ce bref inventaire vise surtout à vous inciter à découvrir les analyses détaillées qui en sont faites par divers auteurs plus loin dans ce numéro spécial de *Tax, Audit & Accountancy*. Plusieurs appuient leur exposé par une revue de la littérature scientifique disponible sur les choix effectués par le législateur européen. Plusieurs aussi comparent ces choix avec l'état actuel de la législation belge. Enfin, un échange de vues avec le Gouverneur de la Banque nationale de Belgique, le Président et le Vice-Président de l'Institut des réviseurs d'entreprises vous permettront de mieux percevoir les enjeux de la réforme pour les diverses parties prenantes.

<u>La nouvelle directive</u>

La nouvelle directive n'imposera pas de révolution dans la profession d'auditeur.

Pour l'essentiel, elle consacre les évolutions qui sont intervenues dans les bonnes pratiques depuis la directive précédente de 2006, et qui ont été souvent consacrées par les instances de normalisation instituées dans l'orbite de *l'International Federation of Accountants*.

Ainsi, la directive 2014/56 contient des dispositions visant à encadrer l'acceptation d'une mission d'audit, ou à interdire l'exercice d'une fonction de direction dans une entité antérieurement auditée. Elle impose l'organisation d'un contrôle interne de qualité au sein des cabinets d'audit, et même d'un mécanisme de dénonciation interne aux cabinets des infractions au droit de l'audit.

Sous réserve de certaines modulations, la directive habilite plus que jamais la Commission européenne à incorporer en droit européen les normes internationales d'audit (ISAs). Mais pour

ce qui est de l'application de ces normes aux entreprises de taille réduite, la directive laisse aux Etats membres le soin de mettre en œuvre concrètement le principe de proportionnalité.

La directive précise les sanctions qui peuvent s'appliquer aux auditeurs, y compris des communiqués publics et des sanctions pécuniaires.

Le règlement

Le règlement 537/2014 institue quant à lui un corps de règles nettement plus strictes pour l'audit des « entités d'intérêt public » (EIP), dont la définition correspond en principe aux banques, aux compagnies d'assurances et aux sociétés cotées.

Parmi les exigences supplémentaires à l'égard des auditeurs des entités d'intérêt public, retenons les suivantes.

1. L'auditeur d'une entité d'intérêt public ne peut pas se voir confier certaines missions non-audit.

   La liste des services interdits est particulièrement large. Elle inclut notamment divers services fiscaux, de paie ou juridiques (y compris la fourniture de conseils juridiques généraux ...). Les Etats membres peuvent néanmoins autoriser la prestation de certains services interdits (comme la fourniture de services d'évaluation, de services d'établissement de déclarations fiscales ou d'identification des incitations fiscales), moyennant conditions (relatives notamment au respect des principes généraux d'indépendance et d'un seuil de matérialité). La fourniture des autres services non-audit, non interdits légalement, est subordonnée à une décision du comité d'audit, ainsi qu'au respect de restrictions quantitatives en termes d'honoraires rémunérant ces services non-audit.

   Le règlement encadre, et dans certains cas interdit aussi la fourniture de certains services non-audit à une filiale de l'entité d'intérêt public, par un membre, même étranger, du réseau de l'auditeur de ladite entité.

2. L'entité d'intérêt public doit en principe changer de cabinet d'audit après dix ans maximum. Les Etats membres ont toutefois compétence pour réduire ce terme. Ils peuvent aussi l'allonger à vingt ans, si un appel d'offres ouvert et concurrentiel est organisé après dix ans, et à vingt-quatre ans, en cas de collège d'auditeurs (« co-commissariat »). Une dérogation individuelle, de deux ans, à la rotation externe obligatoire du cabinet d'audit peut en outre être envisagée dans certaines circonstances exceptionnelles.

   Une application progressive est prévue, en vue d'éviter une rotation externe « immédiate » de tous les auditeurs qui auront dépassé le terme maximal applicable au moment de la première année d'application du règlement européen. Le report transitoire de la rotation peut aller jusqu'à neuf ans.

   Quant à la rotation interne de l'associé principal d'audit, ou des associés principaux d'audit, soit les personnes physiques en charge de la direction de la mission, elle est maintenue à sept ans (sauf raccourcissement par les Etats membres).

3. Les systèmes d'assurance-qualité, d'enquêtes et de sanctions des auditeurs des entités d'intérêt public ne peuvent plus faire l'objet de délégations aux instituts professionnels d'auditeurs.

4. Le rapport d'audit comprend une description, par l'auditeur lui-même, des risques les plus importants d'anomalies significatives dans les comptes. Selon un considérant de la directive, le rapport d'audit ne peut pas être émis avant qu'un contrôle interne de qualité portant sur les travaux d'audit réalisés n'ait eu lieu au sein du cabinet de l'auditeur.

5. L'auditeur d'une entité d'intérêt public doit remettre au comité d'audit de cette dernière un rapport plus détaillé que son rapport pu-

blic d'attestation des comptes. Le règlement décrit longuement le contenu de ce rapport complémentaire : à l'évidence, il ne pourra pas consister en généralités.

6. L'auditeur d'une entité d'intérêt public doit informer d'initiative les autorités publiques de surveillance de l'entité de certains événements ou risques, notamment la violation substantielle des lois ou réglementations applicables à l'EIP ou l'existence d'un risque significatif pour la continuité de son exploitation.

Conclusion

La dernière réforme européenne – qui est maintenant définitive – constitue un nouveau pas très important dans l'accroissement du volume de la réglementation de la profession d'auditeur – tout au moins si celui-ci est actif dans le domaine des banques, des compagnies d'assurance et des sociétés cotées.

Cet auditeur n'est-il pas désormais quasiment corseté dans un habit de fonctionnaire ? A l'égard de diverses autorités publiques, voire des comités d'audit, n'est-il pas soumis à un contrôle presque hiérarchique et quelque peu bureaucratique ? Par rapport au fonctionnaire, il conserve cependant, si le « marché » le permet, une certaine autonomie dans la négociation de sa rémunération … en même temps qu'une responsabilité personnelle très lourde.

Il n'est pas sûr que ce soit ce modèle de l'auditeur non entrepreneur dont le monde, et surtout l'Europe, aient besoin aujourd'hui.

PROF. DR. MICHEL DE WOLF
Doyen de la *Louvain School of Management*
Président honoraire de la Fédération internationale des experts-comptables et commissaires aux comptes francophones
Président honoraire de l'Institut des réviseurs d'entreprises de Belgique

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

LA ROTATION DES CABINETS D'AUDIT CONTRIBUE-T-ELLE À AMÉLIORER LA QUALITÉ DE L'AUDIT ?

JEROEN VANDER CRUYSSEN

PhD Researcher KU Leuven[1]

Introduction

Les scandales comptables tels que WorldCom et Enron ont généré un appel mondial pour prendre des mesures visant à renforcer la qualité de l'audit. Afin d'atteindre cet objectif, plusieurs autorités de régulation à travers le monde ont examiné les mesures susceptibles de favoriser la qualité de l'audit : la limitation des services non-audit, la rotation obligatoire des associés d'audit et/ou des cabinets d'audit, etc. Cet article dresse d'abord un bref aperçu des mesures prises récemment au niveau européen concernant la rotation obligatoire des cabinets et vérifie ensuite l'initiative législative par rapport à la littérature académique existante.

La question principale qui se pose à cet égard est la suivante : la littérature scientifique existante montre-t-elle effectivement que la rotation des cabinets contribue à améliorer la qualité de l'audit ?

La nouvelle réglementation européenne en bref

En mettant l'accent sur la rotation des cabinets d'audit dans le nouveau règlement européen (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, l'Europe se distingue nettement de l'approche suivie par le législateur américain dans la loi Sarbanes-Oxley (SOX) de 2002. La loi SOX exige seulement une rotation obligatoire des associés qui effectuent l'audit (ou l'examen limité), après une période de cinq ans.

Bien que la rotation obligatoire des cabinets d'audit fût considérée comme une des mesures susceptibles d'améliorer la qualité de l'audit, elle n'a pas été retenue dans la version finale de la loi Sarbanes-Oxley de 2002.

Cette décision a été justifiée sur la base d'une étude menée par le *Government Accountability Office* (GAO) (bureau d'évaluation des programmes gouvernementaux), qui a conclu que l'introduction obligatoire de la rotation des cabinets d'audit n'est pas le moyen le plus efficace d'accroître l'indépendance de l'auditeur et donc d'améliorer la qualité de l'audit (GAO, 2003). Aux États-Unis, un contrôle plus strict par la SEC et le PCAOB a été choisi comme mesure permettant de garantir une qualité de l'audit et une transparence financière suffisantes.

Après la crise du crédit de 2007-2008, qui a frappé les marchés financiers du monde entier, l'Europe a également examiné les mesures susceptibles d'améliorer la qualité de l'audit. En

1 Je voudrais remercier les professeurs Ann Gaeremynck et Marleen Willekens pour leurs commentaires.

2010, la Commission européenne a publié le Livre vert « Politique en matière d'audit : les leçons de la crise ».

Cette publication a servi de base pour un débat axé sur l'indépendance de l'auditeur. Ce document avait déjà proposé l'introduction de la rotation obligatoire des cabinets d'audit dans le but de garantir l'indépendance de l'auditeur.

En effet, la Commission européenne a jugé qu'une coopération entre une entreprise et un auditeur pendant des dizaines d'années ne répond pas aux critères d'indépendance souhaitables[2]. Ce principe de base est réaffirmé dans le règlement européen (UE) n° 537/2014. Après l'expiration de la durée maximale de dix ans, ni le cabinet d'audit même, ni aucun membre du même réseau dans l'Union européenne ne peut poursuivre le contrôle légal des comptes de la même entité d'intérêt public au cours des quatre années qui suivent.

Ce règlement européen précise également qu'une entité d'intérêt public désigne un contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour une mission initiale d'au moins un an. La mission peut être reconduite en tenant compte d'une durée maximale.

En ce qui concerne la rotation des associés d'audit, la Commission européenne requiert que les associés d'audit principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes cessent de participer au contrôle légal des comptes sept ans au plus tard à compter de la date de leur désignation. Ensuite, ils ne peuvent participer à nouveau au contrôle légal des comptes de l'entité contrôlée avant l'expiration d'un délai de trois ans après cette cessation. Enfin, le contrôleur légal ou cabinet d'audit doit instaurer un mécanisme de rotation progressive adapté qu'il applique aux personnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle (UE, 2014).

En résumé, en ce qui concerne la rotation des cabinets et des associés, le règlement européen (UE) n° 537/2014 impose une durée maximale de respectivement dix et sept ans, ainsi qu'une durée d'au moins un an pour la mission initiale. Enfin, il est important de noter que ce règlement ne couvre que les entités d'intérêt public.

Dans la directive 2014/56/UE, la Commission européenne définit les entités d'intérêt public comme les entités cotées sur un marché réglementé d'un État membre de l'UE, ainsi que les établissements de crédit et les entreprises d'assurance. En outre, les États membres peuvent désigner d'autres entités comme entités d'intérêt public, par exemple les entreprises qui ont une importance publique significative en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs employés.

Le règlement (UE) n° 537/2014 offre cependant beaucoup de flexibilité pour les États membres, tant dans la durée de la rotation obligatoire des cabinets et des associés, que dans la durée de la mission initiale. En effet, les États membres de l'Union européenne peuvent exiger que la mission initiale dure plus d'un an. En outre, ils peuvent imposer une rotation obligatoire des cabinets sur une période inférieure à dix ans.

De plus, après l'expiration de la durée maximale de principe de dix ans, les États membres peuvent prévoir que cette durée *a priori* maximale peut être prolongée jusqu'à une durée maximale de vingt ans lorsqu'une procédure d'appel d'offres public pour le contrôle légal des comptes est menée, ou de vingt-quatre ans lorsque plusieurs contrôleurs des comptes ou cabinets d'audit sont simultanément engagés, étant entendu que dans ce cas, le contrôle légal des comptes doive aboutir à la présentation d'un rapport d'audit conjoint.

Enfin, en ce qui concerne la rotation des associés, les États membres peuvent exiger que les

2 *Livre vert « Politique en matière d'audit : les leçons de la crise »*, p. 12 : « Les situations où une société désigne le même cabinet d'audit depuis des dizaines d'années ne semblent pas répondre aux normes d'indépendance souhaitables ».

associés d'audit principaux mettent fin à leur mission plus tôt que sept ans après leur désignation.

Cette flexibilité offerte à chaque État membre à titre individuel peut engendrer l'impossibilité d'atteindre l'objectif ultime de la réforme de l'audit – à savoir harmoniser la législation et assurer un niveau de qualité homogène de l'audit en Europe – en raison des différences de mise en œuvre entre les États membres.

Le nouveau cadre européen est entré en vigueur le 17 juin 2014 et sera applicable à partir du 17 juin 2016. Jusqu'à cette date, les États membres de l'Union européenne ont le temps d'adopter les dispositions appropriées pour assurer l'application effective du règlement n° 537/2014.

Le nouveau règlement a toutefois introduit des dispositions transitoires étendues. Les entités d'intérêt public pourront en effet retarder jusqu'au 17 juin 2020 la rotation obligatoire si le contrôleur des comptes ou le cabinet d'audit a, au 17 juin 2016, déjà fourni des services d'audit pendant vingt années consécutives ou davantage.

Cette période de transition est prolongée au 17 juin 2023 pour les entités d'intérêt public si le contrôleur des comptes ou le cabinet d'audit a, au 17 juin 2016, fourni des services d'audit à l'entité d'intérêt public pendant onze années consécutives ou davantage mais moins de vingt années consécutives.

Le règlement européen est directement applicable dans tous les Etats membres. La Belgique, comme les autres Etats membres, dispose de deux ans à partir de l'adoption du règlement, à savoir jusqu'au 17 juin 2016, pour transposer la nouvelle législation européenne en droit national.

Mais comme déjà indiqué, le règlement laisse une grande flexibilité aux Etats membres en ce qui concerne la durée de la mission de contrôle de l'auditeur, ce qui amènera le législateur belge à opérer des choix importants dans les limites imposées par le règlement européen.

EN THÉORIE, ON PEUT TROUVER DES ARGUMENTS POUR PRÉVOIR UNE CORRÉLATION TANT POSITIVE QUE NÉGATIVE ENTRE LA ROTATION DES CABINETS ET LA QUALITÉ DES SERVICES D'AUDIT OFFERTS

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) demande au législateur belge de ne pas imposer de délai inférieur à dix ans en tant que durée maximale de la mission d'audit, et d'opter pour la prolongation jusqu'à vingt ou vingt-quatre ans dans le cas, respectivement, d'un appel d'offres et d'un collège d'auditeurs.

« Preuves » scientifiques concernant la rotation des associés ou cabinets d'audit – généralités

Dans le cadre des réformes de l'audit, la Commission européenne a mis l'accent sur la rotation obligatoire des associés ou cabinets. Dans le contexte européen, il n'est pas encore possible d'évaluer l'efficience des mesures prises. Il existe toutefois des études dans d'autres contextes institutionnels qui examinent si la rotation (volontaire ou non) des associés ou cabinets a conduit à améliorer la qualité de l'audit.

En théorie, on peut trouver des arguments pour prévoir une corrélation tant positive que négative entre la rotation des cabinets et la qualité des services d'audit offerts. Dans la littérature scientifique, la qualité de l'audit est généralement mesurée à l'aide de divers critères de rendement du processus d'élaboration de l'information financière : le niveau de gestion des

résultats, le type d'opinion émise par l'auditeur, la présence d'erreurs dans les comptes annuels, etc.

Les partisans de la rotation des cabinets d'audit évoquent le fait qu'une coopération de longue durée entre un cabinet d'audit et une entreprise affaiblit l'esprit critique de l'auditeur à l'égard des choix comptables faits par la direction de l'entreprise.

En outre, des périodes de coopération prolongées sont également considérées comme un risque de dépendance économique lorsque l'auditeur considère son client comme une source de revenus annuels fixes (Carcello et Nagy, 2004), ce qui affaiblit son esprit critique et diminue la qualité de l'audit. Une qualité inférieure des chiffres contrôlés est perçue comme problématique car cela peut induire en erreur les investisseurs (potentiels) et les parties intéressées.

En outre, plusieurs chercheurs (p. ex. Hoyle, 1978 ; Dao et Pham, 2014) estiment que la rotation des cabinets d'audit peut mener à une différenciation.

Lorsque les entreprises cherchent un nouvel auditeur, les auditeurs adopteront entre eux une attitude concurrentielle, pas uniquement au niveau des prix mais également au niveau de la prestation de services, ce qui contribue à améliorer la qualité de l'audit. Selon ses partisans, l'introduction de la rotation obligatoire des cabinets d'audit garantirait que l'auditeur ne considère pas le client comme une source régulière de revenus et qu'il évalue l'image fidèle des chiffres financiers en faisant preuve d'esprit critique et en y portant un regard neuf.

Selon ses opposants, la rotation obligatoire des cabinets d'audit augmenterait les frais de mise en place d'un audit. DeAngelo (1981) indique que l'audit effectué auprès d'un nouveau client entraîne des coûts élevés pour l'auditeur, ainsi que des coûts de transaction significatifs pour les entreprises lorsqu'elles sont amenées à changer d'auditeur. En effet, durant les premières années de son mandat, l'auditeur doit se familiariser avec l'environnement de contrôle. Il en résulte une augmentation du nombre d'heures de travail à prester par l'auditeur et le personnel de l'entreprise contrôlée.

Cependant, les partisans de la rotation obligatoire estiment que ces frais de mise en place plus élevés liés à la désignation d'un nouvel auditeur ne contrebalancent pas le coût des grandes faillites dues à des informations financières de qualité médiocre (Jackson et al., 2008). Les opposants indiquent également que cette rotation obligatoire entraîne une grande perte de connaissances sur l'entreprise lorsque l'auditeur est amené à changer après une période déterminée. Selon Lim et Tan (2010), les auditeurs sont, dans le cadre de la réalisation d'un audit, confrontés à une courbe d'apprentissage, selon laquelle l'auditeur acquiert des connaissances spécifiques dans le cadre d'une coopération de longue durée, ce qui peut s'avérer bénéfique pour la qualité de l'audit et l'image fidèle des comptes annuels. En outre, les auditeurs sont incités à protéger leur réputation (DeAngelo, 1981), mais le système de rotation obligatoire des cabinets d'audit limite l'impact de la réputation comme mécanisme pour garantir l'indépendance (Ruiz-Barbadillo et al., 2009).

Comme mentionné précédemment, la qualité de l'audit n'est pas directement mesurable et la relation entre la rotation des cabinets d'audit et la qualité de l'audit est mesurée par des indicateurs indirects tels que le type d'opinion émise par l'auditeur ou le niveau de gestion des résultats.

La relation entre la rotation des cabinets et le type d'opinion émise par l'auditeur

En Europe, nous connaissons un seul contexte institutionnel dans lequel une comparaison a pu être faite entre une période pendant laquelle

la rotation des cabinets d'audit était obligatoire et une période où elle ne l'était pas. En effet, l'Espagne a connu de 1988 à 1995 une loi qui fixait la durée maximale du mandat d'un cabinet d'audit à neuf ans.

Bien qu'à la suite de cette loi, la rotation des auditeurs n'ait en réalité pas été obligatoire pour les entreprises – étant donné que la loi n'a été en vigueur que pour une période de sept ans – on a constaté une incitation économique à la rotation obligatoire des cabinets d'audit.

Ruiz-Barbadillo et al. (2009) ont examiné la corrélation éventuelle entre la dépendance économique de l'auditeur envers son client et la réputation du cabinet d'audit quant à l'émission d'une attestation avec paragraphe explicatif. Cette question a été examinée pour la période avec et sans rotation obligatoire des cabinets d'audit, sur la base de données relatives aux entreprises cotées espagnoles en difficulté financière entre 1991 et 2000.

Les résultats montrent que la probabilité qu'un auditeur émette une opinion avec paragraphe explicatif sur la continuité d'une entreprise en difficulté financière est inférieure pendant la période de rotation obligatoire par rapport à la période après celle-ci.

Ces résultats suggèrent qu'un environnement institutionnel avec rotation obligatoire des cabinets ne contribue pas à améliorer la qualité de l'audit. Une explication possible réside dans le fait que durant les premières années de leur mandat, les auditeurs sont plus dépendants de leurs clients pour récupérer les frais de mise en place de l'audit (Dye, 1991). Ce point de vue est en ligne avec celui d'Arruñada et Paz-Ares (1997), qui affirment que la rotation obligatoire des cabinets ne les incite pas à construire une réputation.

Dans le contexte belge, plusieurs études ont été effectuées portant sur la relation entre l'indépendance de l'auditeur et la durée du mandat d'un cabinet d'audit. Les résultats de Vanstraelen (2007) montrent que les entreprises qui reçoivent une attestation sans réserve, entretiennent avec l'auditeur une collaboration de durée significativement plus longue que les entreprises qui reçoivent une attestation autre qu'une attestation sans réserve. Ces résultats plaident plutôt en faveur d'une rotation obligatoire du cabinet, car plus le cabinet d'audit reste en place, plus les chances d'obtenir une attestation sans réserve sont élevées.

Une étude ultérieure de Knechel et Vanstraelen (2007) portant sur la relation entre la durée du mandat d'un cabinet d'audit et la qualité de l'audit effectué auprès d'entreprises belges non cotées, prend en compte la santé financière de l'entreprise. Les résultats montrent que pour les entreprises en difficulté financière qui ont fait faillite, la durée du mandat d'un cabinet d'audit n'a pas d'incidence sur la probabilité d'émission d'une opinion avec paragraphe explicatif sur la continuité de l'exploitation. Pour les entreprises en difficulté financière qui n'ont pas fait faillite, il est prouvé que la durée du mandat d'un cabinet d'audit dépassant trois ans, diminue le « risque » d'expression d'une opinion avec paragraphe explicatif sur la continuité de l'exploitation.

De même, aucune preuve convaincante n'a été trouvée dans le contexte américain attestant que la rotation obligatoire des cabinets contribue à améliorer la qualité de l'audit. Geiger et Raghunandan (2002) montrent que la durée du mandat d'un cabinet d'audit a un impact positif significatif sur l'émission d'une attestation avec paragraphe explicatif sur la continuité de l'exploitation juste avant la faillite de l'entreprise. Ici aussi, les résultats plaident contre l'introduction de la rotation obligatoire des cabinets d'audit.

En outre, Geiger et Raghunandan (2002) sont parvenus à la constatation que durant les premières années de leur mandat, les auditeurs sont moins susceptibles de fournir à leurs clients une attestation avec paragraphe explicatif sur la continuité de l'exploitation. Ceci pourrait s'expliquer par la courbe d'apprentissage, qui révèle que la connaissance qu'on acquiert des activi-

tés de l'entreprise et des processus opérationnels s'accroît à mesure que la coopération avec l'entreprise se prolonge. Carcello et Nagy (2004) parviennent à la même conclusion en examinant la relation entre la durée du mandat d'un cabinet d'audit et l'élaboration de rapports financiers frauduleux sur la base des *Accounting and Auditing Enforcement Releases* (AAERs) de la *Securities and Exchange Commission* (SEC). Durant les premières années du mandat, la qualité de l'audit s'avère faible et elle augmente de façon significative à mesure que la durée du mandat augmente.

Enfin, dans un contexte australien, Jackson et al. (2008) montrent également que la qualité de l'audit augmente lorsque la durée du mandat d'audit augmente, ce qui renforce la probabilité que l'auditeur exprime une opinion autre qu'une opinion sans réserve.

En résumé, les diverses études empiriques portant sur la relation entre la rotation des cabinets et le type d'opinion émise par l'auditeur montrent que les mandats de plus longue durée augmentent la probabilité que l'auditeur émette une attestation autre qu'une attestation sans réserve.

La relation entre la rotation des cabinets et le niveau de gestion des résultats

Alors que les études précédentes déterminent la qualité de l'audit sur la base des opinions émises par l'auditeur, il existe également des études qui déterminent la qualité de l'audit sur la base du niveau de gestion des résultats par les charges non décaissables ou le fonds de roulement. Il est généralement admis qu'un audit de qualité supérieure est associé à un niveau inférieur de gestion des résultats. Concrètement, ceci implique moins de charges non décaissables inattendues.

Dans un contexte italien, où la rotation obligatoire des cabinets d'audit après une durée maximale de neuf ans a été introduite en 1975 pour les entreprises cotées, Francis et al. (2013) examinent l'impact de la rotation obligatoire des cabinets d'audit sur la qualité des services d'audit offerts. Ils concluent qu'après la rotation obligatoire des cabinets, la qualité des résultats contrôlés est en moyenne plus faible durant les trois premières années du mandat que durant les dernières années de ce mandat.

Contrairement à Francis et al. (2013), Kwon et al. (2014) ne trouvent cependant aucune preuve pour confirmer que la rotation obligatoire de l'auditeur en Corée du Sud, de 2006 à 2010, affecte la qualité de l'audit.

Dans le contexte américain, Johnson et al. (2002) montrent que le niveau de gestion des résultats est plus élevé pour un mandat d'audit de courte durée que pour un mandat plus long, indiquant une amélioration de la qualité de l'audit à mesure que la durée de la coopération avec l'entreprise s'accroît. En outre, ils relèvent qu'il n'y a pas de différence significative quant à la qualité de l'audit effectué pour les clients qui ont une relation professionnelle avec le cabinet d'audit depuis très longtemps (neuf ans ou plus) ou à moyen terme (quatre à huit ans). Plusieurs autres études (Myers et al., 2003, Johnson et al., 2002) ne trouvent pas de relation significative et l'étude de Chi et al. (2011) montre même qu'il existe une relation négative significative entre la durée du mandat d'un cabinet d'audit et le niveau de gestion des résultats, à savoir que la qualité de l'audit augmente à mesure que la durée du mandat s'allonge. Cette dernière étude relève en outre que la durée du mandat du cabinet d'audit pourrait affecter la gestion effective des résultats en tant qu'alternative pour contrôler les bénéfices (p. ex. Roychowdhury, 2006 ; Cohen et al., 2008). Des exemples de manipulations réelles des résultats sont constitués par la stimulation de la synchronisation des ventes par des remises plus élevées ou la prorogation des lignes de crédit, la surproduction de stocks et la réduction des coûts opérationnels. Chi et al. (2011) montrent que la gestion des résultats est en réalité moins fréquente pour les plus courtes

périodes de coopération entre l'entreprise et l'auditeur.

Peu d'études examinent conjointement l'impact de la durée du mandat de l'associé d'audit et du cabinet d'audit sur la qualité de l'audit (Chen et al., 2008). En examinant conjointement l'impact de la durée du mandat de l'associé d'audit et du cabinet d'audit sur le niveau de la gestion des résultats, il s'avère que la durée du mandat du cabinet d'audit n'a pas d'impact significatif sur la qualité de l'audit, tandis que la durée du mandat de l'associé d'audit a bel et bien un impact positif significatif sur la qualité de l'audit. En effet, la qualité de l'audit augmente de manière significative lorsque la durée du mandat de l'associé d'audit est de cinq à sept ans.

Enfin, il est également important d'examiner la réaction des investisseurs à la rotation des cabinets d'audit ou des associés d'audit (Taylor, 2005). Une étude expérimentale de Daniels et Booker (2011) montre que la durée du mandat du cabinet d'audit n'affecte pas la qualité de l'audit telle que perçue par les banquiers qui octroient des prêts aux entreprises. Par ailleurs, Gosh et Moon (2005) indiquent que la qualité de l'audit des résultats telle que perçue par les investisseurs, les agences de notation et les analystes financiers semble être plus élevée lorsque la durée du mandat du cabinet d'audit s'accroît. Cette constatation prouve que la rotation obligatoire des cabinets n'affecte pas la perception des différents bailleurs de fonds.

La relation entre la rotation des cabinets et les honoraires d'audit ainsi que le nombre d'heures d'audit

Les opposants à la rotation obligatoire des cabinets d'audit font souvent valoir qu'elle est susceptible d'augmenter les honoraires d'audit. Dans un contexte italien de rotation obligatoire des cabinets d'audit, Francis et al. (2013) montrent que durant la dernière année du mandat d'audit, les honoraires d'audit sont supérieurs de 7 %, alors que les honoraires d'audit pour le mandat initial sont inférieurs de 16 % par rapport à d'autres mandats en cours présentant les mêmes caractéristiques. Il apparaît également que pour le mandat initial, le nombre d'heures d'audit augmente de 17 % après la rotation obligatoire du cabinet d'audit. Dans le contexte sud-coréen, Kwon et al. (2014) montrent que les honoraires et les efforts d'audit sont plus élevés dans une période avec rotation obligatoire que dans une période sans rotation obligatoire.

En résumé, ces deux études empiriques montrent que l'introduction de la rotation obligatoire de l'auditeur peut engendrer des coûts plus élevés pour les cabinets d'audit, en raison de l'augmentation du nombre d'heures d'audit prestées, ainsi que pour les entreprises contrôlées, en raison de l'augmentation des honoraires d'audit.

Conclusion

Les scandales comptables du passé ont généré un appel mondial pour souligner davantage l'importance de la qualité de l'audit. A cet effet, l'Union européenne a décidé en avril 2014 d'imposer la rotation obligatoire des cabinets pour les entreprises cotées et quelques autres, après une période de dix ans en principe.

Le règlement européen offre cependant beaucoup de flexibilité à chaque État membre à titre individuel, ce qui peut engendrer d'importantes différences de mise en œuvre entre les États membres.

La rotation obligatoire des cabinets d'audit vise principalement à garantir l'indépendance de l'auditeur dans le but d'améliorer la qualité de l'audit et la transparence financière. Toutefois, la littérature scientifique ne montre pas clairement que la rotation (obligatoire ou volontaire) des cabinets d'audit permettrait d'atteindre cet objectif. Ces résultats suggèrent que la rotation du cabinet d'audit n'est pas la meilleure façon d'atteindre l'objectif de la réglementation européenne, à savoir l'amélioration de la qualité de l'audit et de l'indépendance de l'auditeur.

En examinant conjointement l'impact de la durée du mandat de l'associé d'audit et du cabinet d'audit au niveau de la gestion, il s'avère que la durée du mandat du cabinet d'audit n'a pas d'impact significatif sur la qualité de l'audit, tandis que la durée du mandat de l'associé d'audit a bel et bien un impact positif significatif sur la qualité de l'audit. En effet, la qualité de l'audit augmente de manière significative lorsque la durée du mandat de l'associé d'audit est de cinq à sept ans. Enfin, les études empiriques montrent que la rotation obligatoire des cabinets d'audit peut engendrer des coûts plus élevés tant pour le cabinet d'audit, que pour l'entreprise contrôlée, en raison de l'augmentation du nombre d'heures d'audit prestées et des honoraires d'audit facturés.

LA LITTÉRATURE SCIENTIFIQUE SUGGÈRE QUE LA ROTATION DU CABINET D'AUDIT N'EST PAS LA MEILLEURE FAÇON D'ATTEINDRE L'OBJECTIF DE LA RÉGLEMENTATION EUROPÉENNE, À SAVOIR L'AMÉLIORATION DE LA QUALITÉ DE L'AUDIT ET DE L'INDÉPENDANCE DE L'AUDITEUR

Sources

Arrunada, B., Paz-Ares, C. 1997. Mandatory auditor rotation: A critical examination. *International Review of Law and Economics* 7: 31-61.

Carcello, J.V., Nagy, N.L. 2004. Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2): 55-69.

Chen, C-Y., Lin, C-J., Lin, Y-C. 2008. Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? *Contemporary Accounting Research*, 25: 415-445.

Chi, W., Lisic, L., Pevzner, M. 2011. Is Enhanced Audit Quality Associated with Greater Real Earnings Management? *Accounting Horizons*, 25: 315-335.

Cohen, D., Dey, A., Lys, T. 2008. Real and accrual-based earnings management in the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods. *The Accounting Review*, 83(3): 757-787.

Daniels, B.W., Booker, Q. 2011. The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. Research in Accounting Regulation 23: 78-82.

Dao, M., Pham, T. 2014. Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal* 29(6): 490-512.

DeAngelo, L.E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.

DeFond, M. L., Raghunandan, K., Subramanyam, K. R. 2002. Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4): 1247-1274.

Dopuch, N. R., King, R., Schwartz, R. 2001. An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements. *Journal of Accounting Research*, 39: 93-117.

Dye, R. A. 1991. Informationally motivated auditor replacement. *Journal of Accounting and Economics*: 347-374.

Commission européenne (UE). 2014. Règlement 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. *Journal officiel de l'Union européenne* 57 (5).

Francis, J.R., Cameran, M., Marra, A., Pettinicchio, A.K. 2013. Are There Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence from the Italian Experience. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* In-Press.

Geiger, M.A., Raghunandan, K. 2002. Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 21: 67-78.

Government Accountability Office (GAO). 2003. Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. *www.gao.gov/assets/250/240736.pdf*

Ghosh, A., Moon, D. 2005. Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review* 80: 585-612.

Hoyle, J. 1978. Mandatory auditor rotation: The arguments and alternative. *Journal of Accountancy* 145(5): 69-78.

Jackson, A.B., Moldrich, M., Roebuck, P., 2008. Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal* 23: 420-437.

Johnson, V.E., Khurana, I.K., Reynolds, J.K. 2002. Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research* 19: 637-660.

Knechel, W.R., Vanstraelen, A., 2007. The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 26: 113-131.

Kwon, S.Y., Lim, Y., Simnett, R. 2014. The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality and audit fees: Empirical evidence from the Korean audit market. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* In-Press.

Lim, C.Y., Tan, H.T. 2010. Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence. Contemporary Accounting Research 27(3): 923-957.

Mautz, R.K., Sharaf, H.A., 1961. The philosophy of auditing. *American Accounting Association Monograph* 6.

Myers, J.N., Myers, L.A., Omer, T.C., 2003. Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation? *The Accounting Review* 78: 779-799.

Palmrose, Z. 1991. Trials of legal disputes involving independent auditors: Some empirical evidence. *Journal of Accounting Research* 29: 149-193.

Petty, R., Cuganesan, S. 1996. Auditor rotation: Framing the debate. *Australian Accountant,* 66(4), 40-41.

Roychowdhury, S. 2006. Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics* 42: 335-370.

Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., Carrera, N., 2009. Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 28: 113-135.

Taylor, S., Hamilton, J., Ruddock, C., Stokes, D. 2005. Audit Partner Rotation, Earnings Quality and Earnings Conservatism. Working paper, University of New South Wales.

Vanstraelen, A., 2000. Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *The European Accounting Review* 9: 419-442.

RÉFORME EUROPÉENNE DE L'AUDIT
LIMITATION DES SERVICES NON-AUDIT

DIANE BREESCH

Professeur Accounting & Auditing, Vrije Universiteit Brussel, Vakgroep Business
Réviseur d'entreprises, Grant Thornton Belgium

Introduction

L'un des principaux objectifs de la réforme européenne de l'audit était de veiller à ce que les auditeurs puissent exercer leur rôle social premier, à savoir le contrôle légal, en toute indépendance.

L'on craignait, particulièrement dans le cadre du contrôle des entités d'intérêt public (EIP), que l'exécution de certains services non-audit par le contrôleur légal ou le cabinet d'audit – et par extension tous les membres qui font partie de son réseau – augmenterait considérablement le risque de conflit d'intérêts.

C'est pourquoi la Commission européenne a proposé en octobre 2010 dans son Livre vert intitulé « Politique en matière d'audit : les leçons de la crise » la création de « cabinets d'audit pur » privés de la possibilité de réaliser des services non-audit (Commission européenne (CE), 2010 : p. 13).

Cette proposition avait également été retenue dans le projet de règlement relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (CE, 2011), mais a perdu de sa substance au cours des dernières années.

Liste noire

Ce qui subsiste au final dans le règlement européen (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public est la fameuse « *liste noire* » de services non-audit (tableau 1) que les contrôleurs légaux et les cabinets d'audit ont interdiction de fournir, que ce soit directement ou indirectement, à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle au sein de l'UE.

Tableau 1 : Services non-audit interdits par le règlement européen (art. 5)

a) les services fiscaux portant sur :
- i) l'établissement des déclarations fiscales ;
- ii) l'impôt sur les salaires ;
- iii) les droits de douane ;
- iv) 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 ;
- v) l'assistance lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit lors de ces contrôles ne soit requise par la loi ;
- vi) le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ; et
- vii) la fourniture de conseils fiscaux ;

b) des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée ;
c) la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers ;
d) les services de paie ;
e) 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 ;
f) les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ;
g) les services juridiques ayant trait à :
- i) la fourniture de conseils généraux ;
- ii) la négociation au nom de l'entité contrôlée ; et
- iii) l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige ;

h) les services liés à la fonction d'audit interne de l'entité contrôlée ;
i) les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de l'entité contrôlée, 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 l'entité contrôlée ;
j) la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité contrôlée ;
k) les services de ressources humaines ayant trait :
- i) 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 des comptes, dès lors que ces services englobent :
  - la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions ; ou
  - la vérification des références des candidats à ces fonctions ;
- ii) à la structuration du modèle organisationnel ; et
- iii) au contrôle des coûts.

La Belgique dispose déjà depuis 2003[1] d'une liste limitative comprenant 7 services non-audit non compatibles (tableau 2) qui ne se limite pas aux EIP mais qui vaut pour toutes les entités contrôlées.

Tableau 2 : Services non-audit interdits en Belgique (art. 183*ter* de l'A.R./C.Soc.)

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 ;
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.

L'intégration de la fourniture de services (de conseils) fiscaux dans la « liste noire » du règlement européen (tableau 1, point a) représente sans doute la principale extension par rapport à la législation belge actuelle en la matière. En effet, en Belgique, les missions de conseils fiscaux demeurent compatibles avec la fonction de commissaire et constituent de surcroît près de la moitié des honoraires de services non-audit fournis aux clients d'audit (Breesch & Hardies, 2014)[2].

Les réformes récemment adoptées par l'Europe et visant notamment à limiter ce type de services de conseils fiscaux, peuvent dès lors avoir une incidence considérable sur les revenus du marché de l'audit belge.

L'INTÉGRATION DE LA FOURNITURE DE SERVICES (DE CONSEILS) FISCAUX DANS LA « LISTE NOIRE » DU RÈGLEMENT EUROPÉEN REPRÉSENTE SANS DOUTE LA PRINCIPALE EXTENSION PAR RAPPORT À LA LÉGISLATION BELGE ACTUELLE EN LA MATIÈRE

Les services d'évaluation et les services juridiques (tableau 1, f et j) sont également traités plus spécifiquement dans la « liste noire » du règlement européen. Celui-ci reste cependant plutôt vague par rapport à ce qu'il convient d'entendre précisément par des « services

1 A.R. du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire (*M.B.* 19 mai 2003).

2 Avant 2010, les entreprises commerciales contrôlées consacraient à peu près 324 millions d'euros par an à la rémunération des commissaires (y compris au niveau du groupe). Le total des dépenses pour des services non-audit s'élevait seulement à 119 millions d'euros en 2010 (soit environ 35 %). Pratiquement 45 % (51 millions d'euros) du total des honoraires pour des services non-audit fournis à des entités contrôlées provenaient de missions de conseils fiscaux (Breesch & Hardies, 2014).

autres que d'audit » et la description avancée laisse donc une (certaine) marge d'interprétation.

Les Etats membres ont toutefois la possibilité de permettre tout de même certains services fiscaux et d'évaluation repris dans la liste noire [plus précisément tableau 1, point a – i et iv à vii – et f], à condition que ceux-ci n'aient *pas d'effet direct*, séparément ou dans leur ensemble, sur les états financiers de l'entité contrôlée ou – si tel est le cas – que leur effet soit *peu significatif*[3]. En outre, l'appréciation de l'effet sur les comptes annuels doit être documenté de manière complète auprès du comité d'audit et le contrôleur légal doit à tout moment respecter les principes généraux d'indépendance prévus dans la directive européenne 2006/43/CE.

A l'inverse, les Etats membres peuvent également choisir de durcir les règles en ajoutant d'autres services non-audit à la liste noire.

L'interdiction est valable à partir du début de la période contrôlée et prend fin avec l'émission du rapport d'audit. En ce qui concerne les services juridiques (tableau 1, point g), cette période est même élargie à l'année précédant la désignation.

Rémunération maximale pour les services non-audit autorisés

Même s'ils ne se trouvent pas sur la liste noire, il existe une limitation générale pour la mise en œuvre de services non-audit compatibles auprès d'EIP. Le règlement européen établit avec son seuil de 70 % une règle similaire (mais plus sévère) à la règle « *one-to-one* » actuellement applicable en Belgique à cet égard, les deux étant d'application aux EIP.

3 Le règlement européen ne fournit toutefois aucune ligne directrice claire permettant de délimiter clairement les concepts d'« effet direct » ou « significatif ». Le caractère « direct » ou « significatif » est donc sujet à interprétation et relève dans une large mesure du jugement professionnel de l'auditeur.

LE RÈGLEMENT EUROPÉEN ÉTABLIT AVEC SON SEUIL DE 70 % UNE RÈGLE SIMILAIRE (MAIS PLUS SÉVÈRE) À LA RÈGLE « ONE-TO-ONE » ACTUELLEMENT APPLICABLE EN BELGIQUE

A l'heure actuelle, la règle « *one-to-one* » ne permet pas qu'auprès des sociétés cotées ou des sociétés qui font partie d'un groupe tenu d'établir des comptes consolidés, le montant total des rémunérations afférentes aux services non-audit excède la rémunération normale perçue par un commissaire dans le cadre de son mandat (art. 133, § 5 C. soc.)[4]. Cette règle ne s'applique cependant pas dans le cadre de missions confiées par la loi au commissaire (e.a. rapport sur l'apport en nature, fusion ou scission) ou d'audits d'acquisition et de missions « *due diligence* » (art. 133, § 7 C. Soc.).

Le règlement européen (art. 4) franchit une étape supplémentaire en établissant que lorsque le contrôleur légal ou le cabinet d'audit fournit durant trois exercices consécutifs ou plus des services non-audit compatibles à l'entité contrôlée, le total des honoraires pour ces services ne peuvent excéder les *70 % de la moyenne des honoraires versés au cours des trois derniers exercices consécutifs* pour le contrôle légal de l'entité contrôlée. Qui plus est, l'ensemble des calculs doit se faire au niveau du groupe et doit donc prendre en considération

4 Conformément à l'article 133, § 6 du Code des sociétés, il peut être dérogé à cette interdiction si :
1. une délibération favorable est prise par le comité d'audit ; ou
2. le commissaire obtient un avis préalable positif du comité d'avis et de contrôle (ACCOM) ; ou
3. un collège de commissaires indépendants les uns des autres a été institué au sein de la société.
[Il n'est cependant actuellement pas possible d'obtenir un avis de l'ACCOM étant donné que ce comité ne siège plus.].
La motivation de la dérogation susmentionnée doit figurer dans l'annexe.

la société mère et les filiales que contrôle l'EIP contrôlée. Les Etats membres ont la liberté d'affiner ce plafond de 70 %.

De plus, le règlement européen introduit des règles visant à éviter que le contrôleur légal ou le cabinet d'audit ne devienne trop dépendant d'une EIP qu'il contrôle. Si les rémunérations afférentes aux services d'audit et non-audit que le contrôleur légal ou le cabinet d'audit perçoit de l'EIP contrôlée à chacun des trois exercices consécutifs s'élèvent à plus de 15 % du total de ses honoraires, il convient d'en informer le comité d'audit de l'EIP concernée. Ce second plafond peut également faire l'objet d'un durcissement de la part des Etats membres.

Services non-audit et qualité d'audit ?[5]

A. Généralités

La question de savoir si la limitation (européenne) concernant l'offre conjointe de services d'audit et non-audit profite à la qualité d'audit et donc à l'intérêt social en général ne semble pas évidente pour bon nombre d'académiques (Beattie & Fearnley, 2003).

La mesure de la qualité d'audit en soi est somme toute très complexe. En effet, tant l'*input* que l'*output* du processus d'audit n'est pas observable pour la majorité des parties prenantes. C'est pourquoi, à des fins de recherche, la qualité d'audit est généralement mesurée au moyen de certaines variables de substitution (Breesch et al., 2013 ; Knechel et al., 2013).

Des études empiriques antérieures relatives à l'impact des services non-audit sur la qualité d'audit lient dès lors la plupart du temps les (honoraires afférents aux) services non-audit à des critères de mesure tels que l'opinion d'audit, la gestion du résultat et les régularisations comptables (Quick, 2012). Ces études débouchent toutefois assez fréquemment sur des résultats mitigés.

Outre la prudence à mettre en œuvre lors de l'interprétation des diverses variables de substitution pour la qualité d'audit, le lien entre les services non-audit et la qualité d'audit n'est pas non plus toujours clair et fait l'objet de nombreux débats dans la littérature professionnelle et académique.

« The quality of audit services is defined to be the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client's accounting system; and (b) report the breach » (DeAngelo, 1981 : p. 186).

Cette définition implique que la qualité d'audit est liée à la probabilité, telle que perçue par le marché, qu'un auditeur détecte et signale une anomalie dans les états financiers de l'entité contrôlée. La probabilité qu'un auditeur identifie des anomalies dépend notamment de ses compétences techniques. La probabilité que l'auditeur signale ensuite l'erreur détectée et émette l'opinion d'audit adéquate représente un critère de mesure de son indépendance à l'égard de l'entité contrôlée. La qualité d'audit ne se limite dès lors pas à simplement conserver un niveau suffisant d'indépendance.

En effet, la fourniture de services non-audit peut avoir un effet à la fois positif et négatif sur la qualité d'audit. D'une part, les services non-audit peuvent conduire à un transfert de connaissances (également appelé *knowledge spillover effect*) qui permet à l'auditeur de parfaire son expertise et ses compétences à l'égard de l'entité contrôlée, ce qui peut s'avérer bénéfique pour la qualité d'audit (Antle et al., 2006 ; Gleason & Mills, 2011 ; Kinney et al., 2004 ; Knechel et al., 2012 ; Robinson, 2008 ; Simunic, 1984 ; Svanström, 2013). D'autre part, il existe deux types de risques d'atteinte à l'indépendance qui peuvent avoir une incidence négative sur la qualité d'audit, à savoir la dépendance écono-

5 Basé notamment sur D. Breesch et K. Hardies (2014), *Le rapport entre les services non-audit et la qualité de l'audit* (partie 1, chapitre 3), Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises (ICCI), Anvers, Maklu.

mique (*economic bonding*) et les liens sociaux (*social bonding*).

Cette contradiction se retrouve également dans les points de vue des organisations professionnelles et des organismes de régulation. Les organisations professionnelles estiment en substance que la proposition de services non-audit offre plus d'avantages que d'inconvénients et que les cabinets d'audit peuvent suffisamment faire face aux menaces qui pèsent sur l'indépendance par l'auto-organisation et l'autodiscipline. Les organismes de régulation ne partagent qu'une partie de ce point de vue et préfèrent une approche plus rigoureuse. Même s'il existait un consensus par rapport à la possibilité de préserver l'indépendance de fait en cas d'offre conjointe de services (à savoir l'attitude morale du réviseur d'entreprises qui consiste à avoir pour seul objectif l'exécution correcte de sa mission), la question demeure de savoir si le public y accorde du crédit. Les organismes de régulation devaient donc en tout cas assurer l'indépendance d'apparence (c.-à-d. éviter des faits ou situation où un tiers raisonnable met en doute l'objectivité du réviseur d'entreprises).

B. Connaissance et compréhension de l'entité auditée

En fournissant certains services non-audit, les contrôleurs légaux peuvent, dans le respect des règles d'indépendance, acquérir ou perfectionner les compétences nécessaires à une bonne compréhension de l'organisation de l'entité contrôlée.

Joe & Vandervelde (2007) concluent, sur la base de l'expérience, que les auditeurs qui réalisent une mission autre que d'audit bénéficient effectivement des connaissances acquises par rapport aux risques de l'entreprise lors de l'exécution de la mission d'audit. Ce transfert de connaissances n'existe bien évidemment que dans la mesure où la mission d'audit et la mission autre que d'audit sont réalisées par *la même personne*. Lorsque les deux missions sont exécutées par des personnes différentes (et que l'équipe d'audit a par exemple uniquement accès aux documents de travail de l'équipe non-audit), aucun transfert de connaissances n'est observé. Par contre, Joe & Vandervelde constatent qu'au cours de la mission d'audit, les auditeurs font preuve d'un esprit critique plus limité (moins sensibles aux indicateurs de fraude) lorsque le cabinet d'audit offre tant des services d'audit que des services non-audit à l'entreprise, ce qui confirme la crainte des organismes de régulation.

Frankel et al. (2002) et Ferguson et al. (2004) parviennent à la conclusion que le degré de gestion du résultat s'amplifie à mesure que les (honoraires afférents aux) services non-audit augmentent. Certains chercheurs reprochent toutefois à Frankel et al. (2002) leur méthodologie d'enquête et leurs résultats (Ashbaugh et al., 2003 ; Chung & Kallapur, 2003). Ainsi, cette relation positive ne semble exister qu'au sein de petites et moyennes entreprises à croissance rapide dans certains secteurs industriels spécifiques (Reynolds et al., 2004).

Larcker & Richardson (2004) constatent également que le lien positif entre les services non-audit et la gestion du résultat est surtout perceptible dans les petites entreprises. En tenant compte de la taille des entreprises (qui peut également influencer le phénomène de la gestion du résultat), Reynolds et al. (2004) n'observent toutefois aucune corrélation significative entre le degré de gestion du résultat et le niveau des (honoraires afférents aux) services non-audit.

Ruddock et al. (2006) ne sont pas non plus parvenus à établir un lien entre les honoraires des services non-audit et la gestion du résultat de la société contrôlée (mesurée par la propension des résultats à révéler une mauvaise nouvelle à temps). Koh et al. (2012) concluent que la fourniture récurrente de conseils fiscaux semble donner lieu à une qualité plus élevée et à un recours plus limité à la gestion du résultat (Krishnan & Visvanathan, 2011), ce qui sou-

tient notamment l'argument du transfert de connaissances. En Belgique, les missions de conseils fiscaux ne sont en règle générale pas effectuées par le commissaire lui-même, mais par des « *personnes avec lesquelles le (ou les) commissaire(s) est lié (sont liés)* ». Des études antérieures (voir ci-dessus, notamment Joe & Vandervelde, 2007 ; Knechel et al., 2012) ont toutefois démontré que les avantages liés au transfert de connaissances apparaissent surtout lorsqu'une même personne se charge des missions d'audit et des missions non-audit.

Kinney et al. (2004) considèrent aussi que les services non-audit (en premier lieu les conseils fiscaux) font fortement baisser le nombre de régularisations comptables et donc augmenter la qualité d'audit. Dans le même ordre d'idées, Raghunandan et al. (2003) établissent également que la qualité d'audit (mesurée à l'aide des régularisations comptables) n'est pas altérée. Par ailleurs, un bon contrôle « *ex ante* » rend d'éventuelles régularisations « *ex post* » superflues. Gleason & Mills (2011) indiquent également que les conseils fiscaux ont une incidence positive sur l'évaluation des charges fiscales, ce qui prouve à leurs yeux la nécessité du transfert de connaissances. Breesch et Hardies (2014) constatent que la prestation de services non-audit ou la facturation d'honoraires plus élevés pour des services non-audit a bel et bien une incidence significative sur la probabilité que des régularisations d'impôts positives et négatives soient reprises dans les comptes annuels. La vaste majorité des régularisations d'impôts constatées sont néanmoins minimes, ce qui ne permet donc pas de conclure purement et simplement que la qualité d'audit s'en retrouve altérée.

Par conséquent, la conclusion de Solomon (1990: 328) demeure encore valable aujourd'hui :

« [...] the impact of [Non Audit Services] on audit pricing as well as who (i.e. client or the auditor) benefits from knowledge spillovers (if they exist) remains an open and interesting question ».

C. Efficacité de l'audit

Une meilleure connaissance et compréhension (des risques) de l'entité contrôlée fait en sorte que les services non-audit peuvent, sans altérer la qualité d'audit, augmenter l'efficacité de la mission d'audit, qui peut être mesurée en fonction des efforts d'audit (moins d'heures d'audit et donc des frais d'audit plus bas) (Abdel-Khalik, 1990) ou du délai de *reporting* (Knechel & Sharma, 2012). En effet, les services non-audit permettent de rassembler davantage d'informations sur le client au cours de l'exercice (au lieu de voir attendre la fin de l'exercice). Ainsi, il serait possible de travailler de manière plus performante et de réduire les délais de *reporting*.

Les preuves empiriques concernant ces gains d'efficacité pour l'entité contrôlée ne sont de nouveau pas concluantes. La plupart des études ne trouvent pas de lien entre la prestation de services non-audit et les efforts d'audit (généralement exprimés en nombre d'heures d'audit) (Abdel-Khalik, 1990 ; Davis et al., 1993 ; O'Keefe et al., 1994 ; Dopuch et al., 2003 ; Schelleman & Knechel, 2010). En revanche, Knechel & Sharma (2012) confirment que la prestation de services non-audit donne lieu à une meilleure efficacité d'audit (exprimé en délai de *reporting*), et ce sans que la qualité des services d'audit offerts ne soit compromise. Knechel et al. (2012) parviennent au même constat et l'attribuent à la présence de transfert de connaissances.

Il est toutefois constaté que l'effet positif de ce transfert de connaissances apparaît seulement lorsque les services d'audit et les services non-audit sont exécutés par le même établissement d'un cabinet d'audit.

Gaeremynck et al. (2010) constatent également, après avoir analysé les données d'audit belges, que les services non-audit ont une incidence positive sur l'efficacité de la mission d'audit.

Néanmoins, Quick (2012) souligne que la baisse des coûts d'audit en raison d'une meilleure efficacité d'audit n'est pas toujours répercutée sur

la facture du client. Une diminution des coûts d'audit offre un avantage concurrentiel à l'auditeur, ce qui augmente les chances de gains futurs de l'audit (*quasi-rents*). La dépendance économique (*economic bond*) de l'auditeur et de l'entité contrôlée s'en trouve renforcée étant donné que les bénéfices de l'audit augmentent également à long terme (*quasi-rents*). Beck et al. (1988) craignent également que ceci compromette l'indépendance de l'auditeur.

D. Dépendance économique et lien social

Les services non-audit peuvent, d'autant plus lorsque les honoraires facturés sont considérables, entraîner une dépendance économique accrue à l'égard du client, ce qui peut porter atteinte à l'indépendance de l'auditeur et donc aussi à la qualité d'audit (Antle et al., 2006 ; Ferguson et al., 2004).

Quick (2012) remarque que les services de conseil offerts par l'auditeur peuvent également constituer d'autres menaces vis-à-vis de son indépendance. La prestation (répétée) de services de conseil crée un lien de confiance entre l'auditeur et l'entité contrôlée (*familiarity threat* – menace liée à la familiarité) et augmente le risque que l'auditeur s'identifie de plus en plus à l'entité contrôlée (*advocacy threat* – menace liée à la représentation). Ceci peut donner lieu à une forme de lien social (Gulati, 1995).

De plus, il se peut que l'auditeur doive apprécier des transactions qui ont été conclues sur la base de ses propres conseils (*self-review threat* – menace d'autorévision).

Dans la continuité de la crainte que les services non-audit compromettent l'indépendance de l'auditeur, Wines (1994), Basioudis et al. (2008), Fargher & Jiang (2008), Firth (2002), Sharma & Sidhu (2001) et Blay & Geiger (2012) estiment que la prestation de services augmente la probabilité que l'auditeur formule une opinion d'audit plus favorable. Un auditeur moins indépendant sera moins enclin à formuler une opinion d'audit défavorable, de crainte de perdre le client et donc de devoir faire une croix sur des perspectives de revenus. Firth (2002) fait toutefois remarquer que ce sont peut-être justement ces services non-audit qui règlent les problèmes de l'entité contrôlée, ce qui donne donc lieu à des déclarations d'audit plus favorables.

De nombreuses autres études ne décèlent néanmoins aucune corrélation entre la prestation de services non-audit et le type d'opinion d'audit émis (Barkess & Simnett, 1994 ; Callaghan et al., 2009 ; Craswell, 1999 ; DeFond et al., 2002 ; Geiger & Rama, 2003 ; Hay et al., 2006 ; Callaghan et al., 2009 ; Hope & Langli, 2010 ; Ratzinger-Sakel, 2013 et Breesch & Hardies, 2014). Certaines études ont même constaté un lien positif entre services non-audit et la probabilité d'une opinion d'audit défavorable. Une fois de plus, c'est surtout la fourniture de conseils fiscaux qui présente un lien avec des déclarations de continuité ou *going-concern opinions* plus justes (Robinson, 2008).

E. Indépendance de fait et d'apparence

Dans l'ensemble, il ressort de l'étude susmentionnée que les services non-audit ne portent pas préjudice (ou du moins pas de façon univoque) à la qualité d'audit *réelle* ou à l'indépendance *de fait* de l'auditeur. Les études sur la perception du public ou sur l'indépendance d'apparence brossent toutefois un tableau plus négatif. Krishnan et al. (2005), Francis & Ke (2006), Khurama & Raman (2006), Dhaliwal et al. (2008) et Frankel et al. (2002) constatent tous des réactions du marché négatives de la part des investisseurs. Les créanciers considèrent eux aussi les services non-audit comme une menace pour l'indépendance de l'auditeur (Dhaliwal et al., 2008). Par contre, Fortin & Pittman (2008) observent que la fourniture de conseils fiscaux est associée à des charges d'intérêts moindres, ce qui semble indiquer une plus grande confiance de la part des créanciers.

Lai & Krishnan (2009) notent également que les investisseurs évaluent la valeur de l'entité contrôlée à un montant supérieur si l'auditeur fournit également des services relatifs aux systèmes technologiques d'information financière (un service non-audit interdit tant par le règlement européen [tableau 1, point e] que par le droit belge).

Ce constat est notamment corroboré par les recherches de Quick & Warming-Rasmussen (2009). En se basant sur une enquête sur la perception des différentes parties prenantes, ils ont constaté que ce sont avant tout les services non-audit présentant une menace d'autorévision (tels que les conseils sur des problématiques comptables ou l'assistance au service d'audit interne) qui ont un impact extrêmement négatif sur la perception du public. En revanche, la fourniture de conseils sur les systèmes de traitement des informations comptables a un très faible impact négatif sur la perception du public.

La perception des différentes parties prenantes semble donc dépendre du type de service non-audit. C'est pourquoi Quick (2012) avance que les organismes de régulation doivent d'abord évaluer l'impact de chaque type spécifique de service non-audit avant d'interdire aux auditeurs de les proposer à leurs clients.

Conclusion

De crainte que la fourniture de services non-audit lors du contrôle des entités d'intérêt public (EIP) ne compromette l'indépendance du contrôleur légal, l'Europe a établi une « *liste noire* » des services non-audit interdits à l'égard des EIP contrôlées.

L'inclusion de la fourniture de services (de conseils) fiscaux dans cette « *liste noire* » représente sans doute la principale extension par rapport à la législation belge actuelle en la matière. La loi belge est cependant d'application à toutes les entités contrôlées, et non pas seulement aux EIP.

LES RECHERCHES UNIVERSITAIRES CONDUISENT SOUVENT À DES RÉSULTATS MITIGÉS EN NE DÉMONTRANT PAS DE MANIÈRE ABSOLUE QUE LES MESURES EUROPÉENNES LIMITANT DAVANTAGE LES SERVICES NON-AUDIT ABOUTIRONT NÉCESSAIREMENT À UNE AMÉLIORATION DE LA QUALITÉ D'AUDIT « RÉELLE »

Parallèlement, le règlement européen institue, avec son seuil de 70 %, une règle similaire (mais plus stricte) à la règle « *one-to-one* » qui est actuellement déjà appliquée aux EIP (et quelques autres) en Belgique.

L'impact que ces services non-audit interdits (additionnels) du règlement européen auront sur la pratique révisorale (belge) n'est pas tout à fait clair. Il se peut que ces mesures sonnent une fois pour toutes le glas du modèle multidisciplinaire qui existe depuis maintes années. La question de savoir si cette restriction des services non-audit sert véritablement l'intérêt général est toutefois sujette à discussion. Les recherches universitaires qui analysent le rapport entre les services non-audit et la qualité d'audit conduisent souvent à des résultats mitigés en ne démontrant pas de manière absolue que les mesures européennes limitant davantage les services non-audit aboutiront nécessairement à une amélioration de la qualité d'audit « réelle ». En effet, la fourniture de services non-audit peut avoir un effet à la fois positif et négatif sur la qualité d'audit. D'une part, les services non-audit peuvent conduire à un transfert de connaissances qui permet à l'auditeur de parfaire son expertise et son efficacité à l'égard de la société contrôlée, ce qui peut s'avérer bé-

CETTE LIMITATION A SANS DOUTE UN IMPACT POSITIF SUR L'INDÉPENDANCE « D'APPARENCE » DU CONTRÔLEUR LÉGAL ET CECI EST SANS DOUTE TOUT AUSSI IMPORTANT POUR RÉTABLIR LA CONFIANCE DU PUBLIC DANS LA PROFESSION D'AUDIT

néfique pour la qualité d'audit. D'autre part, les honoraires pour les services non-audit peuvent également créer une dépendance (financière) entre l'auditeur et la société contrôlée, ce qui peut compromettre l'indépendance de l'auditeur.

Cela ne signifie évidemment pas que la fourniture de services non-audit doit être autorisée sans aucune restriction. Cette limitation a même sans doute un impact positif sur l'indépendance « d'apparence » du contrôleur légal et ceci est sans doute tout aussi important pour rétablir la confiance du public dans la profession d'audit.

Références

Abdel-Khalik, A.R. (1990). The jointness of audit fees and demand for MAS: A self-selection analysis. *Contemporary Accounting Research*, 6(2): 295-322.

Antle, R., Gordon, E., Narayanamoorthy, G. et Zhou, L. (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 27(3): 235-266.

Ashbaugh, H., LaFond, R. et Mayhew, B.W. (2003). Do Non-Audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *The Accounting Review*, 78(3): 611-639.

Barkess, L. et Simnett, R. (1994). The provision of other services by auditors: Independence and pricing issues. *Accounting & Business Research*, 24(94): 99-108.

Basioudis, I.G., Papakonstantinou, E. et Geiger, M.A. (2008). Audit fees, non-audit fees and auditor going-concern reporting decisions in the United Kingdom. *Abacus*, 44(3): 284-309.

Beattie, V. et Fearnley, S. (2003). *Auditor independence and non-audit services: A literature review*. Birmingham: Institute of Chartered Accountants of England and Wales.

Blay, A.D. et Geiger, M.A. (2012). Auditor fees and auditor independence: evidence from going concern reporting decisions. *Contemporary Accounting Research*, 82(3): 621-650.

Breesch, D., De Muylder, J., Branson, J. et Hardies, K. (2013). *Le rapport entre les honoraires d'audit et la qualité de l'audit.* Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises (ICCI). Anvers : Maklu.

Breesch, D. et Hardies, K. (2014) *Le rapport entre les honoraires d'audit et la qualité de l'audit.* Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises (ICCI) Anvers : Maklu.

Callaghan, J., Parkash, M. et Singhal, R. (2009). Going-concern audit opinions and the provision of non-audit services: Implications for auditor independence of bankrupt firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1): 153-169.

Chung, H. et Kallapur, S. (2003). Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 78(4): 931-955.

Craswell, A.T. (1999). Does the provision of non-audit services impair auditor independence. *International Journal of Accounting*, 3(1): 29-40.

Davis, L.R., Ricchiute, D.N. et Trompeter, G. (1993). Audit effort, audit fees, and the provision of nonaudit services to audit clients. *The Accounting Review*, 68(1): 135-150.

DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.

DeFond, M.L., Raghunandan, K. et Subramanyam, K.R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4): 1247-1274.

Dhaliwal, D., Gleason, C.A., Heitzman, S. et Melendrez, K. (2008). Auditor fees and cost of debt. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23: 1-22.

Dopuch, N., Holthausen, R.W. et Leftwich, R.W. (1987). Predicting audit qualifications with financial and market variables. *The Accounting Review*, 62 (3): 431-454.

Commission européenne (CE). (2010). *Audit policy: Lessons from the crisis*. Bruxelles : CE.

Commission européenne (CE). (2011). *Proposal for a regulation of the Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of pulic-interest entities*. Bruxelles : CE.

Fargher, N.L. et Jiang, L.W. (2008). Changes in the audit environment and auditor's propensity to issue going-concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2): 55-77.

Ferguson, M.J., Seow, G.S. et Young, D. (2004). Nonaudit services and earnings management: UK evidence. *Contemporary Accounting Research*, 21(4): 813-841.

Firth, M. (2002). Auditor-provided consultancy services and their associations with audit fees and audit opinions. *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(5/6): 661-693.

Fortin, S. et Pittman, J.A. (2008). The impact of auditor-related tax services on corporate debt pricing. *Journal of the American Taxation Association*, 30(2): 79-106.

Francis, J.R. et Ke, B. (2006). Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises. *Review of Accounting Studies*, 11(4): 495-523.

Frankel, R.M., Johnson, M.F. et Nelson, K.K. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77(4): 71-105.

Gaeremynck, A., Knechel, W.R. et Willekens, M. (2010). *Materiality and the relative efficiency of audit engagements: Managerial and environmental audit (in)efficiency*. Unpublished working paper. University of Florida and Catholic University of Leuven.

Geiger, M.A. et Rama, D.V. (2003). Audit fees, nonaudit fees, and auditor reporting on stressed companies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2): 53-69.

Gleason, C.A. et Mills, L.F. (2011). Do auditor-provided tax services improve the estimate of tax reserves? *Contemporary Accounting Research*, 28(5): 1484-1509.

Gulati, R. (1995). Does familiarity breed trust? The implications of repeated ties for contractual choices in alliances. *Academy of Management Journal*, 38(1): 85-112.

Hay, D. et Knechel, W.R. (2010). The effects of advertising and solicitation on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(1): 60-81.

Hope, O.-K. et Langli, J.C. (2010). Auditor independence in a private firm and low litigation risk setting. *The Accounting Review*, 85(2): 573-605.

Khurana, I.K. et Raman, K.K. (2006). Do investors care about the auditor's economic dependence on the client? *Contemporary Accounting Research*, 23(4): 977-1016.

Kinney, W.R., Palmrose, Z.-V. et Scholz, S. (2004). Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the U.S. government right? *Journal of Accounting Research*, 42(3): 561-588.

Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M.B., Shefchik, L.B. et Velury, U.K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (supplement 1): 385-421.

Knechel, W.R. et Sharma, D.S. (2012). Auditor-provided nonaudit services and audit effectiveness and efficiency: Evidence from pre- and post-SOX audit report lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4): 85-114.

Knechel, W.R., Sharma, D.S. et Sharma, V.D. (2012). Nonaudit services and knowledge spillover: Evidence from New Zealand. *Journal of Business Finance & Accounting*, 39(1/2): 60-81.

Koh, K., Rajgopal, S. et Srinivasan, S. (2012). *Non-audit services and financial reporting quality: Evidence from 1978 to 1980*. Unpublished working paper. Nanyang Technological University.

Krishnan, G.V. et Visvanathan, G. (2011). Is there an association between earnings management and auditor-provided tax services? *Journal of the American Taxation Association*, 33(2): 111-135.

Krishnan, J., Sami, H. et Yinqi, Z. (2005). Does the provision of non-audit services affect investor perceptions of auditor independence? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2): 111-135.

Lai, K.-W. et Krishnan, G.V. (2009). Are non-audit services associated with firm value? Evidence from financial information system-related services. *Accounting & Finance*, 49(3): 599-617.

Larcker, D.F. et Richardson, S.A. (2004). Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance. *Journal of Accounting Research*, 42(3): 625-658.

O'Keefe, T.B., Simunic, D.A. et Stein, M.T. (1994). The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm. *Journal of Accounting Research*, 32(2): 241-261.

Quick, R. (2012). EC Green Paper proposals and audit quality. *Accounting in Europe*, 9(1): 17-38.

Quick, R. et Warming-Rasmussen, B. (2009). Auditor independence and the provision of non-audit services: Perceptions by German investors. *International Journal of Auditing*, 13: 141-162.

Raghunandan, K., Read, W.J. et Whisenant, S. (2003). Initial evidence on the association between non-audit fees and restated financial statements. *Accounting Horizons*, 17: 223-234.

Ratzinger-Sakel, Nicole V. S. (2013) Auditor Fees and Auditor Independence—Evidence from Going Concern Reporting Decisions in Germany. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(4): 129-168.

Reynolds, J.K. et Francis, J.R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on of-

fice-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting & Economics,* 30(3): 375-400.

Robinson, D. (2008). Auditor independence and auditor-provided tax service: Evidence from going-concern audit opinions prior to bankruptcy filings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2): 31-54.

Ruddock, C., Taylor, S.J. et Taylor, S.L. (2006). Nonaudit services and earnings conservatism: Is auditor independence impaired? *Contemporary Accounting Research*, 23(3): 701-746.

Schelleman, C. et Knechel, W.R. (2010). Short-term accruals and the pricing and production of audit services. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 29 [1]: 221-250.

Simunic, D.A. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting Research*, 22(2): 679-702.

Solomon, I. (1990). Discussion of the jointness of audit fees and demand for MAS: A self-selection analysis. *Contemporary Accounting Research*, 22 (Autumn): 323-328.

Svanström, T. (2013). Non-audit services and audit quality: Evidence from private firms. *European Accounting Review*, 22(2): 337-366.

Wines, G. (1994). Auditor independence, audit qualifications and the provisions of non-audit service: A note. *Accounting & Finance*, 34(1): 75-86.

30

RÉFORME EUROPÉENNE DE L'AUDIT – NORMES D'AUDIT ET RAPPORT D'AUDIT

DRIES SCHOCKAERT

Director PwC Réviseurs d'entreprises

Introduction

La directive d'audit européenne (2006) a été profondément remaniée. Des modifications ont été apportées aux règles relatives aux normes d'audit et au rapport d'audit, en particulier concernant les entités d'intérêt public (EIP) établies dans l'Union européenne (UE) pour lesquelles un nouveau règlement sur l'audit a été rédigé.

Cet article décrit le contenu de ces mesures et traite du rapport de commissaire sur les comptes (consolidés) relatifs aux exercices clôturés fin 2017.

Compte tenu de la date de finalisation de cet article (24 novembre 2014), il **n'**est **pas** tenu compte d'éventuelles règles supplémentaires ou plus strictes que le législateur belge explicitera plus tard.

Application obligatoire des normes ISA

Après une longue période (1996-2009) de considérations et de discussions qui ont eu lieu entre l'Union européenne et l'*International Auditing and Assurance Standards Board* de l'*International Federation of Accountants* (IFAC), les contrôleurs légaux des comptes au sein de l'UE devront appliquer les normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, normes ISA) et la norme internationale de contrôle qualité (*International Standard on Quality Control*, ISQC 1) à partir de 2016. En vertu de la nouvelle directive d'audit, la Commission européenne (CE) devrait adopter les normes ISA conformément à une procédure d'approbation établie.

Le nouvel article 26 de la directive d'audit précise que la CE ne peut adopter les normes d'audit internationales que si elles :

a) ont été élaborées suivant des procédures, une supervision publique et une transparence appropriées, et sont généralement admises sur le plan international ;
b) contribuent à un niveau élevé de crédibilité et de qualité des états financiers annuels ou des états financiers consolidés, conformément aux principes énoncés à l'article 4, paragraphe 3, de la directive 2013/34/UE ;
c) favorisent l'intérêt général européen ; et
d) ne modifient aucune des exigences de la directive d'audit, ni ne les complètent, à l'exception de celles énoncées au chapitre IV et aux articles 27 et 28 de cette directive.

Ces nouvelles dispositions spécifiques de l'UE n'introduisent pas de nouvelles obligations pour

les réviseurs d'entreprises belges (*i.e.* cabinets de révision et réviseurs d'entreprises personnes physiques belges) pour les raisons suivantes :

- ces nouvelles dispositions ne s'appliquent qu'à partir du début de l'exercice suivant la date d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions de l'UE (17 juin 2016).
- en Belgique, les normes ISA sont entrées en vigueur :
  - pour le contrôle (légal) des comptes annuels (consolidés) relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014 ;
  - conformément aux normes relatives à l'application des normes ISA en Belgique, *cf.* www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/normes/Pages/Norme-relative-a-lapplication-des-normes-ISA-en-Belgique.aspx. ;
- en Belgique, la norme ISQC 1 est déjà entrée en vigueur en 2014, *cf.* www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/normes/Pages/Norme-relative-a-l-application-de-la-norme-ISQC-1-en-Belgique.aspx ; et
- l'actuel article 30 de la loi du 22 juillet 1953 stipule que les réviseurs d'entreprises doivent respecter toutes les normes et recommandations[1] (c.-à-d. qu'il existe déjà une base légale pour le respect des normes ISA) dans la mesure où elles ont été approuvées par le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE-HREB) et le Ministre fédéral ayant l'Economie dans ses attributions. Une base légale européenne pour le respect des normes ISA sera fournie après l'approbation de ces normes par la CE pour application dans l'UE.

Il convient de se référer au fait que la norme belge précitée rend les normes ISA applicables en Belgique pour autant qu'elles aient approuvées par l'IAASB le 15 décembre 2008. La disposition européenne concerne les normes ISA telles qu'elles ont été approuvées par l'IAASB

1 Telles que publiées sur le site web de l'Institut (belge) des Réviseurs d'Entreprises (IRE-IBR) (www.ibr-ire.be).

LE NOUVEL ARTICLE 26 DE LA DIRECTIVE D'AUDIT FAIT RÉFÉRENCE À LA POSSIBILITÉ POUR LES ÉTATS MEMBRES DE L'UE, LORSQU'ILS EXIGENT LE CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES DE PETITES ENTREPRISES, DE PRÉVOIR QUE L'APPLICATION DES NORMES ISA SOIT PROPORTIONNÉE À L'AMPLEUR ET À LA COMPLEXITÉ DES ACTIVITÉS DE CES ENTREPRISES

le 17 juin 2016. La différence réside notamment dans les nouvelles dispositions relatives à la norme ISA 610 révisée (audit interne, déjà en vigueur au niveau international pour l'exercice comptable clôturé à partir du 15 décembre 2014, plus spécifiquement concernant l'assistance directe) et à la norme ISA 701 (éléments clés de l'audit, applicable au niveau international pour l'exercice comptable clôturé à partir du 15 décembre 2016), ainsi que dans les adaptations correspondantes dans d'autres normes telles que la norme ISA 700 (rapport de l'auditeur) et la norme ISA 570 (continuité de l'exploitation).

Enfin, il faut mentionner que le nouvel article 26 de la directive d'audit fait référence à la possibilité pour les États membres de l'UE, lorsqu'ils exigent le contrôle légal des comptes de petites entreprises, de prévoir que l'application des normes ISA soit proportionnée à l'ampleur et à la complexité des activités de ces entreprises. En Belgique, les petites sociétés non cotées sont toutefois exemptées du contrôle légal, en vertu de l'article 141, 2° du Code des sociétés, sauf :

- si, sur la base d'un calcul sur une base consolidée (*i.e.* la petite société et toutes les sociétés liées à cette société au sens de l'art. 11 C. Soc.), les critères prévus à l'article 15 du Code des sociétés sont satisfaits ;
- s'il s'agit d'une société qui fait partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés (art. 141, 2° C. Soc.).

Cette disposition de l'article 26 de la directive d'audit est étrange dans le sens qu'elle exige pour **chaque** application des normes ISA (donc également pour les grandes sociétés) une proportionnalité de l'application des diligences requises par les normes ISA au contexte spécifique du contrôle. Par conséquent, il existe un continuum allant de structures très simples à très complexes au sein d'entités contrôlées (indépendamment de la différence entre « grandes » et « petites » entités). A la fin du contrôle, le commissaire voudra cependant toujours obtenir une assurance raisonnable que les états financiers contrôlés ne comportent pas d'anomalies significatives et donc planifier et réaliser le contrôle conformément à un ensemble unique de normes d'audit, en particulier les normes ISA. A cet égard, nous nous référons à une note publiée par le personnel de l'IAASB en 2009[2].

Rapport d'audit

Le contrôleur légal ou le cabinet d'audit présente les résultats du contrôle légal des comptes dans un rapport d'audit (en Belgique également dénommé rapport du commissaire). A cet égard, les nouvelles règles suivantes sont applicables :

- Le rapport d'audit est écrit avec indication :
  - de l'entité dont les états financiers annuels ou consolidés font l'objet du contrôle légal ;
  - des états financiers annuels ou consolidés concernés, de la date de clôture et de la période couverte ; et
  - du cadre de présentation de l'information financière qui a été appliqué pour leur établissement.
- En outre, le rapport d'audit contient :
  - une description de l'étendue du contrôle légal des comptes qui contient au minimum l'indication des normes d'audit conformément auxquelles le contrôle légal a été effectué ;
  - un avis qui est soit sans réserve, soit assorti de réserves, soit défavorable et exprime clairement les conclusions du ou des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit :
    - quant à la fidélité de l'image donnée par les états financiers annuels conformément au cadre de présentation de l'information financière retenu ; et
    - le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Si le ou les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit ne sont pas en mesure de rendre un avis, le rapport contient une déclaration indiquant l'impossibilité de rendre un avis ;
  - une référence à quelque autre question que ce soit sur laquelle le ou les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit attirent spécialement l'attention sans pour autant inclure une réserve dans l'avis (p. ex. par le biais d'un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points) ;
  - l'avis, y compris la motivation, fondés tous les deux sur le travail effectué au cours de l'audit, visés à l'article 34, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2013/34/UE ;
  - 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 l'entité à poursuivre son exploitation ;

2 *Cf.* « *Applying ISAs proportionately with the size and complexity of an entity* » (IFAC), peut être consulté sur le site web www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/applying-isas-proportionate.pdf.

- une précision du lieu d'établissement du ou des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit ; et
- la signature et la date.

Les États membres peuvent, dans des circonstances exceptionnelles, prévoir que cette signature ne doit pas être divulguée au public si cette communication pourrait entraîner une menace imminente et significative d'atteinte à la sécurité personnelle de quiconque. En tout état de cause, les autorités compétentes concernées doivent connaître le nom de la ou des personnes impliquées.

En ce que concerne les EIP, des mentions spécifiques complémentaires doivent être incluses dans le rapport d'audit. L'article 10 du règlement précise que le rapport d'audit concernant les EIP doit comprendre les éléments suivants :

a) il indique qui ou quel organisme a désigné les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit ;
b) il indique la date de cette désignation et la durée totale de mission sans interruption, y compris les reconductions et les renouvellements précédents des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit ;
c) il fournit, pour étayer l'avis d'audit, les éléments suivants :
   - une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalie significative due à une fraude ;
   - une synthèse des réponses du contrôleur légal des comptes face à ces risques ; et
   - le cas échéant, les principales observations relatives à ces risques. Lorsque cela est pertinent au regard des informations susmentionnées fournies dans le rapport d'audit concernant chaque risque jugé important d'anomalie significative, le rapport d'audit fait clairement référence à la divulgation qui a été faite, dans les états financiers, de ces informations ;
d) il explique dans quelle mesure le contrôle légal des comptes a été considéré comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;
e) il confirme que l'avis d'audit est conforme au contenu du rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 ;
f) il atteste qu'il n'a pas été fourni de services autres que d'audit interdits visés à l'article 5, paragraphe 1, et que les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit sont restés indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de l'audit ; et
g) il indique les services, outre le contrôle légal des comptes, qui ont été fournis par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, à l'entité contrôlée et sa ou ses filiales, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou les états financiers.

En améliorant les informations fournies par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit de l'EIP concernée, la réforme de l'audit vise à réduire le décalage fréquent par rapport aux attentes de ce qu'un contrôleur peut et doit faire. Il est cependant loin d'être certain que ce sera le cas. Certains éléments du rapport d'audit, y compris les déclarations sur la continuité de l'exploitation de l'entité contrôlée ou sur les anomalies provenant de fraudes, sont susceptibles de conduire à des attentes plus élevées du public, étant donné que celui-ci n'est pas toujours familiarisé avec la notion d'« incertitude significative quant à la continuité de l'exploitation ». Le contrôle légal des comptes ne fournit jamais une assurance totale (ou absolue) (« omniscience ») quant à la viabilité future de l'entité contrôlée ni quant à l'efficience ou l'efficacité de la politique menée.

Modèle de nouveau rapport d'audit pour les EIP

Un exemple (rédigé en anglais) du nouveau rapport d'audit pour les EIP peut être retrouvé dans les textes les plus récents de l'IAASB rendus pu-

blic après ses dernières réunions en septembre 2014[3].

En ce qui concerne les rapports d'audit, la principale nouveauté a trait aux fameux éléments clés de l'audit (« *key audit matters* »). Il s'agit d'un sous-ensemble des éléments communiqués par le commissaire à l'organe responsable du gouvernement d'entreprise au sein de l'entité contrôlée (p. ex. le comité d'audit). Les nouveaux textes de l'IAASB précisent que ces éléments sont spécifiques à l'entité pour un exercice donné, et qu'il ne s'agit donc pas d'un texte standard à reprendre chaque année dans le rapport. Il est ainsi possible que des discussions aient été menées avec le comité d'audit concernant certains risques significatifs qui, comme le prescrit la norme ISA 315, requièrent une attention particulière de la part du commissaire par le biais :

- de la prise en considération des contrôles mis en place par l'entité en vue d'atténuer ces risques ; et
- des contrôles de substance spécifiques réalisés par le commissaire afin de réduire le risque d'anomalies significatives à un niveau faible acceptable.

Le commissaire devra exercer son jugement professionnel pour déterminer si de tels risques présentent un aspect « clé » pour les lecteurs du rapport d'audit. Si tel est le cas, cet élément clé de l'audit devra être analysé en détail dans le rapport d'audit, tout comme les travaux qui ont été mis en œuvre par le commissaire en réaction à cet élément. Un exemple classique et international d'élément clé de l'audit est présenté dans le rapport du commissaire de la société anglaise nommée « Rolls Royce Holdings PLC » ou dans le rapport du commissaire adressé aux actionnaires de « TUI Travel PLC » au Royaume-Uni.

3 *Cf.* www.ifac.org/auditing-assurance/meetings/new-york-usa-7.

LE TEXTE DU NOUVEAU RAPPORT DU COMMISSAIRE (VERSION EUROPÉENNE 2016) DIFFÉRERA SENSIBLEMENT DU TEXTE ACTUEL TEL QUE REPRIS DANS LES NORMES ISA ET DANS LA NORME BELGE COMPLÉMENTAIRE QUI RÉGIT L'APPLICATION DES NORMES ISA EN BELGIQUE

Entrée en vigueur et options

La Belgique dispose d'un **délai de deux ans** (à partir du 17 juin 2014) pour transposer la directive d'audit modifiée en droit national. Le règlement sur l'audit est techniquement entré en vigueur le 17 juin 2014 mais les dispositions relatives aux rapports d'audit ne seront applicables qu'au cours du premier exercice débutant après le 17 juin 2016.

Conclusion

Les modifications apportées aux règles relatives au rapport d'audit au sein de l'Union européenne (UE) ont un impact significatif sur la façon dont les professionnels de l'audit en Europe établiront leurs rapports d'audit sur les comptes d'EIP européennes à partir de 2016.

Le texte du nouveau rapport du commissaire (version européenne 2016) différera sensiblement du texte actuel tel que repris dans les normes ISA et dans la norme belge complémentaire qui régit l'application des normes ISA en Belgique. Ainsi, le rapport :

– devra inclure un nouveau paragraphe relatif à la continuité de l'exploitation (indiquant si le commissaire estime qu'il existe

une incertitude significative quant à la continuité de l'exploitation, notion figurant dans la norme ISA 570) ;

– devra (en particulier pour les EIP) inclure un paragraphe qui traite des éléments clés de l'audit, notamment des risques les plus significatifs et de la manière dont le commissaire les a gérés ;

– devra (en particulier pour les EIP) inclure des informations concernant le respect des règles de l'UE relatives aux services non-audit, ainsi que des informations relatives au premier exercice au cours duquel l'EIP concernée a été soumise à un contrôle légal des comptes par le même cabinet de révision (dans le cadre de l'application des règles sur la rotation externe imposées par le règlement sur l'audit).

LA CONSTITUTION ET LES COMPÉTENCES DU COMITÉ D'AUDIT SELON LE DROIT EUROPÉEN EN 2014

CHRISTOPH VAN DER ELST

Professeur aux Universités de Tilburg et de Gand

Introduction

Les comités d'audit se trouvent au cœur du débat sur la gouvernance d'entreprise. La Commission européenne a déclaré dans sa communication de mai 2003 que le comité d'audit a un rôle clé à remplir dans la surveillance de la fonction d'audit interne et externe[1].

Ce point de vue a abouti en 2006 à l'obligation européenne de disposer d'un comité d'audit dans chaque entité d'intérêt public conformément à l'article 41 de la directive 2006/43/CE[2]. La Commission a réaffirmé cette position dans son Livre vert sur la politique en matière d'audit, dans lequel elle précise que le rôle du comité d'audit est crucial pour éviter la survenue de défaillances dans le respect des exigences légales et réglementaires, le contrôle des risques et la vérification des actifs, des passifs, des produits et des dépenses[3]. Le rôle qui est confié au comité d'audit est repris dans la nouvelle directive d'audit 2014/56/UE[4]. En outre, le comité d'audit se voit également attribuer des tâches dans le nouveau règlement d'audit (UE) n° 537/2014[5]. La directive 2014/56/UE et le règlement (UE) n° 537/2014 ont donc sensiblement remanié la création et les tâches du comité d'audit.

Avant la promulgation de la nouvelle directive et du nouveau règlement d'audit, le droit européen relatif aux comités se composait, en ce qui concerne les institutions non financières, de l'article 41 de la directive 2006/43/CE et de la recommandation de la Commission européenne du 15 février 2005 concernant le rôle des administrateurs non exécutifs et des membres du conseil de surveillance des sociétés cotées et

1 Commission européenne, Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen - Modernisation du droit des sociétés et renforcement du gouvernement d'entreprise dans l'Union européenne - Un plan pour avancer, COM (2003) 284, Bruxelles, 21 mai 2003, p. 15.

2 Article 41, directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *J.O., L* n° 157 du 9 juin 2006, p. 87.

3 Commission européenne, Livre vert – Politique en matière d'audit : les leçons de la crise, COM (2010) 561, Bruxelles, 13 octobre 2010, p. 8.

4 Article 1, 32) 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, *J.O., L* n° 158 du 27 mai 2014, p. 196.

5 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, *J.O., L* n° 158 du 27 mai 2014, p. 77.

les comités du conseil d'administration ou de surveillance[6].

C'est avant tout le nouveau règlement d'audit européen qui a veillé à ce que le rôle du comité d'audit soit non seulement considérablement étendu, mais aussi à ce que les dispositions pertinentes pour le comité d'audit soient réparties sur un grand nombre d'articles et à ce qu'une surveillance externe soit désormais également organisée pour les activités du comité d'audit. Le législateur belge doit veiller à ce que les dispositions de la directive 2014/56/UE soient transposées d'ici le 17 juin 2016. C'est également à cette date que les dispositions du règlement (UE) n° 537/2014 seront applicables.

La présente contribution est consacrée aux nouvelles dispositions européennes sur le comité d'audit et leur impact sur la législation belge. Dans un premier temps, elle examine le champ d'application et décrit brièvement quelles sociétés doivent être dotées d'un comité d'audit, quelles sociétés sont exemptées et quelles sociétés peuvent confier les fonctions de ce comité à l'organe d'administration ou de surveillance dans son ensemble. Ensuite, l'on aborde la composition du comité. La section suivante analyse les compétences du comité d'audit et porte une attention particulière aux obligations du commissaire à l'égard du comité. Après une explication succincte de la surveillance externe du comité d'audit, nous terminons par quelques réflexions.

Champ d'application

La directive européenne 2006/43/CE a introduit un nouveau type de champ d'application. Alors qu'auparavant, les dispositions sur le gouvernement d'entreprise étaient d'application aux sociétés cotées sur un marché réglementé et que la taille d'une société entraînait certaines obligations, telles que la nomination obligatoire d'un commissaire, et qu'il existait aussi certaines exigences sectorielles, les entités d'intérêt public sont soumises depuis 2006 à des obligations supplémentaires, telles que la constitution d'un comité d'audit.

La nouvelle directive 2014/56/UE a mis à jour la définition de ces entités[7] mais n'a pas substantiellement modifié le champ d'application[8]. Sans grande précision d'un point de vue juridique, les sociétés cotées, établissements de crédit, entreprises d'assurance et autres entités désignées par les Etats membres doivent, comme avant, se doter d'un comité d'audit. Il ne faut cependant raisonnablement pas s'attendre à ce que la Belgique modifie le champ d'application lors de la transposition de la nouvelle directive 2014/56/UE.

La directive 2014/56/UE autorise les Etats membres à dispenser certaines entités d'intérêt public de l'obligation de constitution d'un comité d'audit. La directive en question différencie d'une part les entités exemptées de l'obligation de constitution mais non de l'exercice des fonctions, et, d'autre part, les entités qui ne sont soumises à aucune obligation, ni de constitution, ni d'exercice des fonctions. Cette distinction existait déjà dans la directive 2006/43/CE, mais est ici actualisée.

Conformément à l'article 39, paragraphe 2 de la directive 2014/56/UE, les petites et moyennes entreprises peuvent confier les fonctions du comité d'audit au conseil d'administration dans son ensemble, à condition, le cas échéant, que le président exécutif n'assure pas la présidence lorsque le conseil exerce les fonctions du comité d'audit.

Les filiales, fonds d'investissement, émetteurs de titres adossés à des actifs et établissements de crédit qui n'ont émis que des titres de créance ne sont, lorsque le droit national le prévoit, pas tenus de disposer d'un comité d'audit. La Bel-

6 *J.O., L* n° 52 du 25 février 2005, p. 51.

7 Article 1, 2. f) de la directive 2014/56/UE.

8 Certains auteurs affirment toutefois que le champ d'application a été élargi (voir J. Branson, « Europese audithervorming focust op onafhankelijkheid auditkantoor », *Balans* 2014, n° 723, p. 3).

gique avait déjà transposé dans une large mesure ces dérogations en droit national[9]. L'on peut s'attendre à ce que la Belgique poursuive cette politique de dérogations différenciées.

Composition du comité d'audit

Sous l'ancien droit européen, le comité d'audit devait compter au moins deux membres. Il devait s'agir d'administrateurs non exécutifs, dont au moins un membre indépendant. Un des administrateurs indépendants devait être compétent en matière de comptabilité et/ou d'audit. La directive 2006/43/CE laissait aux Etats membres la liberté de définir la façon dont la compétence devait être démontrée.

Cette directive déterminait également que chaque entité d'intérêt public devait instituer un comité d'audit, soit en tant que comité autonome, soit au sein du conseil d'administration *de l'entité contrôlée*. Nous avons déjà démontré que cette obligation pouvait difficilement être assumée dans les sociétés en commandite par actions étant donné que le gérant statutaire ne satisfait pas à la condition obligatoire de la pluri-personnalité du comité d'audit, ni aux règles d'indépendance[10]. Dans la pratique, ces sociétés instituaient un comité d'audit au niveau du conseil d'administration du gérant statutaire qui, dans les cas que nous connaissons, est une société anonyme.

La nouvelle directive 2014/56/UE renforce les obligations concernant la composition du comité d'audit, mais assouplit celles concernant le membre qui doit disposer des compétences nécessaires.

Le comité devra être pluripersonnel et ce seront toujours exclusivement les membres non exécutifs du conseil d'administration qui pourront y siéger. La majorité des membres doivent être des administrateurs indépendants, alors que la directive 2006/43/CE n'exigeait qu'un seul membre indépendant. Ni la directive 2014/56/UE ni la directive 2006/43/CE ne précisent quels critères permettent de déterminer le caractère indépendant des administrateurs[11].

Le considérant 24 de la directive 2014/56/UE renvoie à la recommandation de la Commission du 15 février 2005[12] pour la constitution et le fonctionnement du comité d'audit, mais pas de façon explicite pour la composition et les exigences en matière d'indépendance. Cela peut donc susciter un débat sur la question de savoir si les exigences en matière d'indépendance prescrites par la recommandation doivent également être appliquées.

La directive 2014/56/UE offre en son article 39, paragraphe 5, la possibilité aux Etats membres de ne pas imposer les exigences en matière d'indépendance lorsque le comité d'audit compte uniquement des membres du conseil d'administration de l'entité contrôlée.

Compte tenu des dispositions détaillées relatives à l'indépendance des administrateurs prescrites par le Code des sociétés belge, ce débat n'a pas autant lieu d'être dans un contexte belge. Il nous paraît également improbable que la législation belge renonce à l'exigence en matière d'indépendance d'au moins un membre indépendant, comme permis par le paragraphe 5 de l'article 39 de la directive 2014/56/UE. Par ailleurs, il est impossible de prédire si la Belgique adaptera l'article 526*bis* du Code des sociétés de façon à ce que la majorité des membres du comité doivent satisfaire aux critères d'indépendance. Les sociétés dont le comité d'audit ne se compose pas d'une majorité de membres indépen-

9 Pour de plus amples considérations à ce sujet, voir C. Van der Elst et I. De Poorter, « *Upgrading Corporate Governance*: het Auditcomité in het Wetboek van Vennootschappen », *T.R.V.* 2009/5, p. 399-404.

10 C. Van der Elst et I. De Poorter, « *Upgrading Corporate Governance*: het Auditcomité in het Wetboek van Vennootschappen », *T.R.V.* 2009/5, p. 401.

11 La directive se limite à préciser que la majorité des membres doivent être indépendants *de l'entité contrôlée*.

12 Recommandation de la Commission du 15 février 2005 concernant le rôle des administrateurs non exécutifs et des membres du conseil de surveillance des sociétés cotées et les comités du conseil d'administration ou de surveillance, *J.O., L* n° 52 du 25 février 2005, p. 51.

dants conformément à la disposition 5.2/4 du Code belge de Gouvernance, sont tenues de justifier dans leur déclaration de gouvernement d'entreprise pourquoi elles dérogent à cette règle. Il appartient au parlement belge de juger de la validité des raisons avancées et de décider de l'application (partielle) du régime dérogatoire accordé par l'article 39, paragraphe 5 de la directive 2014/56/UE.

Sous l'ancien droit européen, au moins un membre du comité devait être à la fois indépendant et « *compétent en matière de comptabilité et/ou d'audit* ». Le législateur belge a repris cette obligation. Mais actuellement, cette obligation de cumul a été abandonnée par l'Union européenne. Désormais, au moins un membre du comité d'audit doit être compétent en matière de comptabilité et/ou d'audit, qu'il s'agisse d'un membre indépendant ou d'un membre non exécutif. Une fois encore, il est difficile de savoir si le législateur belge ira dans le sens de cet assouplissement.

Il existe une nouvelle obligation selon laquelle le comité d'audit doit être composé de membres « *compétents dans le secteur d'activité de l'entité contrôlée* ». Cette compétence collective implique que les entités identifient les secteurs dans lesquels elles sont actives et vérifient si un des membres du comité possède des compétences dans le domaine d'activité concerné. La directive 2014/56/UE omet de préciser si l'expertise doit être de nature stratégique, opérationnelle ou financière. Nous estimons qu'elle doit être déterminée en fonction des travaux que le comité d'audit est censé réaliser[13].

A nos yeux, la Commission européenne aurait mieux fait de faire en sorte que l'obligation pour le comité d'audit de disposer des compétences suffisantes porte non seulement sur les secteurs dans lesquels l'entité contrôlée est active, mais également sur les secteurs d'activité des « entités liées à l'entité contrôlée ». Cette nouvelle obligation européenne nécessitera une intervention de la part du législateur belge[14].

Une dernière nouveauté concerne les exigences auxquelles doit satisfaire le président du comité d'audit. Il doit être indépendant de l'entité contrôlée. Le président doit également être désigné par le conseil d'administration ou par le comité même. Néanmoins, la directive 2014/56/UE autorise également que le droit national laisse ce droit d'option à l'assemblée générale annuelle des actionnaires. Le droit belge n'est pas en conflit avec ce point et ne requiert donc aucun ajustement spécifique.

Le Code des sociétés belge n'impose aucune condition spécifique au président du comité d'audit. Le Code belge de gouvernance d'entreprise 2009, quant à lui, précise en son point 5.5: « Le président du conseil d'administration veille à ce que le conseil d'administration nomme les membres et le président de chaque comité. » Le Code ajoute que le président du conseil d'administration ne peut cumuler cette fonction avec la présidence du comité d'audit[15].

D'une manière générale, on peut affirmer que ces modifications n'affecteront que dans une moindre mesure la composition du conseil d'administration belge au sein duquel doit être constitué le comité d'audit. En comparaison avec les obligations concernant les membres indépendants et la proportion de membres exécutifs, non exécutifs et indépendants, la proportion de membres des deux sexes, la présence d'un membre disposant de compétences en matière de politique de rémunération, il s'avère que la substitution de la compétence sur le plan de la comptabilité et de l'audit par la compétence en matière de « comptabilité et/ou d'audit » et l'addition d'une expertise sectorielle et – éventuellement – d'une adaptation des conditions relatives à la qualité du président

13 Les compétences du comité d'audit seront traitées plus loin.

14 En ce qui concerne les établissements de crédit, cette obligation a déjà été prise en compte. Voir article 28, § 1er de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, *M.B.* 7 mai 2014 (2e éd.).

15 Annexe C. point 5.2./3. Code belge de gouvernance d'entreprise 2009.

LA COMPOSITION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION D'UNE SOCIÉTÉ COTÉE EST DEVENUE UN EXERCICE PARTICULIÈREMENT PÉRILLEUX

du comité d'audit ne constituent qu'un obstacle supplémentaire mineur. Il n'en reste pas moins que la composition du conseil d'administration d'une société cotée est devenue un exercice particulièrement périlleux.

Le Code des sociétés belge n'établit pas non plus de règles d'indépendance à l'égard du président du comité d'audit. Le Code des sociétés ne doit pas nécessairement être adapté dans la mesure où le législateur belge invoque l'exception de l'article 39, alinéa 5 de la directive 2014/56/UE.

Tâches du comité d'audit

A. Modernisation des tâches existantes

Sous l'ancien droit européen, le comité d'audit d'une entité d'intérêt public était investi de cinq tâches spécifiques, dont quatre compétences de « suivi »[16] : le suivi du processus d'élaboration de l'information financière, de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés et de l'indépendance du commissaire.

Parallèlement, le comité d'audit était chargé de formuler une recommandation à propos de la désignation du commissaire. Celui-ci devait informer le comité d'audit des matières importantes soulevées lors du contrôle légal et plus particulièrement des lacunes graves qu'il avait pu constater dans le processus de contrôle interne de l'entité contrôlée[17].

La nouvelle directive 2014/56/UE et le règlement (UE) n° 537/2014 étendent de manière substantielle les tâches et responsabilités du comité d'audit. Cela nécessite une adaptation du droit belge.

La nouvelle directive maintient les quatre missions de suivi mentionnées ci-dessus, mais affine ou reformule les tâches suivantes :

- Le suivi du processus d'élaboration de l'information financière est maintenu, mais implique désormais également de formuler des recommandations et/ou propositions d'amélioration du processus.

- La deuxième mission concernant l'efficacité des systèmes de contrôle interne a également fait l'objet de certaines modifications. Le comité d'audit doit tout d'abord assurer le suivi de l'efficacité des systèmes internes de contrôle *qualité* et de gestion des risques. On peut se demander si cela implique une limitation par rapport à l'ancienne notion de surveillance du système de contrôle interne, ou bien une nouvelle extension. Le contrôle interne peut s'inspirer des directives élaborées par des organisations telles que le COSO ou la Commission Corporate Governance belge ; ces organisations n'abordent pas la question du contrôle de qualité interne. L'Organisation internationale de normalisation (International Organization for Standardization) distingue la gestion des risques (ISO 31000) du contrôle de qualité interne (ISO 9000). Il nous semble que la directive européenne les considère comme

16 Antérieurement nous avons déjà défendu que la notion de « *monitoren* » dans la langue néerlandaise peut se rapporter tant à surveiller qu'à contrôler. Tandis que la version anglaise indique « *to monitor* », la version française de la directive parle de « *suivi* », en allemand « *überwachen* », en italien « *monitorare* » et en espagnol « *supervisar* ». Ceci nous fait conclure qu'il faut voir monitoren/le suivi comme signifiant « surveiller ».

17 Pour de plus amples considérations au sujet des compétences et obligations du comité d'audit belge dans la législation actuelle, intégrant la transposition de la directive 2006/43/CE, voir A. Tilleux, « La Loi Audit : Vers une Meilleure Gouvernance d'Entreprise », *R.P.S.* 2009, n° 6993, pp. 143-207.

deux notions distinctes qui requièrent des tests d'efficacité distincts, bien que cela ne soit évoqué nulle part ailleurs. Nous pensons plutôt que l'efficacité du contrôle a trait à ce qui est communément appelé les mécanismes internes de contrôle. La directive 2014/56/UE pourrait dès lors être lue en se référant aux travaux réalisés par les réviseurs d'entreprises dans le cadre de la norme ISQC 1, à savoir si « *un examen de contrôle **qualité** de la mission est effectué pour déterminer si le contrôleur légal des comptes ou l'associé d'audit principal pouvait raisonnablement aboutir à l'avis et aux conclusions figurant dans les projets de rapports* »[18]. Dans ce cas, il s'agirait du suivi par le comité d'audit de l'efficacité du système de contrôle qualité des informations financières. Il aurait été préférable qu'à cet égard, la directive 2014/56/UE apporte des précisions supplémentaires ou s'abstienne d'employer le terme « examen de contrôle qualité ».
La directive ajoute de surcroît une condition à cette mission, à savoir que le suivi en question ne peut compromettre l'indépendance du comité d'audit. Nous sommes d'avis que le comité d'audit doit à tout moment conserver son indépendance, et pas seulement dans le cadre de cette mission. Il est dès lors déconcertant de soulever l'aspect de l'indépendance du comité d'audit seulement pour cette mission de suivi.
Désormais, cette mission se limite également aux éléments qui concernent l'information financière, et non les autres aspects opérationnels ou stratégiques. Cette modification est louable[19].

- Le suivi des travaux de contrôle légal des comptes annuels et consolidés était également assigné au comité d'audit dans l'ancienne version de la directive. La nouvelle directive précise expressément que l'*exécution* de ces travaux doit également faire l'objet d'un suivi. Lors de ces travaux, le comité d'audit doit aussi tenir compte des « constatations et conclusions » de l'autorité nationale compétente pour la supervision des réviseurs d'entreprises. On peut se demander si cela n'engendre pas un « mécanisme de contrôle en boucle ». Le commissaire est responsable du contrôle légal des états financiers. L'établissement de ces états financiers relève de la responsabilité du conseil d'administration de l'entité d'intérêt public dotée d'un comité d'audit – composé de membres non exécutifs[20]. Les personnes responsables de l'émetteur d'un rapport financier doivent également déclarer que les comptes annuels donnent une image fidèle de l'entreprise et que le rapport de gestion contient un exposé fidèle de l'entreprise. Ensuite, le comité d'audit se charge du suivi des travaux du commissaire. En réalisant le suivi, le comité d'audit doit prendre en considération les constatations et conclusions de l'autorité compétente chargée de la surveillance de l'organisation de la profession en général et en particulier des travaux du commissaire[21]. De plus, les autorités nationales compétentes et le réseau européen de la concurrence opèrent également le suivi du travail des comités d'audit[22]. Les commissaires, eux, demandent à la direction de la société de leur transmettre une lettre d'affirmation. En somme, à l'exception des autorités (européennes), les organes et personnes précités se contrôlent mutuellement.

- La dernière obligation de suivi qui a été « maintenue » concerne l'indépendance du commissaire et de son cabinet. Cette obli-

18 Article 8 du règlement (UE) n° 537/2014.
19 Nous nous étions montrés critiques à l'égard des tests de l'efficacité à mettre en œuvre par le comité d'audit conformément à la directive 2006/43/CE, voir C. Van der Elst et I. De Poorter, « Auditcomités in het Wetboek van vennootschappen: *"comply"* zonder *"explain"* », *Tax, Audit & Accountancy* 2009, n° 3, p. 5.
20 Les personnes responsables d'un émetteur coté doivent également déclarer que les comptes annuels donnent une image fidèle de l'entreprise et que le rapport de gestion contient un exposé fidèle de l'entreprise (article 12 et suivants de l'arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d'instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé, *MB* 3 décembre 2007, p. 59785).
21 Article 39, 6 d) de la directive 2014/56/UE.
22 Article 27, 1. c) du règlement (UE) n° 537/2014.

gation a été précisée en ordonnant expressément que les exigences en matière d'indépendance soient vérifiées par référence à celles établies dans les articles 22, 22*bis*, 22*ter*, 24*bis* et 24*ter* de la directive d'audit et l'article 6 du règlement (UE) n° 537/2014. Etant donné que ces exigences vont au-delà de celles prescrites par la directive 2006/43/CE, la mission du comité d'audit s'en retrouve étendue. Qui plus est, le comité d'audit est dorénavant tenu d'apprécier le bien-fondé de la prestation de services autres que d'audit, ce qui implique davantage que de simplement y prêter attention comme l'exigeait l'article 41, 2. d) de la directive 2006/43/CE.

Le rôle du comité d'audit dans la sélection et la nomination du commissaire a également été précisé. L'ancienne directive 2006/43/CE imposait au conseil d'administration de fonder la proposition de nomination d'un commissaire sur une recommandation du comité d'audit. La partie de l'article 41 de l'ancienne directive qui a été reprise dans l'article 39 de la nouvelle directive contraint l'entité contrôlée de faire nommer le commissaire par l'assemblée générale. La nouvelle directive étoffe considérablement le rôle du comité d'audit dans la procédure de sélection et de nomination du commissaire et permet à l'assemblée générale des actionnaires de mieux comprendre le processus de préparation de la formulation de recommandations concernant certains candidats commissaires.

A cet égard, le comité d'audit a maintenant une responsabilité propre, notamment pour la « *procédure de sélection du ou des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit et [la] formulation de recommandations concernant le ou les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit à désigner conformément à l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014* ». Alors qu'auparavant la responsabilité de la sélection et de la nomination du commissaire incombait à la direction, celle-ci a été transférée vers le comité d'audit. C'est ce qu'il ressort non seulement de l'article 39, paragraphe 6 de la directive 2014/56/UE, mais également de l'article

LE COMITÉ D'AUDIT DOIT FORMULER UNE RECOMMANDATION MOTIVÉE POUR LA DÉSIGNATION DU COMMISSAIRE. LA RECOMMANDATION DOIT COMPORTER AU MOINS DEUX CANDIDATS COMMISSAIRES ET FAIRE ÉTAT D'UNE PRÉFÉRENCE DÛMENT MOTIVÉE POUR L'UN D'ENTRE EUX

16, paragraphe 3, alinéa 2 du règlement (UE) n° 537/2014 : « *Le comité d'audit est chargé de la procédure de sélection* » telle que fixée dans le premier alinéa.

En examinant de plus près la responsabilité du comité d'audit, on peut relever une ambiguïté au niveau de la répartition des responsabilités. En ce qui concerne la procédure de sélection, dont l'article 16, paragraphe 3, alinéa 2 du règlement (UE) n° 537/2014 confie la responsabilité au comité d'audit, le premier alinéa de l'article 16, paragraphe 3, prévoit que cette procédure est *organisée par l'entité contrôlée*, et donc pas par le comité d'audit. Il s'ensuit que la responsabilité du comité d'audit a de fait plutôt trait au suivi de la procédure de sélection organisée par l'entité. On peut également invoquer l'article 16, paragraphe 3, alinéa 1, c) du règlement (UE) n° 537/2014 qui prévoit : « *l'entité contrôlée* est libre de déterminer la procédure de sélection ». Le comité d'audit doit donc veiller à ce que l'entité organise une procédure de nomination et assurer le suivi de la façon dont cette procédure est mise en place. Parallèlement, la responsabilité du conseil d'administration en la matière, énoncée au début de l'article 39 de la directive 2014/56/UE, est également valable. Cela nous porte à croire que ces responsabilités n'ont pas

été délimitées avec précision, ce qui les rend ambiguës.

Comme précédemment, le comité d'audit doit formuler une recommandation motivée pour la désignation du commissaire. La recommandation doit comporter au moins deux candidats commissaires et faire état d'une préférence dûment motivée pour l'un d'entre eux.

Outre la justification, la recommandation doit également indiquer que le comité d'audit n'a, lors de son appréciation, pas été influencé par un *tiers* et que l'entité d'intérêt public où officie le comité d'audit n'a pas conclu de *contrat* contenant une clause qui restreint la liberté de choix à certaines catégories ou listes de candidats commissaires.

On citera à titre d'exemple un contrat de prêt avec un établissement financier qui stipulerait que le débiteur doit confier le contrôle légal à un certain type de réviseur d'entreprises ou de cabinet de révision. Une telle clause contractuelle est nulle. Le règlement (UE) n° 537/2014 exclut deux sortes de clauses contractuelles : les clauses restreignant le choix soit à certaines catégories de réviseurs ou de cabinets, soit à une liste donnée. Il nous semble qu'une interprétation extensive des termes « catégorie » et « liste » exclut pratiquement toute restriction en la matière. Il doit toutefois s'agir de *contrats* qui imposent une restriction. Si la limitation du choix découle d'autres obligations, telles que les exigences spécifiques liées à la réalisation d'un contrôle légal dans le secteur financier, celle-ci est bel et bien valable en droit.

Le règlement (UE) n° 537/2014 ne précise pas ce qu'il convient d'entendre par « tiers ». C'est que le comité d'audit doit également indiquer ne pas être influencé par un « tiers ». En Belgique, l'article 156 C. Soc. traite du droit de présentation du conseil d'entreprise. Bien que l'intervention du conseil d'entreprise puisse avoir lieu après le travail de sélection du comité d'audit, il n'est pas exclu que le conseil d'entreprise puisse formuler certaines préférences. Nous estimons qu'il n'est pas dans l'intention du règlement (UE) n° 537/2014 de considérer le conseil d'entreprise comme un « tiers », mais il aurait été préférable que l'Union européenne le précise.

Les critères auxquels doit répondre la procédure de sélection sont énumérés à l'article 16, paragraphe 3, alinéa 2 du règlement (UE) n° 537/2014. Le format limité de cette contribution ne permet pas de procéder à une analyse détaillée de ces critères. Nous tenons néanmoins à signaler qu'il convient de tenir compte de la politique européenne visant à laisser leurs chances aux cabinets de révision de petite taille[23] en introduisant une interdiction d'exclure leur participation à la procédure de sélection.

La procédure de sélection susmentionnée ne s'applique pas en cas de renouvellement du mandat du commissaire dans un délai maximal de dix ans, conformément à l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014. Une dérogation à cette durée maximale requiert à nouveau l'intervention du comité d'audit[24].

B. La nouvelle mission

La directive 2014/56/UE confie, en son article 39, paragraphe 6, une nouvelle mission au comité d'audit. Le comité d'audit doit informer le conseil d'administration des résultats du contrôle légal et lui expliquer la façon dont le contrôle légal a contribué à l'intégrité de l'information financière et le rôle que le comité d'audit a joué dans ce processus. Il ne nous est pas clair quel est le processus visé par le paragraphe 6 *in fine*.

Dans les autres versions linguistiques de la directive, il est également question de *ce* proces-

23 Il s'agit des cabinets qui ont reçu moins de 15 % du total des honoraires d'audit acquittés par les entités d'intérêt public dans l'État membre concerné (voir article 16, paragraphe 3, alinéa 1, a) du règlement (UE) n° 537/2014).

24 Conformément aux conditions fixées à l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014, qui renvoient partiellement à la procédure établie à l'article 16 du règlement.

sus. Nous distinguons deux processus dans le paragraphe 6, à savoir le processus (externe[25]) de contrôle légal et le processus (interne) relatif au contrôle de l'intégrité[26]. Il nous semble par ailleurs que lorsque les parties concernées – le commissaire, le comité d'audit et le conseil d'administration – réalisent leurs travaux avec sérieux, le conseil d'administration dispose déjà de la grande majorité des informations concernées. Il n'est pas toujours évident de produire une preuve écrite, concrète et suffisante de la plus-value apportée par le contrôle légal à l'intégrité de l'information financière.

C. Questions particulières

Les tâches énumérées au paragraphe 6 de l'article 39 de la directive 2014/56/UE sont complétées dans le règlement (UE) n° 537/2014. Il s'agit en premier lieu du suivi de l'indépendance du commissaire lorsque les honoraires versés au commissaire par une entité d'intérêt public constituent une proportion importante du total des honoraires perçus par le commissaire, et lorsque le commissaire ou un membre de son réseau fournit des services autres que d'audit à l'entité contrôlée.

Ensuite, le règlement (UE) n° 537/2014 impose au commissaire certaines obligations d'information à l'égard du comité d'audit, qui pourra ainsi assurer un meilleur suivi des travaux de contrôle légal des comptes annuels et de l'indépendance du commissaire.

L'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014 contraint le comité d'audit à évaluer s'il est possible de garantir l'indépendance du commissaire lorsque les honoraires qu'il reçoit d'une entité d'intérêt public représentent chaque année plus de 15 pour cent du total des honoraires sur une période de trois exercices consécutifs.

Le commissaire est tenu d'en informer le comité d'audit et de discuter des mesures de sauvegarde qu'il a prises. Le comité d'audit ne doit pas s'y résigner et doit examiner si la qualité de l'audit doit être évaluée par un autre réviseur d'entreprises avant la publication du rapport d'audit. Nous craignons qu'il ne s'agisse là d'une tâche quasiment impossible sur le plan pratique, vu les contraintes qu'elle implique en termes de temps.

L'on envisagera sans doute des solutions pour éviter que cette situation perdure trois années consécutives, de sorte à se soustraire à l'application de cette procédure. En outre, lorsque la situation en question se trouve prolongée, le comité d'audit devra décider si la mission d'audit peut être poursuivie.

Cette revue contient également un article de D. Breesch sur les nouvelles obligations concernant la prestation de services non-audit. Le comité d'audit joue également un rôle à cet égard. Conformément au paragraphe 4 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014, le comité d'audit doit approuver les services autres que d'audit qui ne sont pas interdits et émettre, le cas échéant, des lignes directrices concernant ces services, qui font en principe l'objet d'une interdiction par le règlement (UE) n° 537/2014, mais à laquelle les Etats membres peuvent toutefois déroger à condition que des mesures de sauvegarde de l'indépendance du commissaire suffisantes soient mises en place, tel que fixé au paragraphe 3 du même article.

Afin d'être en mesure d'assurer un suivi adéquat du contrôle légal et de l'indépendance du commissaire, ce dernier est tenu de faire rapport de manière circonstanciée au comité d'audit. Selon l'article 6, paragraphe 2 du règlement (UE) n° 537/2014, le commissaire est tenu de confirmer chaque année son indépendance par écrit et de discuter avec le comité d'audit les risques qui pèsent sur son indépendance et les mesures de sauvegarde qui ont été prises.

25 Nous entendons par là l'enquête d'audit externe à l'organisation, menée par le commissaire.

26 La communication des résultats du contrôle légal ne constitue pas un processus à nos yeux.

Il doit également remettre un autre rapport au comité d'audit au plus tard à la date de présentation du rapport d'audit. Ce rapport traite de seize sujets différents qui portent principalement sur la façon dont le commissaire a mené ses travaux et est parvenu à garantir son indépendance. Ce rapport constitue sans aucun doute le document le plus important sur lequel se basera le comité d'audit pour réaliser certaines de ses tâches.

Suivi du comité d'audit lui-même

Une nouveauté réside dans la surveillance externe du comité d'audit. L'article 27 du règlement (UE) n° 537/2014 charge les autorités nationales compétentes ou le réseau européen de la concurrence, *le cas échéant*, de suivre régulièrement le travail des comités d'audit. Des incertitudes règnent quant à la façon dont cela est concrètement censé se dérouler. Une des principales questions consiste à savoir ce qu'il doit advenir des constatations de l'enquête.

En vertu du règlement, l'autorité de surveillance établira des rapports qui seront utiles au développement de la politique. Cependant, les activités de suivi et les résultats soulèvent des questions par rapport aux mesures supplémentaires à prendre au niveau de la société : les autorités concernées rappelleront-elles ou non ses responsabilités au comité d'audit, doivent-elles saisir l'organe d'administration au sein duquel officie le comité d'audit, interviennent-elles en cas de violation du règlement ou de la directive transposée ? Voici quelques-unes des questions auxquelles il ne peut être répondu dans l'immédiat.

Considérations finales

Cette première analyse fragmentaire du comité d'audit à la lumière de la nouvelle législation européenne démontre qu'une très grande importance est conférée au comité d'audit. Il convient de ne pas sous-estimer les obligations de contrôle qui incombent à ce comité vis-à-vis des travaux et de l'indépendance du commissaire. Le nombre de formalités à cet égard monte en flèche. Tant l'entité concernée que le comité d'audit et le commissaire devront mettre en place certaines procédures en vue de se conformer à ces règles. Le fait même de se mettre en conformité devient une mission à part entière.

On peut toutefois se demander si ces dispositions sont toutes aussi utiles pour atteindre l'objectif d'un contrôle légal efficace et sérieux. Il est impossible de se défaire de l'impression que les obligations de contrôle mutuel du commissaire et du comité d'audit dans leur forme actuelle s'apparentent à un charivari. Les limites de l'attribution de compétences et de responsabilités au comité « consultatif » du conseil d'administration semblent également avoir été atteintes.

Le processus de sélection du commissaire est très réglementé. Le comité d'audit, le conseil d'administration, le conseil d'entreprise, l'assemblée générale : il n'y a plus aucune organe qui n'a pas voix au chapitre. Il nous reste à espérer que l'avenir montre que les avantages l'emporteront sur les coûts.

RÉFORME DE L'AUDIT : L'ÉVOLUTION DE LA SUPERVISION PUBLIQUE DES AUDITEURS

THIERRY DUPONT

Président ICCI, Vice-Président IRE et réviseur d'entreprises
RSM Belgium

Introduction

Le Parlement européen et le Conseil de l'Union européenne ont décidé en avril 2014, au terme d'un long processus d'analyse, de consultations et de négociations, d'une réforme de l'audit légal des comptes, et plus particulièrement de l'audit légal des comptes des entités d'intérêt public. Cette réforme concerne notamment la supervision publique dont font l'objet les auditeurs légaux ; en l'occurrence, c'est à une évolution de la supervision publique bien plus qu'à une réforme de la supervision publique que l'on assiste, évolution vers davantage d'indépendance vis-à-vis des auditeurs, et vers davantage d'efficacité dans les contrôles, via, notamment, un système renforcé de sanctions.

Pourquoi une supervision publique ?

L'audit des états financiers est une fonction d'intérêt public[1]. Les parties prenantes d'une société, telles que l'État, ainsi que de nombreuses autres personnes, telles que les actionnaires, les investisseurs, le personnel, les organismes de crédit, les fournisseurs, les clients, etc., ont besoin de disposer d'états financiers fiables, donnant une image fidèle de la situation financière de la société, de son patrimoine et de ses résultats ; l'audit a pour fonction de donner cette assurance, et constitue en l'occurrence un rouage essentiel de l'économie.

S'agissant de donner aux parties prenantes une confiance dans les états financiers sur la base desquels elles sont amenées à prendre des décisions, l'audit doit être de haute qualité.

L'expérience a montré que l'inclination naturelle à la perfection ne suffit pas à assurer un niveau élevé de qualité, ni sa constance. En matière d'audit, l'expérience a démontré qu'un haut niveau de qualité résulte principalement de l'application rigoureuse de règles d'éthique strictes, de méthodes systématiques d'audit et de procédures de contrôle de la qualité, formalisées au niveau international dans le triptyque de normes que sont le Code d'éthique des professionnels comptables, les normes d'audit – les ISA en ce qui concerne le contrôle des états financiers – et la norme internationale de contrôle qualité ISQC 1.

L'histoire a cependant mis en évidence des déficiences d'audit en raison de l'émission de rapports d'audit non appropriés en la circonstance.

1 Règlement 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014, 1er considérant.

Si ces déficiences ont conduit à un besoin de renforcer et développer le *corpus* de normes régulant l'audit, elles ont également – voire surtout – amené à la constatation qu'elles étaient souvent liées à un non-respect d'une ou de plusieurs de ces normes.

Les dommages résultant de l'échec d'un audit d'états financiers et du rapport d'audit inapproprié qui en résulte peuvent être très importants, voire systémiques. Dans un premier temps, la profession elle-même a réagi et a mis en place un système d'autorégulation, comportant un mécanisme de contrôle de la qualité par des pairs, une surveillance et une procédure disciplinaire ; ces mécanismes furent bientôt officialisés par des dispositions légales.

Cela parut cependant ne pas suffire, des échecs d'audit continuant à survenir, amenant à se demander si l'autorégulation n'avait pas atteint ses limites. C'est ainsi que celle-ci, opérée par des pairs, suscite naturellement le soupçon – fondé ou non, là n'est pas le débat – de complaisance, voire de trafic d'influence.

L'autorité publique prit dans ce cadre ses responsabilités et confia progressivement la supervision de la qualité du travail des auditeurs[2] à des organes indépendants de la profession.

Dès 2002, la loi américaine *Sarbanes-Oxley* instaura le PCAOB en lui confiant la supervision publique des auditeurs de sociétés cotées, en ce compris l'édiction des normes et le contrôle de la qualité desdits auditeurs.

La directive européenne 2006/43/CE concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, dite « directive audit », suivit en 2006. Cette directive soulignait que le système de supervision publique doit être dirigé par des non-praticiens maîtrisant les matières qui ont trait au contrôle légal, et qu'elle doit assumer la responsabilité finale de la supervision :

- de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit ;
- de l'adoption de normes relatives à la déontologie, au contrôle de qualité, ainsi que des normes d'audit ; et
- de la formation permanente, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire.

La crise financière qui éclata en 2007/2008 dirigea à nouveau les projecteurs sur la qualité du travail des auditeurs légaux, particulièrement dans le secteur bancaire, et ce même si, au demeurant, les cas de mise en cause de la responsabilité des auditeurs pour leurs audits avant et pendant la crise financière furent, en réalité, très peu nombreux. C'est dans ce cadre que le Livre vert « Politique en matière d'audit : les leçons de la crise » publié par la Commission européenne le 13 octobre 2010 indiquait que « *les systèmes de surveillance publique jouent un rôle crucial dans la surveillance des cabinets d'audit et qu'ils devraient être organisés de manière à éviter tout conflit d'intérêts avec le secteur de l'audit*. ».

C'est ainsi que, d'échecs d'audits en crises financières sur fond d'intérêt général majeur, la supervision publique des auditeurs s'est imposée depuis une dizaine d'années comme une évidence et a été largement acceptée tant par les auditeurs que par les parties prenantes.

La supervision publique en Belgique – situation actuelle

La configuration actuelle de la supervision publique des réviseurs d'entreprises résulte des modifications apportées à 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 par l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE.

2 Nous reprenons sous ce vocable la fonction de « contrôleurs légaux des comptes » visée par les directives européennes.

Cet arrêté royal a inséré l'article 43 dans la loi du 22 juillet 1953 un système de supervision publique qui est composé de six organes. Deux de ces organes traitent d'aspects généraux de la profession de réviseur d'entreprises[3] :

– le Ministre en charge de l'Économie ; son rôle dans la supervision publique est limité à certaines nominations et à l'approbation finale des normes et recommandations formulées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) ; et
– le Conseil supérieur des Professions économiques, qui est chargé de la coopération entre les organes de supervision publique et de la coopération internationale, de donner un avis sur les projets d'arrêtés royaux, d'approuver les projets de normes et de recommandations, de procéder à un examen *a posteriori* de la doctrine développée par l'IRE, etc.

Les quatre autres organes ont des compétences en matière de dossiers individuels :

– le Procureur général ; il peut s'opposer à l'inscription d'une personne au registre public des réviseurs d'entreprises, et saisir les instances disciplinaires, la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) ou le Conseil de l'IRE, de dossiers individuels ; il est informé des décisions en matière disciplinaire, et peut y donner la suite qu'il détermine ;
– la Chambre de renvoi et de mise en état, qui est compétente pour :

  - la mise en état des affaires disciplinaires ;
  - enjoindre au Conseil d'ouvrir un dossier de surveillance ;
  - enjoindre au Conseil des devoirs d'instruction complémentaires ;
  - le règlement de la procédure relative aux plaintes ;
  - enjoindre au Conseil d'instruire toute plainte reçue ;
  - approuver la liste annuelle des contrôles de qualité ;
  - l'appréciation des conclusions des contrôles de qualité ; et
  - la demande adressée au Conseil d'enjoindre à un réviseur d'entreprises de mettre un terme à une situation contestée.

– le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (en abrégé : ACCOM), qui délivre à la demande du commissaire un avis préalable concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance dans l'exercice de ses fonctions ; il peut également introduire une affaire auprès des instances disciplinaires en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire ; et
– les instances disciplinaires, chargées de la discipline professionnelle.

Ces six instances reçoivent en outre les communications faites par les entreprises et les commissaires sur les raisons de la démission ou de la révocation d'un commissaire en application de l'article 135, § 2 du Code des sociétés.

Aucune des personnes composant ces organes ne peut être réviseur d'entreprises, ni membre de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, ni membre de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Certaines tâches relevant de la supervision publique ont été déléguées à l'IRE : l'agrément et l'enregistrement des réviseurs d'entreprises et la formation continue. En outre, le contrôle qualité et la surveillance exercée (partiellement) au niveau de l'IRE, doivent veiller au bon accomplissement par les réviseurs d'entreprises des missions qui leur sont confiées et doivent les soumettre à un contrôle de qualité au moins tous les six ans (trois ans en ce qui concerne les réviseurs contrôlant des entités d'intérêt public).

3 Le réviseur d'entreprises dans la présente contribution aura le sens donné par l'art. 2, 3° de la loi de 1953 : un réviseur d'entreprises personne physique ou un cabinet de révision, inscrit au registre public de l'Institut.

Au sein de l'IRE :

– la Commission de Surveillance examine le respect des dispositions légales et réglementaires et toute autre disposition applicable à la profession, aussi bien que la qualité technique des activités des réviseurs d'entreprises, soit d'initiative propre, soit à la demande du Conseil, soit sur plainte ; et
– la Commission Contrôle de qualité propose au Conseil :

  - les normes concernant le contrôle de qualité ;
  - les guides de travail des inspecteurs ;
  - la liste des réviseurs d'entreprises qui seront soumis au contrôle de qualité ; et
  - la liste des inspecteurs susceptibles d'effectuer des contrôles de qualité auprès des réviseurs d'entreprises ; l'inspecteur désigné pour le contrôle de qualité de réviseurs d'entreprises contrôlant une entité d'intérêt public doit être une personne externe à la profession ayant une expérience suffisante de celle-ci.

  Elle supervise le déroulement des contrôles de qualité et examine les résultats de ceux-ci, avant de soumettre une conclusion au Conseil.

  Elle vérifie le respect de l'obligation de formation permanente.

  Le Conseil de l'IRE arrête les conclusions des contrôles de qualité et les soumet pour appréciation à la CRME ; lorsque cette dernière n'approuve pas la conclusion d'un contrôle de qualité, elle substitue sa propre décision à celle du Conseil.

En synthèse, la responsabilité ultime du système de supervision belge est exercée, déjà actuellement, par des organes indépendants de la profession, notamment en matière de contrôle de qualité, de surveillance et de discipline, tout en reposant sur des diligences de l'IRE pour l'organisation et l'exécution des contrôles de qualité et de la surveillance, dans le respect du principe selon lequel l'inspecteur désigné pour le contrôle de réviseurs contrôlant une entité d'intérêt public est toujours une personne ne faisant pas partie de la profession.

LA RESPONSABILITÉ ULTIME DU SYSTÈME DE SUPERVISION BELGE EST EXERCÉE, DÉJÀ ACTUELLEMENT, PAR DES ORGANES INDÉPENDANTS DE LA PROFESSION, NOTAMMENT EN MATIÈRE DE CONTRÔLE DE QUALITÉ, DE SURVEILLANCE ET DE DISCIPLINE

Le système de supervision publique issu de la réforme européenne de l'audit

La réforme européenne de l'audit s'est concrétisée par l'adoption du règlement 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 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.

L'objectif principal de ces réglementations est de renforcer tant l'indépendance et l'objectivité des auditeurs dans l'exécution de leur mission que la supervision publique dont ils font l'objet.

Le règlement, qui s'impose aux États membres sans nécessiter une transposition dans le droit national tout en leur laissant la possibilité d'exercer des options, a pour objectif plus particulier de mieux définir le rôle du contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

Ce règlement indique que : « *Pour assurer un niveau élevé de confiance des investisseurs et des consommateurs dans le marché intérieur en évitant les conflits d'intérêts, les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit devraient faire l'objet d'une supervision appropriée par des autorités compétentes qui sont indépendantes de la profession de contrôleur légal des comptes et qui disposent des capacités, de l'expertise et des ressources nécessaires.* »

A. Tâches de la supervision publique

Les tâches de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit sont sensiblement les mêmes que celles arrêtées en 2006 ; elles comprennent :

- l'agrément et l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit ;
- l'adoption de normes en matière de déontologie, de contrôle interne de la qualité des cabinets d'audit et d'audit[4] ;
- la formation continue ;
- les systèmes d'assurance qualité ;
- les enquêtes ; et
- les sanctions dont peuvent faire l'objet les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit.

B. Organes responsables de la supervision publique

L'article 32, § 4*bis* de la directive 2006/43 précise que la supervision publique relève de la responsabilité finale d'une autorité compétente unique[5].

Le règlement 537/2014 précise que la surveillance des activités des auditeurs d'entités d'intérêt public doit être confiée à des autorités compétentes qui, en Belgique, pourraient être soit le système de supervision publique belge actuel et qui est décrit ci-avant, soit la FSMA, soit encore, pour la surveillance de la désignation de l'auditeur dans certaines entités d'intérêt public, la BNB, ou encore une autre autorité à désigner.

Les entités d'intérêt public visées par le règlement et la directive sont identiques à celles qui sont définies à l'article 2, 7° de la loi du 22 juillet 1953 précitée, à savoir les sociétés cotées sur un marché réglementé, les établissements de crédit et les entreprises d'assurances.

La directive donne cependant aux Etats la possibilité d'étendre cette définition à d'autres entités, par exemple les entreprises qui ont une importance publique significative en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs employés.

Sauf en ce qui concerne le système d'assurance qualité des auditeurs d'entités d'intérêt public et les enquêtes qui les concernent :

– les États membres ou les autorités compétentes peuvent, sous certaines conditions, déléguer les tâches de supervision publique à d'autres autorités ou à des organismes autorisés ou désignés par la loi ; l'autorité compétente délégante peut récupérer ces compétences au cas par cas ; et
– la délégation de ces tâches à l'IRE est possible, sauf en ce qui concerne les sanctions et les mesures résultant du contrôle qualité et des enquêtes relatives aux auditeurs d'entités d'intérêt public. Ainsi, l'IRE pourrait se voir déléguer, de même qu'aujourd'hui, les tâches relatives à l'agrément et à l'enregistrement des réviseurs d'entreprises, et à la formation continue.

Il ressort de ces considérations que, pour les tâches de supervision publique qui n'auront pas

4 La version française officielle de la directive omet de reprendre l'adoption des normes d'audit parmi les tâches de supervision ; il s'agit à l'évidence d'une erreur de traduction.

5 Si les tâches prévues par la directive peuvent être confiées à une ou plusieurs autorités compétentes, les tâches de supervision publique doivent être confiées à une autorité compétente unique assurant la responsabilité finale de ces tâches de supervision publique.

été déléguées, une seule autorité compétente devra être désignée. Cette autorité compétente sera de droit responsable du système d'assurance qualité et des enquêtes relatifs aux auditeurs d'entités d'intérêt public. Les autres tâches de supervision publique pourront être déléguées à d'autres entités désignées, ou être assumées par cette autorité compétente unique.

Actuellement, en Belgique, le Conseil supérieur des Professions économiques est désigné en qualité d'organe chargé d'une part de la coopération nationale entre les organes de supervision publique. Il ne peut cependant pas être considéré comme étant l'autorité compétente assumant la responsabilité ultime de la supervision publique, car c'est le système de supervision publique, composé des six organes décrits ci-avant, qui assume la responsabilité finale de la supervision.

Il en résulte qu'une autorité compétente unique devra être désignée, qui assumera au moins la responsabilité du système d'assurance qualité et des enquêtes relatives aux auditeurs d'entités d'intérêt public. Actuellement, cette tâche est, entre autres, assumée par la CRME avec une délégation à l'IRE pour l'exécution du contrôle de qualité, étant entendu que ce contrôle est effectué par des inspecteurs qui ne sont pas des réviseurs d'entreprises.

C. Indépendance de la supervision publique

L'autorité compétente doit être indépendante des auditeurs et des cabinets d'audit ; elle est dirigée par des non-praticiens connaissant bien les matières qui touchent au contrôle légal des comptes. Ils sont sélectionnés selon une procédure de nomination indépendante et transparente.

Toute personne faisant partie d'une autorité compétente en charge des auditeurs d'entités d'intérêt public[6] ne peut avoir effectué un audit légal de comptes ni avoir été impliqué dans un cabinet d'audit depuis au moins trois ans. Sauf délégation, et en vertu du principe de l'autorité compétente unique, ces principes s'appliqueront également à l'autorité compétente en charge des auditeurs autres que les auditeurs d'entités d'intérêt public.

L'autorité compétente peut engager des praticiens chargés d'effectuer des tâches spécifiques et peut être également assistée par des experts lorsque cela est essentiel pour la bonne exécution des tâches qui lui incombent. En pareil cas, ni les praticiens ni les experts ne participent à la prise de décision de l'autorité compétente.

D. Dispositions diverses relatives à la supervision publique

Le financement des autorités compétentes doit être sûr et exempt d'influence indue de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

E. Pouvoirs des autorités compétentes

La directive précise que :

– l'autorité compétente est habilitée, le cas échéant, à ouvrir et à conduire des enquêtes sur les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit, ainsi qu'à prendre les mesures nécessaires ; et
– elle dispose des pouvoirs nécessaires pour pouvoir s'acquitter des tâches et responsabilités qui lui incombent au titre de la directive.

En ce qui concerne plus particulièrement les auditeurs d'entités d'intérêt public, les pouvoirs de surveillance et d'enquête attribués aux auto-

6 Nous reprenons sous ce vocable la fonction de « contrôleurs légaux des comptes et de cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public » visée par le règlement.

rités compétentes sont relativement étendus : accès aux dossiers de contrôle, obtention de toute information liée à l'audit, inspections sur place, saisine des autorités judiciaires en vue de poursuites pénales, mesures administratives et sanctions.

Ces pouvoirs sont sensiblement plus larges que ceux attribués actuellement à la CRME, qui ne peut qu'enjoindre au conseil de l'IRE d'effectuer des enquêtes, sous la supervision, au besoin, d'un délégué de la CRME.

F. Dispositions particulières relatives au système d'assurance qualité de l'audit

Le système d'assurance qualité de l'audit est un des éléments majeurs de la supervision publique. Il reviendra aux autorités compétentes désignées d'établir un tel système. Toutefois, le système d'assurance qualité des auditeurs qui ne contrôlent pas des entités d'intérêt public pourra être délégué, par le législateur ou par l'autorité compétente, à un autre organisme, cet autre organisme pouvant être l'IRE.

Les examens d'assurance qualité devront être effectués sur la base d'une analyse du risque d'exécution inadéquate du contrôle légal des comptes, au moins tous les trois ans pour les auditeurs d'entités d'intérêt public, et tous les six ans pour les autres. L'étendue des examens à effectuer est globalement la même qu'actuellement.

Les inspecteurs, en ce qui concerne les auditeurs d'entités d'intérêt public, et les examinateurs en ce qui concerne les autres auditeurs, devront disposer d'une formation spécifique aux examens d'assurance qualité et d'une expérience professionnelle appropriée.

L'indépendance des inspecteurs et des examinateurs à l'égard de l'auditeur faisant l'objet de l'examen devra être assurée. Ils ne pourront pas non plus avoir eu une relation avec le cabinet contrôlé depuis au moins trois ans : les conflits d'intérêt doivent être évités. Les inspecteurs chargés de l'examen des auditeurs d'entités d'intérêt public ne pourront en aucun cas être des réviseurs d'entreprises ni en être l'employé, ni leur être autrement associé.

Il peut par ailleurs être fait appel à des experts répondant aux mêmes conditions que les inspecteurs, à l'exception de l'interdiction d'avoir la qualité de réviseur d'entreprises. Ils ne pourront être membres du Conseil ni être employés de l'IRE, ni lui être liés par un contrat.

G. Situation des cabinets à composition mixte

La situation des cabinets d'audit contrôlant des entités d'intérêt public mais ayant également des auditeurs ne contrôlant pas d'entités d'intérêt public – ce qui est le cas de la majorité des cabinets d'audit belges contrôlant des entités d'intérêt public – n'a pas été réglée par le règlement ou la directive.

Le règlement, qui prévoit, ainsi qu'on l'a vu, un système d'assurance qualité de l'audit triennal composé uniquement de personnes ne faisant pas partie de la profession, et qui ne peut pas être délégué, s'applique aux « contrôleurs légaux des comptes et aux cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public ».

De son côté, l'article 1er, alinéa 2 de la directive stipule que ses dispositions relatives au système d'assurance qualité ne s'appliquent pas au contrôle légal des entités d'intérêt public, sauf disposition contraire du règlement.

On pourrait déduire du champ d'application du règlement que ses dispositions relatives au système d'assurance qualité concernent le cabinet d'audit dans son ensemble, ce qui aurait pour conséquence que, dès lors qu'un cabinet contrôle les comptes d'une entité publique, c'est l'ensemble du cabinet et des réviseurs d'entreprises qui le composent, qu'ils contrôlent ou

non les comptes d'entités d'intérêt public, qui sera soumis à un contrôle répondant aux exigences du règlement.

Si cette thèse est suivie, un nombre beaucoup plus important d'inspecteurs indépendants de la profession devront être à même de réaliser les examens de qualité, accroissant de manière importante la charge administrative et le coût qui y est lié. Il est à craindre par ailleurs que des cabinets se scinderaient entre une partie contrôlant des entités d'intérêt public et une partie contrôlant les autres entités ; ou encore que nombre de cabinets de taille moyenne ou petite renoncent à contrôler des entités d'intérêt public, ce qui serait contraire à la volonté affichée dans le Livre vert précité d'augmenter la concurrence dans le contrôle des entités d'intérêt public.

H. Sanctions

Le système de sanctions a été considérablement développé. Il est en effet considéré que des systèmes efficaces d'enquêtes et de sanctions doivent être mis en place pour détecter, corriger et prévenir une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes. Les mesures prises et les sanctions prononcées doivent être dûment rendues publiques, sans toutefois qu'il soit obligatoire d'y reprendre les données à caractère personnel.

De nouvelles sanctions sont prévues : déclarations publiques et sanctions pécuniaires administratives, qui peuvent par ailleurs être proportionnées à l'activité du cabinet.

Position de l'IRE à l'égard de la réforme de la supervision publique

La position de l'IRE à l'égard de la réforme européenne de l'audit a été exposée dans son mémorandum aux gouvernements, publié en mai 2014.

En préambule, le Conseil de l'IRE souligne le bon fonctionnement du système belge actuel de supervision publique. Ce système garantit un contrôle de qualité efficace dans le cadre d'une saine séparation des pouvoirs entre l'autorité chargée d'établir les normes et l'autorité chargée de contrôler leur application.

Une réforme du système de supervision publique ne devrait toutefois pas porter préjudice au rôle des professionnels maîtrisant l'application pratique des normes. Ils devraient rester impliqués dans le processus opérationnel du contrôle de qualité des auditeurs n'auditant pas d'entités d'intérêt public. Les décisions finales en matière de contrôle de qualité devront bien sûr continuer à relever d'une supervision externe indépendante.

Par ailleurs, le Conseil de l'IRE préconise le respect des principes suivants :

- recours à des inspecteurs disposant des qualités professionnelles nécessaires pour procéder à des contrôles de qualité efficaces ;
- application des principes de proportionnalité et de seconde chance ;
- procédure contradictoire lors des étapes essentielles du processus de contrôle de qualité ; et
- indépendance stricte de l'autorité chargée de la prise de décision finale, laquelle doit être distincte de l'autorité chargée de l'approbation des normes.

Dans ce contexte, le Conseil de l'IRE estime également que les conditions suivantes sont de nature à garantir des audits de qualité :

- un rôle accru du comité d'audit ;
- le maintien de règles d'indépendance stricte ; et
- une collaboration avec les autorités prudentielles.

Aspects internationaux

Tant le règlement que la directive mettent l'accent sur les aspects internationaux : inscription des auditeurs légaux d'autres pays, coordination du contrôle de la qualité de ces auditeurs et des enquêtes, mais aussi création d'un comité des organes européens de supervision de l'audit, le CEAOB (*Committee of European Auditing Oversight Bodies*), chargé d'organiser la coopération entre les autorités compétentes. Ce comité sera composé de représentants de haut niveau des autorités compétentes. Il devra pouvoir adopter des lignes directrices ou des avis non contraignants, ainsi que faciliter l'échange d'informations, et fournir des conseils à la Commission européenne.

Conclusion

La réforme européenne de l'audit emporte son lot d'adaptations du système de supervision publique mis en place en 2006. L'objectif affirmé est d'accroître son efficacité et de garantir son indépendance par rapport aux auditeurs. Cet objectif serait à atteindre par une série d'ajustements à la directive de 2006, notamment en matière d'indépendance et en matière de sanctions. A part cela, il y a peu de véritables bouleversements en matière de supervision publique.

C'est bien plus une évolution qu'une révolution.

L'impact en Belgique est cependant significatif, car l'implantation belge du système de supervision découlant par la directive de 2006 comportait, contrairement à d'autres pays, une large délégation à l'IRE en matière de contrôle de qualité. Cette délégation n'est désormais plus possible en ce qui concerne le système d'assurance qualité des auditeurs d'entités d'intérêt public. L'autorité compétente qui sera en charge de cette tâche devra en conséquence créer une structure spécifique comprenant des inspecteurs n'ayant pas la qualité d'auditeurs, à tout le moins pour le système d'assurance qualité des auditeurs d'entités publiques.

L'IRE PRIVILÉGIE UNE SOLUTION QUI REPRÉSENTE UN ÉQUILIBRE ENTRE L'ACCROISSEMENT DE LA CHARGE ADMINISTRATIVE ET DU COÛT QUI Y EST LIÉ, LA NÉCESSAIRE INDÉPENDANCE DE LA SUPERVISION PUBLIQUE, ET L'EFFICACITÉ DU SYSTÈME

La désignation de l'autorité compétente unique, son financement, et l'éventuelle délégation des tâches de supervision publique devront faire l'objet d'une décision politique.

L'IRE privilégie une solution qui représente un équilibre entre l'accroissement de la charge administrative et du coût qui y est lié, la nécessaire indépendance de la supervision publique, et l'efficacité du système. Cet équilibre pourrait notamment reposer sur le recours, pour le système d'assurance qualité des auditeurs d'entités autres que d'intérêt public, à des examinateurs réviseurs d'entreprises qui, déjà actuellement, remplissent cette fonction et disposent de la formation et de l'expérience requises.

Cela permettrait d'effectuer une transition efficace entre le système actuel et le système requis par la directive et le règlement, en évitant notamment de devoir recruter sur une période relativement courte un nombre non négligeable d'examinateurs, et de devoir les former.

GEDACHTENWISSELINGEN OMTRENT DE AUDITHERVORMING MET DE GOUVERNEUR VAN DE NBB

ÉCHANGE DE VUES SUR LA RÉFORME DE L'AUDIT AVEC LE GOUVENEUR DE LA BNB

Op maandag 17 november 2014 werd in de kantoren van het IBR een gesprek georganiseerd onder het voorzitterschap van Erevoorzitter Prof. Dr. Michel De Wolf, met als thema de audithervorming.

Sandrine Van Bellinghen, Algemeen Afgevaardigde voor Europese en Internationale Aangelegenheden, Erwin Vanderstappen, Diensthoofd Juridische Zaken IBR en Algemeen Afgevaardigde van het ICCI, en Steven De Blauwe, Adviseur Juridische Zaken IBR, zorgden voor onderhavige neerslag van de gedachtewisselingen.

Voorstelling van de deelnemers (in alfabetische volgorde)

Luc Coene – Hij is Gouverneur van de Nationale Bank van België (NBB) sinds 1 april 2011.

Michel De Wolf (moderator) – Hij is Erevoorzitter van het IBR. Daarnaast is hij decaan van de "*Louvain School of Management*", alsook rechter in handelszaken.

Thierry Dupont – Hij is Ondervoorzitter van het IBR, Voorzitter van het ICCI, bedrijfsrevisor en *managing partner* bij RSM Belgium.

Daniel Kroes – Hij is Voorzitter van het IBR, bedrijfsrevisor, lid van de commissie Corporate Governance en vennoot bij Deloitte bedrijfsrevisoren.

* * *

La réforme de l'audit a fait l'objet d'un échange de vues organisé le lundi 17 novembre 2014 dans les bureaux de l'IRE et modéré par le président honoraire, le Prof. Dr. Michel De Wolf.

Sandrine Van Bellinghen, Déléguée générale aux Affaires européennes et internationales, Erwin Vanderstappen, Chef de service Affaires juridiques de l'IRE et Délégue général de l'ICCI, et Steven De Blauwe, Conseiller Affaires juridiques de l'IRE, ont rédigé la présente conclusion de l'échange de vues.

Présentation des participants (dans l'ordre alphabétique)

Luc Coene – Il est Gouverneur de la Banque nationale de Belgique (BNB) depuis le 1er avril 2011.

Michel De Wolf (modérateur) – Il est président honoraire de l'IRE. Il est également doyen de la *« Louvain School of Management »*, ainsi que juge consulaire.

Thierry Dupont – Il est Vice-Président de l'IRE, Président de l'ICCI, réviseur d'entreprises et *managing partner* chez RSM Belgium.

Daniel Kroes – Il est Président de l'IRE, réviseur d'entreprises, membre de la Commission *Corporate Governance* et associé du cabinet Deloitte réviseurs d'entreprises.

* * *

Voorstelling van de observatoren

Marc Bihain, Secretaris-generaal van het IBR
Isabelle Meunier, Adjunct-Secretaris-generaal van het IBR

* * *

Présentation des observateurs

Marc Bihain, Secrétaire général de l'IRE
Isabelle Meunier, Secrétaire général adjoint de l'IRE

* * *

Michel De Wolf : Ma première question est la suivante. On est bien d'accord qu'une réforme au niveau européen a été estimée nécessaire, notamment au niveau du Parlement européen, qui porte la légitimité démocratique. Mais pensez-vous qu'une réforme était nécessaire en Belgique ? Existe-t-il des bases spécifiques à la Belgique qui justifiaient une réforme ?

Et je commencerai par vous, Monsieur le Gouverneur, puisque l'un des objectifs majeurs de la réforme était de tenir compte de la crise bancaire. Une réforme du révisorat était-elle nécessaire dans l'environnement belge, compte tenu de la crise bancaire ?

Luc Coene : Je ne crois pas, car ce n'était pas dans nos intentions de proposer une réforme du système de révisorat. On trouve qu'en Belgique le système fonctionne relativement bien. Et d'ailleurs, quand je vois ce que la réforme implique comme changement au système belge, il n'y en a pas vraiment tellement. Il y a quelques ajustements à gauche et à droite, mais il n'y a pas vraiment de changements fondamentaux.

Cela montre quand-même bien qu'on avait un système qui était déjà relativement satisfaisant puisque au niveau européen, on va petit à petit évoluer vers un système où on donne plus de poids au réviseur externe ce que nous faisions déjà en Belgique auparavant. Il y avait encore des points d'amélioration, c'est clair. Je trouve que les ajustements sont dès lors utiles et donc je crois que cela va dans la bonne direction.

A la limite on pourrait dire qu'on n'a presque pas besoin de transposer en législation belge parce que finalement il n'y a pas tellement de nouvelles choses. Mais je crois que ça serait quand-même utile de transposer les nouveaux éléments de cette régulation pour créer un *level playing field*.

Michel De Wolf : Monsieur le Président de l'IRE, votre profession avait-elle besoin de cette réforme ou pas ?

Daniel Kroes: Neen, het beroep was zeker geen vragende partij. Het IBR is van mening dat er in België voldoende regels bestaan om de kwaliteit en de onafhankelijkheid van audit te verzekeren. Het prudentieel toezicht door de Nationale Bank van België (NBB) op de financiële instellingen en de rapportering van de commissaris aan de NBB zijn zeker een voorbeeld in Europa. De hervorming is nu beslist en er zijn wel een aantal positieve aspecten – ik denk bijvoorbeeld aan het auditverslag – en aan de communicatie tussen het auditcomité en de bedrijfsrevisoren. Daarentegen zijn er ook een aantal punten die het IBR teleurstellen. Hierbij denk ik bij wijze van voorbeeld aan externe rotatie. Maar de beslissing van hervorming is nu eenmaal genomen en het IBR moet nu werken op basis van de nieuwe bepalingen.

Michel De Wolf : Nous allons maintenant aborder les différents points sur lesquels il y a des changements à attendre.

Monsieur le Vice-Président de l'IRE, on change le format du rapport d'audit, en lui demandant d'offrir plus de contenu et notamment en matière de risques, d'incertitudes, de continuité, etc. Commençons par cela, puisqu'il s'agit du produit final et de la chose qui est la plus visible pour les parties prenantes.

Est-ce que vous pensez que vos membres sont prêts à prendre eux-mêmes un peu plus de risques à cet égard, de rédiger des phrases qui sont moins des phrases types, de mettre un peu plus de contenu ; et notamment en déviant quelque peu de la position traditionnelle de la profession, selon laquelle elle ne peut jamais que confirmer des informations qui sont données par le management. La profession belge est-elle prête à sortir de cette vision relativement frileuse de dire : « nous ne disons rien, si ce n'est de confirmer ce que d'autres ont dit » ?

Thierry Dupont : Il est certain que cela nous inquiète un peu de sortir de notre zone de confort, mais il faut souligner que c'est une manière d'accroître la valeur ajoutée de l'audit à un moment où c'est bien nécessaire, puisqu'on constate que l'audit est de moins en moins considéré comme apportant une réelle valeur ajoutée. C'est donc certainement une manière de réévaluer le rapport de l'auditeur. C'est une très bonne chose et je ne vois pas très bien pourquoi les réviseurs d'entreprises pourraient y être opposés puisque cela valorise davantage encore leur métier. Je suis certain que les réviseurs d'entreprises peuvent saisir ce nouveau *challenge* et ainsi s'engager. Il faut dire que décrire davantage les circonstances de l'audit, notamment les risques d'audit et les incertitudes, ne sera pas de nature à augmenter la responsabilité du commissaire. Cela va au contraire la diminuer, car le commissaire donnera une information plus large au lecteur lui permettant de mieux prendre ses décisions en connaissance de cause et de mieux comprendre les raisons pour lesquelles l'auditeur est arrivé à ses conclusions. Je suis persuadé que la profession va s'intéresser à cette modification qui est importante parce qu'effectivement, jusqu'ici le commissaire ne fournissait pas d'informations

dans son rapport et ne pouvait que confirmer des informations qui étaient diffusées par le *management*.

Michel De Wolf : Le système était déjà connu par les autorités prudentielles, la BNB ou la FSMA, auxquelles les réviseurs d'entreprises doivent donner un certain nombre d'indications sur ce qu'ils ont fait, sur ce qu'ils ont identifié comme zone de risque dans la banque ou dans la société cotée ou chez l'assureur. Mais il va cependant subsister une énorme différence : le rapport d'audit, au contraire de la collaboration avec les autorités prudentielles, ne vient qu'une fois par an (éventuellement deux fois s'il s'agit d'une société cotée qui doit publier des informations semestrielles). En outre, dans notre système, les assemblées générales ont lieu généralement quatre, cinq mois après la clôture de l'exercice.

Donc, n'aurait-il pas fallu, monsieur le Gouverneur, aller plus loin en disant qu'au-delà de l'enrichissement du contenu du rapport d'audit, il fallait probablement lui imposer une plus grande fréquence ? Le moment de sa publication est-il encore un moment approprié : une fois par an, quatre, cinq, six ou sept mois après la clôture de l'exercice comptable ?

Luc Coene: Ik geloof dat de hoofddoelstelling van de hele hervorming niet zozeer was om de werking van de externe auditoren te verbeteren, maar ervoor te zorgen dat de aandeelhouders en de raden van bestuur beter geïnformeerd worden over de auditwerkzaamheden. Zoals reeds dikwijls in het verleden werd vastgesteld, waren zij niet voldoende op de hoogte, ofwel kregen zij niet voldoende informatie, ofwel begrepen zij de informatie die ze kregen onvoldoende, of was deze informatie onvolledig, zodanig dat zij het bestaan van een aantal problemen in twijfel trokken. Die doelstelling blijkt ook uit het feit dat men aan de frequentie niets heeft veranderd. Men wil dus op het ogenblik van de algemene vergadering toch wel dat de bedrijfsrevisoren alle informatie geven die belangrijk is voor de bestuurders en de aandeelhouders. Daarentegen heeft men wel gepreciseerd wat men wenst dat er wel in het auditverslag zou staan, namelijk datgene waarnaar de heer Dupont reeds heeft verwezen. Dit zou in feite geen grote risico's mogen impliceren voor de bedrijfsrevisoren; maar uiteindelijk moeten ze wel beschrijven wat ze hebben vastgesteld bij de controles: hoe het systeem functioneert, of er gaten in de controles zijn, en als er effectief gaten zijn, dat de bestuurders en aandeelhouders daarvan dan bewust moeten zijn. Dat is uiteraard het belangrijkste punt en de bedoeling van de hele hervorming. De doelstelling van de hervorming is, mijns inziens, absoluut niet om aan bedrijfsrevisoren een nog meer actieve rol in de dagelijkse controle van de instellingen te geven, noch van Europa, noch van Belgische wetgever en toezichthouders. Wij wensen dat te laten zoals het nu is, maar het is wel belangrijk dat wanneer de rekeningen worden goedgekeurd, dat op dat moment wij alle inzichten hebben in de manier waarop de controles werden uitgevoerd en of er vaststellingen gedaan zijn van ernstige tekortkomingen in de interne controle met betrekking tot de financiële verslaggeving.

Michel De Wolf : Si on ne change pas la fréquence comme vous le dites, est-ce que vous ne trouvez pas qu'il aurait au moins fallu réduire le délai ? Les informations financières annuelles des sociétés cotées doivent être publiées dans les quatre mois. Est-ce qu'il n'aurait pas fallu prévoir de publier le rapport d'audit également dans les quatre mois, si l'on considère qu'il est un élément important ? En outre, pour les sociétés non-cotées le problème du délai existe pour la publication de l'information elle-même. Est-ce qu'on ne devrait pas, à l'occasion de cette transposition, maintenir le rythme annuel, mais raccourcir le délai et imposer que les rapports soient publiés dans les quatre mois plutôt que dans les sept mois comme c'est le cas à l'heure actuelle ?

Luc Coene : Bien sûr. C'est une règle que nous pourrions absolument appliquer quand on change la loi belge. Ça ne devrait pas poser beaucoup de problèmes, j'imagine. En soit, c'est une question d'accélérer un peu les travaux mais, en dehors de ça, je ne crois pas que cela impliquerait un grand changement dans la manière de fonctionner.

Michel De Wolf : Un autre changement qui est attendu à l'occasion de la transposition, en tout cas pour les entités d'intérêt public (EIP), c'est une nouvelle limitation des services non-audit. Il y a une marge de manœuvre pour les autorités nationales d'aller plus ou moins loin dans cette nouvelle limitation. Je voudrais vous demander quelle est la position défendue par l'IRE à cet égard. J'imagine que la position de l'IRE est contre l'extension des interdictions mais pourquoi ?

Daniel Kroes: Zoals u weet, bestaat er in België reeds een lijst van verboden niet-auditdiensten zoals opgenomen in artikel 183*ter* van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

Hetgeen ik graag zou zeggen, vooraleer precies te antwoorden op uw vraag, is dat wij nood hebben om te werken met deskundigen. Dertig jaar geleden hield audit in dat men de boekhoudwetgeving en het Wetboek van vennootschappen moest kennen, alsook de fiscaliteit. Vandaag zijn er de IFRS, de ISA's, complexe informaticasystemen en financiële producten, E-commerce, zodanig dat wij nu meer dan ooit nood hebben aan deskundigen. Dit is een heel belangrijk gegeven.

La profession qui est déjà soumise à des règles d'indépendance sévères souhaite une certaine marge de manœuvre pour des services complémentaires autorisés à 70 % sur trois ans par le règlement européen. Donc, le réviseur est en faveur des services complémentaires tout en respectant, je le répète, les règles d'indépendance. Que notre profession soit soumise à des règles d'indépendance sévères est normal.

Quand on parle de la liste belge des services complémentaires par rapport à la liste européenne, globalement ce sont les mêmes services qui sont interdits sauf la fiscalité, les valorisations et le conseil juridique (le règlement autorisant cependant de les réintégrer, c'est un choix de l'état membre).

Notre premier souhait est d'avoir une liste harmonisée au niveau de la terminologie entre la liste des services interdits belges et européens. Comme dans d'autres pays, la profession voudrait réintégrer la partie des services fiscaux autorisés (le règlement autorisant cette option) et qui ne remettent pas en cause l'indépendance. On voudrait par ailleurs réintégrer la partie des services fiscaux autorisés et qui ne remettent pas en cause l'indépendance. Cette option pour le législateur national figure dans le règlement.

Michel De Wolf : Monsieur le Vice-Président de l'IRE, cette question pose aussi celle de savoir si on applique le même régime aux PME, puisque les Etats membres pourraient l'appliquer aux PME. Quelle est votre position par rapport à cela ? Est-ce que les régimes doivent-êtres distincts sur les services non-audit dans les EIP et dans les PME ?

Thierry Dupont : Il faut voir ce dont les PME ont vraiment besoin tout en gardant l'efficacité du contrôle. Les PME, plus que les grandes entreprises, ont besoin d'un certain accompagnement que le réviseur d'entreprises peut leur donner dans une série de domaines qui font partie de ses spécialités tout en respectant les règles d'indépendance. Les règles d'indépendance sont par certains égards moins strictes que pour les auditeurs qui contrôlent les EIP. Par conséquent, à mon avis, les règles limitant les services non-audit peuvent êtres moins rigoureuses en ce qui concerne l'audit des PME que pour l'audit des EIP, tout en gardant bien

évidemment à l'esprit le caractère primordial de l'indépendance. Il ne faut pas oublier que dans les normes, il existe le concept de l'évaluation de la menace sur l'indépendance et des mesures de sauvegarde qui doivent être appliquées dans ce cadre-là. Cela donne une certaine souplesse puisque cela permet d'adapter les mesures de sauvegarde de l'indépendance aux caractéristiques propres des PME. Je suis persuadé que le commissaire d'une PME peut apporter une contribution plus positive à l'économie s'il peut prester une série de services non-audit qui aident l'entreprise dans sa vie de tous les jours. Je crois par exemple que, au niveau fiscal, on devrait permettre au commissaire de continuer à donner une série de renseignements, d'informations et de faire des vérifications, sans bien entendu s'immiscer dans les décisions de la société mais aussi renseigner les bonnes pratique en matière de l'organisation interne etc. Il est vraiment essentiel que l'apport du commissaire dans les petites sociétés puisse continuer à se développer, dans le respect bien sûr de l'indépendance du commissaire.

Michel De Wolf : Donc, vous n'êtes pas partisan du modèle selon lequel il y a dans les PME un expert-comptable qui assure la tenue des comptes mais aussi la fonction de conseil et par ailleurs un commissaire qui est complètement indépendant de la fonction de conseil ?

Thierry Dupont : Non, je ne m'immisce pas dans ce débat-là. La pratique est que dans un certain nombre de petites entités où il y a un commissaire, il n'y a pas d'expert-comptable. Il est évident que le rôle de l'expert-comptable est de donner conseil en matière fiscale et dans beaucoup d'autres domaines, mais quand il n'y a pas d'expert-comptable, je crois que le commissaire doit pouvoir aider l'entreprise tout en respectant les règles d'indépendance.

Michel De Wolf : Monsieur le Gouverneur, la discussion porte essentiellement sur la question des services fiscaux. Quel est votre point de vue là-dessus ? Est-ce que vous pensez que les commissaires doivent pouvoir effectuer un certain nombre de services fiscaux ? Si oui, lesquels, quelle limite et quel type de client ?

Luc Coene: Dat is een relatief ingewikkeld vraagstuk. Mijn uitgangspunt is het volgende. Bedrijfsrevisoren hebben in eerste instantie een controlefunctie. De objectiviteit en de geloofwaardigheid van die controlefunctie hangt in belangrijke mate af van het feit of er daarnaast geen andere functies zijn die deze onafhankelijkheid en geloofwaardigheid in vraag kunnen stellen. Dat betekent automatisch dat niet zomaar om het even welke diensten kunnen worden toegelaten. De vraag is dan natuurlijk welke diensten dan wel kunnen worden toegelaten en dan wordt de discussie moeilijk, want waar gaat men de grens leggen. De Europese Centrale Bank (ECB) bijvoorbeeld legt de grens heel ver. Daar kan er praktisch niets. Het is een praktijk die de ECB al meer dan 10 jaar toepast. Dus ik vermoed dat zij die praktijk gaan toepassen bij de banken. Wij hebben in België een soort intermediaire positie ingenomen. Meer bepaald hebben wij zeven prestaties gedefinieerd die onverenigbaar zijn. Persoonlijk zou ik deze Belgische lijst van verboden non-auditdiensten nog een beetje uitbreiden. Wij zullen met de bevoegde Minister bekijken wat zijn standpunt daarover is, omdat ik wel begrijp, zeker voor de kleinere instellingen, dat dit een complexere aangelegenheid wordt, terwijl dit voor de grote instellingen niet echt een probleem vormt. Bij de kleinere instellingen is het inderdaad moeilijk om beide soorten diensten uit elkaar te houden want de kosten zijn veel groter dan de risico's die daarmee gepaard gaan. De *one-to-one*-regel in België is een mooi compromis om ergens te stellen dat men tot op een bepaald niveau aan adviesverlening kan doen, maar als dit luik een grotere omvang begint aan te nemen dan hetgeen men als auditwerkzaamheden doet, dan bestaat er een probleem. Dat vind ik ergens

een gezond principe. Immers, wanneer men meer consulting dan auditing gaat doen, kan de audit bijna niet meer op een geloofwaardige manier gebeuren. Dit zal waarschijnlijk één van de grootste en moeilijkste discussiepunten worden met de Belgische regering. Ik vind dat men veeleer moet overdrijven in het verbod dan aan de andere kant meer diensten toelaten, vermits het ten slotte gaat om de geloofwaardigheid van de hele auditfunctie. Als die geloofwaardigheid wordt aangetast omdat er te veel andere belangen bij komen kijken, is dat niet gezond voor het hele systeem.

Michel De Wolf : Donc, vous ne serez pas très précis ?

Luc Coene : Non, pour le moment, je laisse la discussion ouverte. Je ne veux pas influencer ni dans un sens, ni dans l'autre. Je vais un peu voir ce qui sera sur table, mais avec une tendance plutôt moins restrictive pour la liste des services non-audit interdits. Si on autorise trop de services non-audit à combiner avec le travail d'audit, quelle est encore l'utilité d'avoir des auditeurs externes, parce qu'on a alors un conflit d'intérêt automatique ? Une fois qu'on fait le travail du consultant, en dehors du travail d'audit, il y a des conflits d'intérêts réels. Dès lors, cela veut dire que la crédibilité du travail d'audit est remise en question. Je crois que pour nous ce qui est important c'est la fonction d'auditeur et le fait de s'assurer que le contrôle a été bien fait. Quand on sait que vous avez d'autres loyautés en dehors de cela, alors pour nous ça devient un peu complexe.

Michel De Wolf : Vous ne parlez pas pour les PME là ?

Luc Coene : Si, même pour les PME, je trouve cela malsain.

Thierry Dupont : Le règlement européen de 2014 a fixé des limites qui sont vraiment intéressantes. D'une part pour les services non-audit, mais d'autre part aussi pour les conseils fiscaux qui ne peuvent être donnés dans des matières qui mèneraient à une forme d'auto-révision de la part du commissaire. Par exemple, fixer le montant de la provision fiscale pour le client par les services fiscaux de l'auditeur, quand ensuite l'auditeur doit confirmer que les provisions ont bien été évaluées.

Luc Coene : Egalement concernant les services fiscaux, je trouve cela malsain. Ce n'est pas simple du tout. Par conséquent, je préfère avoir un système qui a au moins une certaine crédibilité qu'un système qui perd sa crédibilité en permanence. Ce point fort découle de notre fonction légale. Forcément, l'accent est davantage sur le contrôle que sur les autres aspects. Je comprends qu'il y ait des problèmes pratiques et qu'il y ait une nécessité pour l'auditeur de disposer d'experts etc., mais le problème est de savoir jusqu'où cela doit jouer un rôle dans la réglementation à adopter.

Michel De Wolf : Monsieur le Président de l'IRE, vous entendez que même si monsieur le Gouverneur est ouvert à la discussion, il a un point de vue qui est celui d'une incompatibilité de principe, sauf exception, entre la fonction de contrôle et la fonction de conseiller (de consultance). Quelle est votre réaction par rapport à cela ?

Daniel Kroes : D'abord, l'indépendance est fondamentale pour notre métier. Cette indépendance peut être garantie même si d'autres services sont rendus. Le fait d'interdire toute la fiscalité est une erreur. Pourquoi ? Quand les analyses fiscales sont réalisées par le réseau du commissaire, le fait que celui-ci doive certifier les comptes signifie que la fiscalité doit être irréprochable. Comment le commissaire pourrait-il signer les comptes dans le cas contraire ? Le réseau va systématiquement proposer une solution qui doit rester conforme à la loi. En revanche, des consultants fiscaux externes vont proposer des scénarios souvent beaucoup plus

agressifs voire trop agressifs. Le fait de garder ces services au sein du réseau du commissaire, tout en respectant les règles d'indépendance a l'avantage de proposer des solutions conservatrices qui respectent la loi.

Michel De Wolf : Monsieur le Gouverneur ?

Luc Coene: Ik ben niet echt overtuigd, want juist dat argument gaat de bedrijfsrevisor ertoe aanzetten om zoveel mogelijk in die richting op te schuiven en dat kan alleen maar ten nadele van zijn controlefunctie zijn. Bijgevolg is het bewijs geleverd dat er daar een spanningsveld wordt gecreëerd dat vraagtekens plaatst bij de waarde van de controlefunctie. Dit blijft voor de Nationale Bank de essentiële functie.

Michel De Wolf : Donc la vraie solution est dans une meilleure législation fiscale ?

Luc Coene : Même une meilleure législation fiscale induira toujours une interprétation et une volonté d'adaptation de l'organisation des activités pour utiliser au maximum les possibilités de la législation. Cela revient à poser la même question que si les contrôleurs prudentiels des banques et des compagnies d'assurances faisaient de la consultance pour ces banques et ces compagnies d'assurances.

Thierry Dupont : Nous pouvons quand-même dire que la limite de l'auto-révision subsiste toujours. Si ce risque est compris d'une manière intelligente par l'auditeur, il ne va pas très loin dans la consultance.

Michel De Wolf : Abordons maintenant une autre question qui intéresse les options que la Belgique peut lever lors de la transposition. Il s'agit de la rotation externe dans les EIP, où il y a beaucoup de schémas possibles. Monsieur le Gouverneur, je crois que par le passé vous avez été un partisan d'une rotation même plus forte que celle postulée par le règlement européen. Pourriez-vous exposer votre position ?

Luc Coene : L'expérience en général démontre que si vous laissez le contrôle trop longtemps entre les mains des mêmes personnes, vous commencez à créer des risques. C'est tout simplement humain. Par conséquent, il n'y a rien à faire. Une fois qu'on dépasse une certaine limite de durée, il y a certaines relations qui se développent et forcément cela nuit quelque part à l'objectivité avec laquelle le contrôle doit se faire. Je crois donc qu'une limitation de la durée des mandats est absolument nécessaire.

Maintenant, il ne faut pas que le mandat soit trop court non plus, car je constate particulièrement chez nous à la Banque – parce qu'on est une institution relativement particulière avec des règles très particulières aussi – qu'il faut pratiquement quatre ans pour que le réviseur d'entreprises comprenne vraiment comment ça fonctionne. Par conséquent, je ne crois pas qu'il faut trop exagérer non plus en instaurant une rotation trop fréquente.

Cependant, je dirais que je n'irais jamais au-delà de dix ans. Donc pour moi, dix ans c'est absolument le *maximum maximorum*.

C'est partout la même chose. Regardez en politique : quelqu'un qui a pratiqué la même fonction pendant dix ans commence à se retrouver sur une pente glissant vers le bas. Il faut quelque part protéger les gens contre eux-mêmes parce que le fait de rester et de continuer est la solution de la facilité. En fait, on perd l'efficacité dans l'exécution de son rôle. De ce fait, pour moi dix ans est absolument le maximum, y compris pour les PME, donc pour tout le monde. C'est malsain d'avoir une seule personne qui pendant beaucoup trop longtemps effectue le contrôle des comptes d'une institution.

Michel De Wolf : Est-ce que vous faites une distinction entre la personne physique et le cabinet, ou pas ?

Luc Coene : Non, je parle du cabinet. Dix ans c'est le maximum, même en cas de co-commissariat et même en cas d'appel d'offre. J'ai vu

trop de cas dans ma vie où à force de vivre l'un avec l'autre, il y a des gens qu'on aime bien et avec lesquels on s'entend bien ce qui influence petit à petit le contrôle. C'est une réalité humaine, hélas, mais il faut vivre avec et il ne faut surtout pas se laisser prendre par cette réalité. Il faut essayer d'éviter que ces relations puissent jouer un rôle négatif. A cette fin, la meilleure chose est une rotation absolument dans toutes les circonstances.

Michel De Wolf : Voilà, monsieur le Président de l'IRE, vous avez entendu que monsieur le Gouverneur préconise une rotation qui va au-delà du règlement et de la directive.

Daniel Kroes : La rotation externe a été imposée par l'Europe. Toutefois, l'indépendance est une affaire de personne physique. Avec le système passé, les représentants « personnes physiques » des cabinets de réviseurs changeaient tous les 6 ans. Le risque de familiarité n'existait donc pas. Selon moi, le système introduit par la Directive 2006, à savoir la rotation des représentants permanents était un bon système qui permettait d'assurer cette indépendance. Notre profession est probablement le seul métier où cette rotation existe. Sur le terrain, il n'y avait pas de problèmes avec le système autorisé par la directive audit 2006. Le système fonctionne bien.

Luc Coene : Je ne dis pas que ce système ne peut pas fonctionner. Simplement, vous êtes victime d'une situation particulière où les gens commencent à développer des relations personnelles. Je trouve qu'il n'y a rien de répréhensible à cela. C'est tout à fait normal, mais il faut éviter que cela puisse jouer un rôle négatif.

Daniel Kroes: Vandaag moeten na zes jaar de vaste vertegenwoordigers van het auditkantoor veranderen. Dit noemt men interne rotatie. In ieder geval zal de externe rotatie een verplichting worden, omdat het nu eenmaal zo in de Europese Verordening staat. Wel kan de termijn door de Lidstaten worden verlengd. Het IBR pleit voor de verlenging van de termijn tot 20 jaar bij een aanbestedingsprocedure en tot 24 jaar in het geval van een college van commissarissen.

Luc Coene: Ik denk dat het IBR echt moet begrijpen dat dit ook naar de buitenwereld toe niet gezond is. Zij zal zich daarover vragen moeten stellen. Als het 24 jaar aaneensluitend hetzelfde kantoor is dat de controle doet, dan is dit niet gezond. Dat het andere individuele personen zijn die de controle doen, ziet de buitenwereld niet. En dan nog, het is niet omdat de vaste vertegenwoordiger iemand anders is, dat de hele *back office* niet dezelfde kan zijn. Deze speelt namelijk ook een rol in het hele verhaal. Ik vind dat dit iets is dat in het belang van het IBR is om daarvoor niet te streven, want het verzwakt uw positie enorm als u dit soort zaken nastreeft. Uiteindelijk zit u in de situatie waar uw controle moet worden uitgeoefend en dat is uiteraard niet altijd plezant. Bedrijfsrevisoren moeten derhalve tegen zichzelf worden beschermd, gezien u anders niet meer dezelfde waakzaamheid aan de dag kunnen leggen dan voorheen. Dit principe geldt trouwens ook voor de centrale bankiers.

Michel De Wolf : En tant qu'académique plus qu'en ma capacité de réviseur d'entreprises, je vois dans la littérature scientifique, notamment différents documents de *l'European Accounting Association*, que le problème principal n'est pas dans la durée du mandat mais dans son renouvellement. Le fait de mettre l'auditeur externe en général dans une position de quémander son renouvellement, est la cause d'une grosse difficulté d'autant plus que, pour être renouvelé, il peut tenter de plaire – ce qui est du reste compréhensible, et se rencontre aussi du côté de ceux qui sollicitent, par exemple, un renouvellement d'une nomination politique.

D'autre part, en plus ici, il y a la question du montant des honoraires. Puisque l'un des critères, à tort ou à raison, du choix du commissaire, de façon plus au moins explicite, est le niveau des honoraires. Or, on

sait que, sauf quelques exceptions, plus les prix sont bas, moins le produit est de qualité. Il y a en effet une certaine corrélation entre le prix et la qualité.

Donc, monsieur le Gouverneur, si vous défendez la position d'un terme plus court, ne faut-il pas alors ajouter : « oui, mais la nomination alors, pour dix ans aussi » ? Ceci serait de nature à accroître l'indépendance puisqu'il n'y aurait pas de sollicitation de renouvellement avec tous ces problèmes de plaire et de prix. Que penseriez-vous d'une telle solution : mandat limité à 10 ans, mais d'une durée de 10 ans fixe au départ ? Une clause d'essai pourrait être prévue pendant les deux premières années pour permettre au comité d'audit d'y mettre fin anticipativement au cas où le cabinet ne serait pas capable de bien exercer son mandat, avec éventuellement également une règle de rotation interne.

Luc Coene : Je dirais un mandat de 5 ans et une fois renouvelable. S'il y a une incompatibilité des personnes gigantesque, il faut pouvoir arrêter car sinon cela devient quand-même un peu problématique.

Michel De Wolf : Donc 5 ans et une fois renouvelable pour les EIP, mais aussi pour les PME ?

Luc Coene : C'est en fait dans l'intérêt de suivre la même logique. Franchement, c'est toujours la même chose. La familiarité conduit à lâcher les critères qu'on applique dans l'exécution de son travail. Il n'y a rien à faire. C'est humain et normal. Il fait se protéger contre soi-même.

Michel De Wolf : Monsieur le Vice-Président, vous défendez aussi une rotation dans les PME ?

Thierry Dupont : Il faut vraiment faire la balance des avantages et des désavantages. L'objectif principal de la rotation est effectivement une question d'indépendance puisque on considère à raison les risques de familiarité et d'auto-révision. En effet, un auditeur est quelque part toujours engagé par ses propres décisions antérieures.

La familiarité naît de la relation entre des personnes. C'est pour cette raison que je suis un peu plus nuancé, dès lors qu'il y a des règles de rotation du représentant du cabinet dans l'exercice du mandat. Il ne faut pas oublier que ces règles de rotation visent également les principaux membres de l'équipe d'audit. Ce n'est pas uniquement le représentant en place, mais également le manager, etc. Ceci atténue le risque de familiarité et renforce la qualité d'exécution de la mission. N'oublions pas que dans toutes les entités cotées, les normes internationales d'audit (ISA) stipulent qu'une deuxième personne, souvent un associé, soit également affecté à la mission, notamment pour évaluer tous les jugements qui ont été faits par l'auditeur et pour discuter des problèmes apparus en cours d'audit. Il remplit sa fonction tout au long de l'audit, et il remet son rapport avant que le rapport du commissaire ne soit signé. Il existe donc un ensemble de règles qui permettent déjà d'atténuer sensiblement les dangers de la familiarité.

D'autre part, une rotation implique un risque pour l'entreprise elle-même, puisqu'un nouveau commissaire prendra toujours un certain temps, quelle que soit la nature de l'entité, avant de bien la connaître. Or, ce n'est qu'en la connaissant convenablement qu'il peut réellement évaluer les risques d'audit, de manière à pouvoir effectuer son audit de manière efficace.

La rotation génère par ailleurs une charge importante pour la société qui doit sélectionner un nouveau commissaire. Dans les petites entités ce n'est pas innocent. On voit actuellement par exemple dans les petites ASBL qui bénéficient de subsides importants, et qui doivent nommer un commissaire dans ce cadre, qu'elles sont soumises aux lourdes règles des marchés publics – et cela assez rapidement puisque le montant des honoraires à partir duquel il faut recourir à un marché public est calculé sur les

trois ans du mandat du commissaire. Certaines de ces ASBL sont amenées à ne pas respecter les règles de marchés publics, parce qu'elles n'en ont pas les ressources. Il y a manifestement un équilibre à trouver.

Enfin, n'oublions pas que le nombre de règles qui régissent et garantissent l'indépendance du commissaire est déjà très important. Dans le chef des petites sociétés, s'ajoute le fait que, très souvent, le client individuel est marginal par rapport au reste de l'activité du cabinet de révision ; l'associé responsable sera dès lors sans doute moins préoccupé si jamais un problème doit naître dans les relations avec ce client. Si jamais il le perd, ce ne sera pas une perte importante pour le cabinet, ni en image, ni en rentabilité. L'indépendance est donc facile à vivre au jour le jour dans ce contexte, et je ne crois pas que dans les PME la rotation soit vraiment indispensable, compte tenu des règles qui existent et de certains désavantages qui découleraient de cette rotation.

Michel De Wolf : L'un des événements de la nouvelle réglementation européenne est le fait que les normes internationales d'audit, les normes ISA, ne sont pas directement incorporées en droit européen, mais ont reçu une bénédiction plus forte pour les EIP que ce n'était le cas auparavant. D'un autre côté, elles n'ont pas été popularisées de manière universelle, c'est-à-dire pour les entités autres que les EIP.

Monsieur le Président de l'IRE, vous étiez encore au congrès de l'IFAC et au conseil de l'IFAC il y a quelques jours. Est-ce un échec pour la profession mondiale d'auditeur de ne pas être parvenu à convaincre le législateur européen qu'en termes de méthodologie d'audit, c'était l'unique méthodologie raisonnablement possible dans le monde ?

Daniel Kroes: Dat denk ik inderdaad. Het is spijtig dat Europa in feite geen standpunt heeft ingenomen en dat de ISA's niet verplicht worden, hoewel veel landen de ISA's reeds hebben goedgekeurd. Men spreekt over de kwaliteit van de audits, maar als men er niet in slaagt de ISA's op Europees vlak goed te keuren, wat is dan nog het nut van een hele hervorming?

Michel De Wolf : Monsieur le Vice-Président de l'IRE, pensez-vous que, du fait de ce « choix » européen, l'IRE doive remettre en cause son propre choix des normes ISA pour toutes les entités, y compris la plus petite ASBL dont vous avez parlé il y a quelques minutes ?

Thierry Dupont : Il ressort quand-même des textes européens que les ISA sont un objectif clair et évident. Tant dans la directive que dans le règlement, il y a une direction qui est donnée. On sent bien qu'il y a une opposition dans un certain nombre des pays et qu'il faut que le temps passe pour convaincre ces pays. Je suis persuadé qu'à moyen ou à long terme, les normes ISA seront une réalité en Europe. Peut-être qu'il y aura une évolution vers les « ESA » (« *European Standards on Auditing* ») comme l'Europe entend le faire pour les IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) en mettant en avant des « EPSAS » (*European Public Sector Accounting Standards*).

Ceci dit, j'admets qu'en Belgique l'imposition des normes ISA présente beaucoup de difficultés et que l'investissement demandé aux cabinets de révision est important. Ils ont déjà consenti énormément d'investissements, mais ils vont encore devoir en faire davantage encore cette année-ci puisque c'est la première année où les normes ISA sont obligatoires pour tous les dossiers. Revenir sur cette décision serait quelque part les décevoir et donc ne pas les récompenser dans les efforts qu'ils ont réalisés. La chose la plus utile à cet égard est plutôt de développer les outils qui permettent de rendre les normes ISA adaptables à la taille du dossier d'audit.

Cela n'empêche pas de développer une réflexion à long terme pour savoir si l'audit doit être le même pour les grandes entités ou pour

les plus petites. A court terme, compte tenu de l'effort qui a été fait par les cabinets en vue de l'application des normes ISA et de l'ISQC-1, revenir en arrière serait un très mauvais message. Le bon message est que les normes ISA sont adaptables à la taille de l'entité contrôlée.

Michel De Wolf : Monsieur le Gouverneur, dans votre sphère d'activités, il y a des alternatives aux ISA ?

Luc Coene: Mijn aanvoelen is dat de ISA's moeilijk los kunnen worden gezien van de boekhoudkundige normen. Ik denk dat de twee op elkaar moeten worden afgestemd. Enkel uniforme auditnormen maken die worden toegepast op verschillende boekhoudkundige normen, lijkt me niet erg logisch. Ik denk dat we beide tegelijkertijd moeten aanpassen, maar ik begrijp nog altijd niet waarom het zo moeilijk is voor Europa om zelf eigen uniforme boekhoudkundige normen vast te stellen. Zo zou men daar automatisch de auditnormen uniform kunnen op toepassen.

Nu zijn er de enorme verschillen tussen enerzijds de *Belgian GAAP* die op fiscale basis wordt geconstrueerd en anderzijds de IFRS, zodanig dat dan telkens dient te worden gekeken waar de verschillen zitten in het hele verhaal.

De reden waarom deze uniformiteit er niet komt, is het probleem van de fiscaliteit. Er is heel veel weerstand in heel wat landen tegen het uniform maken van die regels omdat daar een hele resem aan fiscale voordelen dreigen verloren te gaan die nu bestaan via de omweg van de nationale boekhoudkundige normen.

Michel De Wolf : Justement, c'est mon avant-dernier sujet. En même temps qu'il faut transposer le règlement et la directive d'audit, on arrive à la fin du délai de transposition de la nouvelle directive comptable. Il y a des liens entre les deux problématiques, par exemple puisque actuellement nous lions les critères comptables et les critères d'audit dans le Code des sociétés.

Dans la réforme de l'audit, Michel Barnier, le commissaire européen de l'époque, avait deux grandes préoccupations, à savoir, d'une part la crise bancaire et d'autre part, la question de la concentration dans le marché de l'audit.

Or la transposition de la directive comptable pourrait conduire à des modifications fondamentales du marché de l'audit puisque, selon certains calculs qui ont été faits, selon les choix de transposition de la directive comptable, on pourrait maintenir le nombre de mandats actuels de commissaire qui s'élève environ à 22.000, ou alors le diminuer d'environ 50 %, ou encore l'augmenter.

Quelle est votre position, monsieur le Gouverneur, par rapport à cela ? Philosophiquement, pensez-vous qu'il soit souhaitable pour l'intérêt public de diminuer le nombre d'entreprises soumises à audit externe, c'est-à-dire à validation de leurs comptes annuels ?

Luc Coene : Je crois que ce serait une mauvaise chose, et je pense que la tendance va plutôt dans l'autre direction, puisqu'on a quand-même soumis les ASBL et toute une série d'autres institutions au contrôle révisoral. Il faudrait selon moi continuer à garantir, vis-à-vis du public, que n'importe qui d'une manière ou l'autre déploie une activité liée au public, soit contrôlé, qu'il n'y ait pas d'abus. Quelle est l'une des plus grandes leçons tirées de la crise financière ? C'est que l'auto-régulation ne fonctionne pas.

Thierry Dupont : La question est double. D'une part, veut-on maintenir l'audit pour les sociétés moyennes en tous les cas ? D'autre part, est-il intelligent d'opérer une régression dans l'audit en Belgique ? Est-ce justifiable au regard de l'intérêt public ? Je suis persuadé de l'intérêt de maintenir l'audit des moyennes sociétés : cela garantit la qualité de l'information financière qui est utilisée par un nombre de personnes qui va bien au-delà du simple actionnariat de la société, à savoir par exemple, le personnel, l'admi-

nistration fiscale, les banquiers, les fournisseurs et les clients.

C'est vrai que cela peut poser un problème de déséquilibre par rapport à certains pays étrangers dont les sociétés ne sont pas toujours soumises aux mêmes obligations, mais l'apport de l'audit à la qualité de l'information financière en Belgique et à l'économie en général est indéniable. L'audit des PME a un intérêt qui surpasse largement son coût très relatif. L'argument quelque peu populiste de la simplification administrative ne suffit pas à évacuer l'intérêt de l'audit pour les moyennes sociétés.

Michel De Wolf : Le dernier sujet que je voulais aborder avec vous est celui de l'audit du secteur public. Suite à la crise grecque, la directive européenne 2011/85/UE prévoit l'audit indépendant de l'ensemble des entités du secteur public. Cet ensemble comprend en Belgique plusieurs milliers d'entités puisqu'il s'agit bien-sûr de notre état, mais aussi de nos nombreuses communautés, régions, provinces, communes, zones de police, régies communales autonomes, intercommunales, CPAS, etc.

Monsieur le Gouverneur, vous vous intéressez de ce point vue-là, avec la Banque Centrale Européenne, à la fiabilité des chiffres macro-économiques et des données relatives aux pouvoirs publics. Comment voyez-vous le développement de cet audit, sachant que la Cour des Comptes est évidemment un acteur fondamental mais n'a pas la capacité d'auditer autant de milliers d'entités. Donc, il y a des pourparlers entre la profession de réviseur d'entreprises et la Cour des Comptes, qui testent l'hypothèse que la Cour est au fond l'auditeur de groupe et que les auditeurs des entités individuelles devraient probablement être plutôt des réviseurs d'entreprises (même si pas exclusivement). Comment évaluez-vous cette problématique de votre point de vue de membre du Conseil des Gouverneurs ?

Luc Coene: Ten eerste denk ik dat het Rekenhof toch wel verder gaat dan enkel controle uit te oefenen op de grote entiteiten, want zelfs wij bij de Nationale Bank krijgen af en toe het Rekenhof op bezoek om bepaalde zaken te controleren. Bijgevolg meen ik dat het perfect in staat is om deze rol te vervullen.

Uiteraard kan de vraag dan worden gesteld waarom het Rekenhof van Griekenland niet heeft gefunctioneerd. Dit heeft te maken met de manier waarop de *governance* van de rekenhoven van de verschillende landen is georganiseerd, hetgeen in vele landen een heikel punt blijft. In België functioneert dit naar mijn mening relatief goed.

Wel is het in België zo dat in intercommunales en vergelijkbare verenigingen, die in de schaduwzone van de publieke sector en de privésector opereren en waarop niemand uiteindelijk nog controle uitoefent, het absoluut noodzakelijk is er een controle wordt geïnstalleerd. Ik heb er helemaal geen probleem mee moest dit dan via de externe auditoren (bedrijfsrevisoren) worden gedaan, temeer daar de meeste van deze verenigingen en intercommunales toch wat in de schemerzone tussen commerciële en niet-commerciële activiteiten opereren.

Michel De Wolf : Monsieur le Président de l'IRE, vos membres sont-ils prêts à répondre aux besoins spécifiques du secteur public, où il ne s'agit, le cas échéant, pas seulement de certifier les comptes annuels, mais aussi par exemple de vérifier l'exécution d'un budget qui a été voté démocratiquement et la performance de l'institution ?

Daniel Kroes: Drie jaar geleden hebben het IBR en het ICCI de vorming uitgebreid in samenwerking met het Rekenhof en met Audit Vlaanderen om zo specifieke onderwerpen zoals het nakijken van de uitvoering van de begroting en de ESR 95/2010-rapportering uit te klaren. Bedrijfsrevisoren hebben een controlemethodo-

logie en het IBR heeft een samenwerkingsakkoord met het Rekenhof en Audit Vlaanderen. Verder organiseren wij een aantal audits samen en zijn er pilootprojecten. Wij zijn kennis aan het opbouwen, zeker op het vlak van de door u reeds aangehaalde specificiteiten.

Voor de burgers is het van primordiaal belang dat er transparantie en betrouwbaarheid van de rekeningen in de publieke sector is. Er zijn in het verleden te veel verrassingen geweest, vandaar dat het IBR ervan overtuigd is dat controle een zekere druk legt op een organisatie, zodat men de middelen beter zal gaan gebruiken.

Ik ben er dus van overtuigd dat het IBR voorbereid is, de revisoren gaan zich uiteraard nog verbeteren hetgeen tijd vergt, maar het IBR is er reeds drie jaar mee bezig.

Michel De Wolf : Monsieur le Vice-Président de l'IRE, est-ce pertinent pour tous les types de cabinets dans la profession ou bien seulement pour les plus grands d'entre eux ?

Thierry Dupont : Je n'ai qu'une seule chose à dire. Je veux bien prendre le pari que l'IRE est celui qui donne le plus de formations en matière de contrôle financier des organismes de droit public. A ces formations assistent plus de réviseurs d'entreprises provenant des petits cabinets que de grands cabinets.

Luc Coene: Ook de grote bedrijfsrevisorenkantoren hebben soms problemen. In een bepaalde instelling doen bedrijfsrevisoren van een relatief groot kantoor de controle van de rekeningen en ook daar loopt niet alles altijd van een leien dakje. Zij doen interpretaties volgens de commerciële bedrijfsboekhouding, terwijl deze instelling integraal onderworpen is aan de regels inzake overheidsboekhouding, die verschillend zijn. Soms doen zij dan interpretaties die er veelal niet veel mee te maken hebben. Bijgevolg dient dan de hele regelgeving te worden uitgelegd vooraleer de bedrijfsrevisoren dan begrijpen dat hun interpretatie effectief niet echt klopt. Er is nog wel wat vorming omtrent de publieke sector nodig.

Michel De Wolf : Merci à tous les trois. Vous n'avez pas convergé sur toutes les mesures de la directive et du règlement européens, mais bien sur leur objectif central de renforcement de la qualité de l'audit. Puissent vos contributions respectives éclairer le législateur belge sur les mesures à prendre à son niveau.

RÉSUMÉ DES PRINCIPAUX AVIS PUBLIÉS SUR LE SITE INTERNET DE L'ICCI DE SEPTEMBRE À NOVEMBRE 2014

Compatibilité d'un mandat de vente d'une société holding avec un mandat de commissaire exercé dans une filiale

Si l'accomplissement d'un mandat de vente d'une société holding est concomitant avec l'exercice du mandat de commissaire de la principale filiale de ce groupe, il existe un conflit d'intérêt potentiel entre les deux missions, situation prohibée par l'article 7 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Par conséquent, l'ICCI estime que le mandat de vente par le cabinet X *Corporate Finance*, n'est pas compatible avec le mandat de commissaire du cabinet de révision X dans aucune des sociétés liées à ce holding.

Prise en compte dans le rapport du commissaire du préjudice à la société contrôlée

Le fait qu'un préjudice puisse être porté à la société ne peut en aucun cas justifier l'absence de réserve ou de déclaration d'abstention dans le rapport du commissaire.

Mission en tant qu'expert judiciaire ou expert dans une procédure d'arbitrage

Le contenu et les modalités de la mission en tant qu'expert judiciaire ou expert dans une procédure d'arbitrage sont définis respectivement dans la décision du juge ou de l'arbitre. En outre, la responsabilité de l'expert ne peut être engagée, sauf en cas de dol ou de faute lourde, ou de contestation de ses honoraires. L'expert n'est donc pas obligé d'établir une lettre de mission. Si l'expert souhaite malgré tout préciser certains aspects de sa mission, il devra s'adresser au juge ou au tribunal arbitral.

Émission d'actions en dessous du pair comptable

L'article 582 du Code des sociétés ne mentionne nulle part les effets juridiques à attacher à l'émission d'actions nouvelles sans mention de valeur nominale en dessous du pair comptable des actions existantes. Diverses interprétations sont donc possibles à cet égard.

Apport en nature dans une ASBL

Un apport en nature est possible dans une ASBL mais, contrairement aux sociétés, cet apport n'est pas rémunéré. Il n'est donc pas nécessaire d'établir un rapport de contrôle. En ce qui concerne l'évaluation de l'apport, l'ICCI renvoie à l'article 8 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines ASBL, AISBL et fondations.

Dissolution et liquidation en un seul acte

L'impôt sur la plus-value d'un bien immobilier ne devient certes liquide et certain qu'au moment de l'acte notarié de reprise du bien immobilier par les associés. Cette dette fiscale ne peut donc pas être comptabilisée à une date antérieure. Cependant, il n'est pas possible de procéder à la dissolution et à la liquidation en un seul acte s'il existe encore des dettes non consignées à la date de la passation de l'acte.

Toutes les dettes fiscales – y compris les impôts latents – doivent être consignées ou payées (au préalable). Cela vaut donc tant pour les dettes fiscales « normales » (jusqu'à la date de l'acte notarié) que pour l'impôt sur la plus-value d'un bien immobilier. La doctrine considère qu'il convient dans ce cas de consigner la dette fiscale due sur les plus-values qui apparaissent lors de la clôture de liquidation. L'expert est tenu de faire état de cette consignation dans les conclusions de son rapport d'expertise.

Transfert des dettes de la société sur le compte courant d'un actionnaire/ associé dans le cadre de la dissolution et liquidation en un seul acte

D'un point de vue juridique, un tel transfert de dette n'est acceptable qu'avec l'accord écrit des créanciers concernés. Il n'est donc pas possible qu'un débiteur (*in casu* la société) transfère sa dette à un autre débiteur (*in casu* un actionnaire ou un associé) sans l'accord du créancier original. Or l'accord individuel et écrit de chaque créancier, à l'occasion d'un transfert des dettes de la société sur le compte courant d'un actionnaire, sera en pratique difficile voire impossible à obtenir. La comptabilisation d'un transfert de dettes, dès lors qu'il ne répond pas aux exigences légales, est constitutif d'un faux en écriture ; le réviseur d'entreprises qui attesterait un bilan reprenant une telle comptabilisation est passible de sanctions pénales (voir notamment article XV.75 CDE).

Compétences du conseil d'entreprise dans une société occupant de 50 à 99 travailleurs lorsqu'un conseil d'entreprise a été institué lors des élections précédentes

Les obligations du commissaire dans une société occupant de 50 à 99 travailleurs lorsqu'un conseil d'entreprise a été institué lors des élections précédentes demeurent inchangées. Le conseil d'entreprise où les membres du CPPT agissent en tant que conseil d'entreprise doit également intervenir dans la désignation du commissaire si un renouvellement se présente. Les formalités à respecter dans ce cadre seront identiquement les mêmes.

Le rôle du réviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprise dans un groupe

Lorsqu'il n'existe qu'un conseil d'entreprise pour plusieurs entités juridiques, qui forment ensemble une unité technique d'exploitation (UTE), un réviseur d'entreprises (ou commissaire) sera nommé dans toutes les entités juridiques qui font partie de l'UTE, après présentation du candidat-commissaire au conseil d'entreprise et après approbation par ce dernier.

Institution d'un conseil d'entreprise

Les dispositions de la loi du 20 septembre 1948 concernant le rôle du commissaire à l'égard du conseil d'entreprise sont pleinement intégrées dans le Code des sociétés. Par conséquent, les infractions à ces dispositions doivent, dans certaines circonstances, être mentionnées dans la deuxième partie du rapport du commissaire (art. 144, 8° C. Soc.).

Désignation d'un réviseur suppléant

Sur le plan légal, rien n'empêche la nomination de commissaires suppléants dans des entités qui doivent nommer un ou plusieurs commissaires. Par conséquent, l'organe compétent pour désigner un réviseur d'entreprises peut en même temps procéder à la désignation d'un réviseur suppléant. En cas d'empêchement – et pas uniquement en cas de décès – du réviseur d'entreprises effectif, le suppléant qui serait désigné avant cet événement, pourrait se baser sur le dossier du réviseur effectif, afin d'assurer

la continuité du contrôle. Toutefois, le recours à la suppléance pose pas mal de questions pratiques, notamment en matière de responsabilité, d'honoraires, etc.

La mission du commissaire dans le cadre d'un plan d'options sur actions

Etant donné d'une part que la mission prévue dans le cadre d'un plan d'options sur actions réservées au personnel (art. 43, § 4, 2°, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998) ne constitue pas « une prestation autre que celles confiées par la loi au commissaire », et que d'autre part cette mission ne constitue pas la réalisation d'une évaluation mais bien un avis sur une évaluation faite par d'autres, les règles d'indépendance prévues par l'article 133 du Code des sociétés et par l'article 183*ter* de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ne s'appliquent pas. Conformément au paragraphe 1er, alinéa 2 des normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire, le commissaire examine s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou de toute autre nature entre lui-même, le cabinet de révision ou le réseau et l'entité contrôlée qui est susceptible de porter atteinte à son indépendance. Dans l'affirmative, il veillera à appliquer des mesures de sauvegarde visant à réduire ces risques.

Rapport du commissaire d'une régie communale autonome (RCA)

Le commissaire d'une RCA est lui aussi soumis aux normes professionnelles usuelles pour l'audit d'états financiers. Le rapport du commissaire d'une RCA doit donc être postérieur à la date où le conseil d'administration de la RCA a arrêté les comptes annuels. Si le commissaire n'a aucune observation majeure à formuler, il n'est pas exclu qu'il transmette un projet de rapport au conseil d'administration, en précisant clairement qu'il s'agit d'un projet. Un commissaire ne peut jamais être contraint de communiquer un projet de rapport avant que les comptes annuels soient arrêtés par l'organe compétent.

Modification des statuts dans le cadre de la transformation d'une société

Le Code des sociétés ne s'oppose pas à ce qu'une société en commandite simple (SCS) soit transformée en société privée à responsabilité limitée (SPRL), alors que cette SCS n'a pas encore engrangé de bénéfices issus de l'activité telle que définie dans ses statuts. Cependant, lors de la transformation, la société doit répondre aux dispositions du Code des sociétés relatives aux SPRL, notamment en matière de capital minimum souscrit et libéré.

Réalisation des travaux par un réviseur d'entreprises dans une société dans laquelle un autre reviseur d'entreprises exerce des fonctions de commissaire

Conformément à l'article 24, alinéas 2 et 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, des cabinets de révision qui effectuent des travaux (p. ex. des consultations) sans relation avec le mandat de commissaire dans une société contrôlée, sont tenus d'informer le commissaire de cette société de leurs interventions – de préférence par écrit – avant de pouvoir accomplir des travaux sur place dans cette société. Cette obligation est également applicable au cas où un réviseur d'entreprises effectue dans une société un travail quelconque sans relation avec le mandat de commissaire.

Le rapport du commissaire dans le cadre de la dissolution et liquidation d'une société en un seul acte

Comme on le sait, il est possible de procéder à la dissolution et liquidation d'une société en un seul acte lorsqu'aucun liquidateur n'a été

désigné (art. 184, § 5, 1° C. Soc.). L'article 194 C. Soc., qui porte sur le rapport final du liquidateur et donc aussi le rapport du commissaire, ne s'applique donc pas en l'espèce.

Le délai de conservation des dossiers du réviseur d'entreprises

Du point de vue déontologique, le réviseur d'entreprises n'est pas obligé de préserver les documents de travail au-delà du délai de cinq ans à compter de la date de son rapport ; du point de vue de sa responsabilité professionnelle, il peut être important de garder les documents de travail plus longtemps. Le réviseur d'entreprises doit en effet tenir compte du fait qu'il n'est pas exclu que sa responsabilité professionnelle soit mise en question après une période de cinq ans. Dans le cadre d'une mission autre que légale, sa responsabilité se prescrit seulement après dix ans, conformément à l'article 2276*ter*, § 1er du Code civil. Il peut donc s'avérer dangereux de tenir compte uniquement de l'obligation déontologique relative au délai minimal de conservation des documents.

Quasi-apport contre une rémunération aléatoire

Dans la mesure où il n'y a pas de cession de patientèle, mais une simple mise à disposition, les sommes payées ne représentent pas le prix d'acquisition d'une immobilisation incorporelle. En ce cas, une des conditions de la qualification de « quasi-apport » n'est pas remplie. Il conviendra, par conséquent, de bien vérifier les termes de la convention que le médecin conclura avec la société afin de s'assurer si oui ou non il s'agit d'un quasi-apport ou d'une opération pouvant s'assimiler à une location de fonds de commerce s'il s'était agi d'une activité commerciale.

Procédures relatives au contrôle qualité interne

A la lecture du paragraphe 35 de la norme ISQC 1, les rapports ponctuels (apports en nature, dissolutions, etc.) peuvent faire l'objet d'une revue de contrôle qualité.

Contrôle qualité de la mission

L'ICCI est d'avis qu'il convient d'entendre par « réviseurs d'entreprises d'autres structures », citée au paragraphe 2 de la norme relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, les réviseurs d'entreprises d'autres cabinets de révision qui disposent d'une expérience et d'une autorité suffisantes et appropriées (quelle que soit la taille du cabinet).

Dissolution et liquidation en un seul acte d'une succursale belge d'une société-mère anglaise

Une succursale n'est qu'une extension, d'un point de vue organisationnel, de la société dont elle émane. Un des éléments caractéristiques de la succursale est l'absence de personnalité juridique. Par conséquent, aucun rapport de reviseur d'entreprises ou expert-comptable ne doit être rédigé dans le cadre de la fermeture d'une succursale belge d'une société-mère étrangère. De tels rapports sont uniquement prévus dans les situations visées à l'art. 181 C. Soc. Cependant, l'ICCI tient à rappeler l'art. 83 C. Soc., qui reste d'application.

En raison de la reprise des avis récents de l'ICCI dans le bulletin électronique bimensuel de l'IRE depuis début 2015, cette rubrique ne paraîtra plus dans le TAA.

Info IRE

TRAVAUX DU CONSEIL

Réunions des 26 septembre et 24 octobre 2014

Normes, avis et circulaires – Le Conseil a approuvé le projet de communication concernant les exigences minimales de la mission de commissaire auprès de régies communales autonomes (RCA) et de régies provinciales autonomes (RPA).

Le Conseil a approuvé le projet de communication concernant la vérification du bilan social par le réviseur d'entreprises et le rapport d'analyse sur la structure de la rémunération des travailleurs (AR et AM du 25 avril 2014).

Le Conseil a approuvé le projet de communication concernant la création d'un statut de « planificateur financier ».

Dans le cadre de l'implémentation des normes ISA et de la norme ISQC 1, le Conseil a décidé de s'atteler à la mise en place d'une FAQ sur le site internet de l'IRE, sous la supervision de la Commission des normes.

Le Conseil a approuvé le projet de plan d'accompagnement relatif à la mise en œuvre des normes ISA en Belgique en sa version du mardi 30 septembre 2014, et le transmettra au Conseil supérieur des Professions économiques.

Le Conseil a formulé ses remarques sur « *Comments on IAESB Proposed Framework for International Education Standards (2014)* ».

Le Conseil a approuvé le projet de règles de conduite visant à établir une relation plus efficace entre le comité d'audit, l'audit interne et l'audit externe.

Affaires européennes – Le Conseil continue à suivre de près la transposition de la directive comptable et de la directive d'audit.

Affaires internationales – Le Conseil a fait part de ses remarques concernant l'exposé-sondage « *Proposed Changes to Certain Provisions of the Code Addressing the Long Association of Personnel with an Audit or Assurance Client* ».

Le Conseil a décidé de créer un groupe de travail IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards)* chargé de la rédaction d'une communication adressée à la Commission européenne en vue de proposer un règlement européen qui impose l'adoption des EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*) à l'ensemble des gouvernements européens. Ce groupe de travail répondra également aux exposés-sondages relatifs aux IPSAS.

Législation antiblanchiment – Le Conseil a approuvé l'analyse de risques élaborée par le secteur comptabilité et fiscalité en application de la première recommandation (février 2012) du GAFI. Cette analyse a pour objectif d'exploiter de façon appropriée et efficace les ressources légales, réglementaires et disciplinaires qui se trouvent à la disposition des Instituts dans le cadre de la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme.

Secteur public – Comme l'annonçait déjà le Conseil stratégique, le Conseil a décidé de mettre en place un observatoire responsable du suivi des marchés publics attribués. Cet observatoire fera également office de relais d'information préventif auprès des entités du secteur public.

Questions comptables – Le Conseil a formulé des observations quant au projet d'avis de la CNC du 25 juin 2014 « Droits réels sur biens im-

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

meubles : usufruit – superficie – emphytéose – servitude ».

Le Conseil a transmis ses remarques à la FEE concernant la consultation publique « *Impact of IFRS in the EU* ».

Questions législatives – Le Conseil a, en présence de 8 professeurs de différentes universités, pris connaissance des principales propositions pour la rédaction d'un nouveau Code des sociétés et associations. Une attention particulière a été accordée à leur impact sur la profession. Ce nouveau code est censé remplacer le code actuel – qui est obsolète –, éliminer toute surréglementation, clarifier certaines dispositions qui ne fonctionnent pas en pratique et résoudre les anciennes controverses.

Procédure d'agrément FSMA/BNB – Dans le cadre de l'appel aux candidats réviseurs agréés lancé par la FSMA en septembre 2014, une journée de formation a été organisée par la FSMA début octobre. Les examens d'agrément auront lieu entre le 15 novembre et le 15 décembre 2014.

En ce qui concerne l'agrément par la BNB, deux séminaires ont été organisés en collaboration avec la BNB et l'IRAIF (Solvency II). Ceux-ci se sont déroulés les 5 et 18 novembre 2014, dans l'auditorium de la BNB.

Commissions et groupes de travail – Après un an de fonctionnement, le Conseil a évalué les groupes de travail et leur composition. Le mandat des groupes de travail suivants ont été approuvés ou reconduits : la cellule de coordination PCAOB, le groupe de travail Antiblanchiment, le groupe de travail Conseil d'entreprise, le groupe de travail Paragraphes des normes ISA relatifs au secteur public, le groupe de travail SEC 95-2010, le groupe de travail Contrôle des comptes annuels CPG (cycle politique et de gestion), le groupe de travail Autres attestations, le groupe de travail Rapport du commissaire, le groupe de travail Mutualités, le groupe de travail Missions spéciales, le groupe de travail IPSS, le groupe de travail Droits d'auteur, le groupe de travail Secteur du diamant et la cellule de coordination *Sole Practitioners*.

Ce communiqué ne vaut pas procès-verbal des décisions du conseil. Seul le procès-verbal, lorsqu'il sera approuvé par le Conseil, fait foi.

COMMUNICATIONS, CIRCULAIRES ET AVIS ADRESSÉES AUX RÉVISEURS D'ENTREPRISES

Les ***communications, circulaires et avis*** suivants, qui peuvent également être consultés et téléchargés sous la rubrique « Documentation » du site internet de l'Institut, ont été adressés aux réviseurs d'entreprises durant les mois de septembre, octobre et novembre 2014, le cas échéant par courriel :

Communications

Communication 2014/09 : Exigences minimales de la mission de commissaire auprès de régies communales autonomes (RCA) et de régies provinciales autonomes (RPA)

Communication 2014/10: Vérification du bilan social par le réviseur d'entreprises – Rapport d'analyse sur la structure de la rémunération des travailleurs (AR et AM du 25 avril 2014)

Communication 2014/11 : Création d'un statut de « planificateur financier »

Circulaires

Circulaire 2014/02 : Spécificités liées à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, concernant la revue de contrôle qualité de la mission, et conséquences sur l'application de la norme ISA 220

Circulaire 2014/03 : Clarification des termes "règles d'éthique pertinentes" de la norme internationale ISQC 1 - IRE

Circulaire 2014/04 : Décret des comptes et audit unique (single audit) - lignes directrices pour l'élaboration de la lettre de recommandations

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

MODIFICATIONS APPORTÉES AU REGISTRE EN SEPTEMBRE, OCTOBRE ET NOVEMBRE 2014

Réviseurs d'entreprises personnes physiques

Décès réviseurs honoraires :

Boeye Antoon (A00423), Matis Christiane (A01583)

Décès réviseur d'entreprises :

Brabants Sophie (A01911)

Démissions - art. 17 du règlement d'agrément :

Bodart-Hoste Christine (A01501), Debaene John (A01066), Delporte Griet (A01696), Hoste Anne (A01203), Ras Davy (A02187), Rijmenans Ive (A01807), Vanbilsen Georges (A00966), Van Impe Herman Jan (A00577)

Titre honorifique - art. 11, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 et art. 4, § 1er, du règlement d'ordre intérieur :

Debaene John (A01066), Elpers Frans (A00723), Vanbilsen Georges (A00966), Van Impe Herman Jan (A00577)

Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré être momentanément empêchés d'exercer des missions de révision conformément à l'art. 13, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 :

Blomme William (A01167), Bosman Sven (A02456), Engelen Johan (A01274), Hubain Benoit (A02146), Maes Eric (A02322), Peremans Kristien (A01768), Van Bourgognie Patrick (A01906), Van Cleemput Dirk (A00600), Wagemans Pieter (A02194)

Réviseurs d'entreprises qui ont déclaré ne plus être empêchés d'exercer des missions de révision :

Cordonnier Vanessa (A02391), Dochen Ghislain (A01574)

Réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas ou ne peuvent pas exercer des missions révisorales pour d'autres raisons que celles visées à l'art. 13, § 2, de la loi du 22 juillet 1953 :

Theunis Marleen (A01543), Valckx Patrick (A01402), Van Bourgognie Patrick (A01906)

Cabinets de révision

Inscriptions - art. 6 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 3 du règlement d'agrément :

B00872 - BVBA BERNARD VANDENBORRE REVISEUR D'ENTREPRISES
B00873 - CVBA Isabelle RASMONT
B00874 - BVBA Griet Helsen
B00875 - BVBA LIEMER
B00876 - BVBA A-Services
B00877 - BVBA TOELEN, KINDT & C° Bedrijfsrevisoren
B00878 - BVBA F. Simonetti
B00879 - BVBA Anne Koster Bedrijfsrevisor
B00880 - BVBA Kilian & Partners
B00881 - BVBA G. COX

Démissions - art. 17 du règlement d'agrément :

B00477 - BVBA CATRY & C° BEDRIJFSREVISOREN
B00493 - SCRL André HOSTE & ASSOCIES
B00497 - BVBA VAN BOURGOGNIE & C° BEDRIJFSREVISOREN
B00544 - BVBA KOSLOWSKI BEDRIJFSREVISOR
B00575 - SPRL A. KOHNEN & Co
B00605 - BVBA JAN DE BOM VAN DRIESSCHE

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

EVÉNEMENTS IRE

19 septembre 2014 – Journée d'études : L'audit indépendant des comptes et des budgets de l'Etat

Cette journée d'études était l'occasion de dresser un état des lieux de la transposition de la directive 2011/85/UE, en particulier en ce qui concerne l'exigence européenne d'un audit indépendant des comptes publics.

La matinée était consacrée aux présentations techniques et à une table ronde alors que l'après-midi a poursuivi la partie académique de la journée, abordant notamment la transposition de la directive dans nos pays voisins.

25 septembre, 2 octobre, 16 octobre et 30 octobre 2014 – Rencontres régionales annuelles

Le Conseil de l'IRE organise chaque année des rencontres régionales entre réviseurs d'entreprises. Celles-ci se sont tenues dans les régions suivantes : la région Liège-Hainaut-Luxembourg-Namur, la région Flandre Orientale et Occidentale, la région Brabant-Bruxelles et la région Anvers-Limbourg.

L'objectif de ces rencontres est double : d'une part, augmenter les contacts entre professionnels et, d'autre part, permettre une meilleure circulation de l'information entre l'Institut et ses membres.

Au cours de ces dîners informels, les réviseurs d'entreprises ont eu l'occasion d'échanger leurs idées sur divers sujets touchant au révisorat et de discuter de manière approfondie avec les membres du Conseil.

20 octobre 2014 – Session d'information : Actualités récentes : Circulaires, avis, communiqués et communications de l'IRE relatifs aux actualités législatives récentes

Thierry Dupont, Vice-Président de l'IRE, et Lieven Acke, membre du Conseil de l'IRE, ont pris la parole lors de la session d'information du 20 octobre dernier, consacrée aux actualités récentes du révisorat.

23 octobre 2014 – Après-midi d'études : Récentes méthodes d'évaluation appliquées aux PME en fonction de leurs interactions avec le monde économique, juridique et fiscal

L'objectif de cette après-midi d'études était de permettre aux praticiens du monde économique, juridique et fiscal de comprendre les différents principes et facteurs inhérents aux récentes méthodes d'évaluation afin d'en retirer le meilleur usage pour leur pratique.

13 novembre 2014 – Session d'information : La norme ISQC 1 et les spécificités liées à son application en Belgique (circulaires 2014/02 et 2014/03)

Lors de la session d'information du 13 novembre 2014, Daniel Kroes, Président de l'IRE, Thierry Dupont, Vice-président de l'IRE, et Jan Smits, réviseur d'entreprises, ont présenté et expliqué la norme relative à l'approbation de la norme ISQC 1 en Belgique, des spécificités de son application en Belgique, concernant la revue de contrôle qualité de la mission (secret professionnel, indépendance et responsabilité, *cf.* circulaire 2014/02) et des liens entre les normes ISA et la norme ISQC 1. En outre, les termes « règles d'éthique pertinentes » de la norme internationale ISQC 1 (circulaire 2014/03) ont été clarifiés et un bref aperçu des outils disponibles a été donné (manuel de contrôle qualité interne, sur le site de l'ICCI).

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

2 décembre 2014 – Award for Best Belgian Sustainability Report

Le 2 décembre 2014, l'IRE a organisé la 16e édition de l'*Award for Best Belgian Sustainability Report*.

Ce prix encourage et récompense les entreprises et organisations qui établissent de manière transparente des rapports portant non seulement sur leurs données financières et économiques, mais également sur leurs activités de développement durable.

Cette année, le prix a été décerné à Befimmo, Bopro, Vredeseilanden et l'*Antwerp World Diamond Centre*.

André Kilesse, d'un sommet à l'autre au cœur de la réforme de l'audit

Notre confrère André Kilesse, Président honoraire de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, vient de terminer (le 17 décembre 2014) son mandat de Président de la FEE. C'est la première fois depuis sa création que la Fédération des Experts-comptables Européens (FEE) a été présidée par une personnalité belge.

Ce mandat témoigne de la reconnaissance par la profession européenne des investissements et de la qualité des travaux effectués par les représentants de la profession belge au niveau européen, et en particulier des activités menées par le Président honoraire André Kilesse qui a toujours montré un intérêt évident pour les développements de l'audit au niveau international et européen.

La FEE est l'organisation professionnelle qui représente les professionnels du chiffre en Europe, notamment vis-à-vis de la Commission européenne, du Parlement européen et du Conseil de l'Union européenne. La FEE regroupe 47 instituts professionnels présents dans 36 pays, affichant plus de 800.000 praticiens en Europe. En Belgique, les membres de la FEE sont l'IRE et l'IEC. La FEE est entre autres représentée dans les 28 Etats membres de l'Union européenne et dans les trois Etats membres de l'Association européenne de libre-échange (AELE).

Le Conseil de l'IRE remercie et félicite André Kilesse pour son dévouement continu pour la profession en tant que Président de la Fédération européenne. André Kilesse a incontestablement continué à défendre les intérêts de la profession, en particulier à l'occasion de la réforme de l'audit. Déjà, lors de sa présidence à l'IRE de 2004 à 2007, il a joué un rôle prépondérant dans la transposition en droit belge de la directive du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés. Lors de sa présidence à la FEE, il s'est de nouveau trouvé au cœur des débats ayant abouti à une nouvelle réforme de l'audit et en particulier au règlement du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et à la directive du 16 avril 2014 modifiant la directive précitée du 17 mai 2006.

D'autres sujets importants qui figuraient à l'agenda de la FEE durant sa présidence étaient le *reporting* financier et non-financier, la comptabilité dans le secteur public ainsi que le suivi des évolutions en matière de fiscalité.

A la fin de sa présidence, André Kilesse a tenu à adresser les messages clés suivants à la profession européenne :

- il est très important que la profession européenne s'exprime d'une seule voix ;
- la FEE doit être un des *leaders* d'opinion afin d'assurer la pertinence de la profession dans un environnement économique en permanente évolution ;
- la profession devra répondre aux défis futurs de l'audit, et
- les instituts devront travailler à l'attractivité de la profession.

L'IRE tiendra compte des défis évoqués par André Kilesse dans son plan d'action 2015 tout en souhaitant à son Président honoraire une bonne continuation dans ses défis futurs !

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

ACTUALITÉS EN BREF

Belgique

La Commission des normes comptables a publié les avis suivants :

Avis CNC 2014/9 du 10 septembre 2014 – Arrondissement des paiements en euro

Meilleure harmonisation des formations professionnelles en Europe : l'IRE adhère au Common Content Project

L'IRE s'est engagé dans le Common Content Project, désormais porté par dix instituts professionnels européens prépondérants. Ce projet vise à harmoniser les formations professionnelles et répond ainsi à la mondialisation de l'économie et du marché interne.

L'objectif est d'améliorer la mobilité des auditeurs légaux en assurant la concordance entre les divers systèmes de formation à travers l'Europe.

Le Common Content Project a développé, en tenant compte des exigences de l'IFAC et de l'UE, des critères qui permettent aux établissements d'enseignement de déterminer dans quelle mesure leur formation correspond aux objectifs fixés. Le but premier est que les auditeurs puissent travailler au-delà des frontières sans devoir suivre de formation complémentaire.

Mark Allisson (*Executive Director Education* de l'ICAS – *Institute of Chartered Accountants of Scotland*) s'est exprimé sur l'adhésion de la Belgique :

« *I am delighted to announce the expansion of the European Common Content Project to include Belgium. ICAS as a founder member of the project has opened up recognition and markets for our members in a number of European countries and this latest step is a further example of the widening common standards that now exist in accounting education in Europe*. »

Communication CTIF : Pays avec des insuffisances stratégiques en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme tels qu'identifiés par le GAFI et les mesures à prendre à l'égard de ces pays

Cette communication remplace la communication précédente du 27 juin 2014.

Europe

Le Journal officiel de l'UE a publié la nouvelle directive sur le reporting non-financier des grandes entreprises

La directive 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifie la directive 2013/34/UE concernant la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes.

La nouvelle directive insère notamment deux articles relatifs à la déclaration non financière :

- l'article 19*bis* concerne la déclaration non financière des EIP (entités d'intérêt public) dépassant, à la date de clôture de leur bilan, le critère du nombre moyen de 500 salariés sur l'exercice. Celles-ci devront inclure dans le rapport de gestion une déclaration non financière comprenant des informations nécessaires à la compréhension de l'évolution des affaires, des performances, de la situation de l'entreprise et des incidences de son activité, relatives au moins aux questions environnementales, aux questions sociales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption

(brève description du modèle commercial de l'entreprise, les politiques appliquées par l'entreprise et les résultats de ces politiques, principaux risques liés à ces questions en rapport avec les activités de l'entreprise ainsi que les indicateurs clés de performance ...) ;

- l'article 29*bis* concerne la déclaration non financière consolidée des EIP (entités d'intérêt public) qui sont des sociétés mères d'un grand groupe et qui dépassent, à la date de clôture de leur bilan, sur une base consolidée, le critère du nombre moyen de 500 salariés sur l'exercice. Ces entreprises devront inclure dans le rapport consolidé de gestion une déclaration non financière consolidée comprenant les mêmes informations que les sociétés mentionnées à l'article 19*bis*.

International

Publication du rapport annuel 2013 de l'IESBA

L'*International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)* publie son rapport annuel 2013, intitulé « *Reinforcing Trust in the Profession* ».

Ce rapport présente une synthèse des accomplissements de l'IESBA au cours de 2013 et rend compte de l'évolution des principaux projets et initiatives.

Il souligne en particulier les efforts soutenus déployés pour sensibiliser les parties prenantes, les actions de l'IESBA axées sur le renforcement de la confiance du public dans la profession et l'actualisation de son Code de déontologie.

Notre site web www.ibr-ire.be reprend plus d'actualités sous la rubrique « L'Institut – Actualités ».

Suite au nouveau bulletin électronique bimensuel de l'IRE depuis début 2015, les Info IRE ne paraîtront plus dans le TAA.