

**Avis du 13 décembre 2013
relatif à la coopération avec les autorités compétentes de pays tiers**

Projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 77decies de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007

A. Introduction

1. Monsieur Johan VANDE LANOTTE, Ministre fédéral en charge de l'Economie, a saisi, le 16 septembre 2013, le Conseil supérieur d'une demande d'avis relative au projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 77decies de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007 (ci-après la loi du 22 juillet 1953).

L'objet du projet d'arrêté royal soumis pour avis est double :

- A titre principal, le projet d'arrêté royal vise à déterminer les modalités particulières de coopération avec les autorités compétentes de pays tiers¹, en exécution de l'article 77decies de la loi du 22 juillet 1953 ;
- Par ailleurs, il est précisé quelle est l'entité du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises désignée come étant compétente pour conclure des accords de coopération avec les autorités compétentes de pays tiers. Il ressort de l'article 3 du projet d'arrêté royal que c'est la Chambre de renvoi et de mise en état qui est désignée.

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

Le Conseil supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953.

En application de l'article 54, § 1^{er}, alinéas 3 et 5 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur doit émettre ses avis dans les trois mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

¹ Par « pays tiers », il convient d'entendre les pays qui ne font pas partie de l'Union européenne.

² Cette mission découle de l'article 54, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis du Conseil supérieur rendu à l'unanimité.

B. Préambule

3. La demande d'avis de Monsieur Johan VANDE LANOTTE, Ministre fédéral en charge de l'Economie du 16 septembre 2013 porte sur un projet d'arrêté royal déterminant les modalités particulières de coopération avec les autorités compétentes de pays tiers, dans le cadre de la supervision publique des auditeurs externes.

Il ressort du projet d'arrêté royal que c'est la Chambre de renvoi et de mise en état (ci après, la CRME) qui est désignée comme entité du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises compétente pour conclure des accords de coopération avec des pays tiers.

Par ailleurs, il ressort du dossier qui a été transmis au Conseil supérieur par le Ministre fédéral en charge de l'Economie que les services du SPF Economie ont eu différents contacts à propos de l'application de la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

4. Compte tenu de ces différents éléments, le Conseil supérieur a estimé utile d'inviter les représentants de la CRME ainsi que les représentants du SPF Economie afin d'avoir un échange de vues à propos du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

Cette rencontre avec les membres du Conseil supérieur s'est déroulée le 5 novembre 2013.

5. Les documents, qui ont été transmis pour information par le Ministre fédéral en charge de l'Economie en sus du projet d'arrêté royal soumis pour avis, ne sont pas couverts par l'analyse effectuée par le Conseil supérieur et ne sont dès lors pas visés par le présent avis.

C. Contexte

6. Avant de rendre son avis à propos du projet d'arrêté royal, le Conseil supérieur a estimé utile de rappeler brièvement le contexte dans lequel il convient de situer la coopération internationale en matière de supervision publique des auditeurs externes.

Dans cette perspective, le contexte réglementaire européen est situé dans un premier temps et ensuite le contexte réglementaire belge.

a) Cadre européen

7. Le Chapitre XI de la directive 2006/43/CE 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 (dénommée, la directive « audit ») fixe un cadre général à la coopération internationale et détermine (notamment) de quelle manière les Etats membres de l'Union européenne peuvent coopérer avec les autorités compétentes de pays tiers.

Plus précisément, l'article 47 de la directive « audit » fixe les conditions dans lesquelles les autorités compétentes des Etats membres peuvent permettre que des documents d'audit ou d'autres documents détenus par des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit de l'Union européenne soient transmis aux autorités compétentes de pays tiers.

Concrètement, il s'agit de documents d'audit ou d'autres documents ayant trait à des contrôles légaux de comptes d'entreprises ayant émis des titres dans un pays tiers ou qui font partie d'un groupe dont les comptes consolidés sont soumis à un contrôle dans ce pays tiers.

On relèvera que l'échange de documents de travail, certes dans le respect de leur caractère confidentiel, ne constitue qu'une première étape dans le processus d'une coopération plus poussée et plus performante en matière de supervision publique des contrôleurs légaux. La véritable finalité de la coopération est la mise en place d'une confiance réciproque entre les systèmes de supervision respectifs (« *mutual reliance* »), réduisant la communication de documents de contrôle à des cas exceptionnels.

Dans des cas exceptionnels, les Etats membres peuvent également autoriser des inspections communes, lorsque celles-ci s'avèrent nécessaires pour assurer une supervision efficace. Les inspections communes effectuées sur le territoire des Etats membres le seront, en règle générale, sous la direction de l'autorité compétente de l'Etat membre concerné.

8. Afin de concrétiser la coopération et de pouvoir aboutir à la transmission effective de documents de travail ou de pouvoir effectuer des inspections, un accord sur les modalités de travail avec les autorités compétentes du pays tiers concerné –sur une base de réciprocité– doit toujours avoir été conclu. Ceci n'est possible que pour autant que les autorités compétentes d'un pays tiers sont déclarées comme étant « adéquates » par la Commission européenne¹.

L'adéquation (« *adequacy* ») des autorités compétentes d'un pays tiers est évaluée par la Commission européenne, en collaboration avec les Etats membres, et ce sur la base des compétences des autorités compétentes du pays tiers concerné, des garanties offertes contre les actes contraires aux règles qu'elles appliquent en matière de confidentialité et de secret professionnel et de la mesure dans laquelle leurs lois et règlements nationaux leur permettent de coopérer avec les autorités compétentes des Etats membres.

Depuis 2009, la Commission européenne a évalué l'adéquation de plusieurs pays tiers.

Sur base de ces évaluations, les autorités compétentes suivantes ont déjà été reconnues comme étant adéquates:

- Pour le Canada²: *Canadian Public Accountability Board*;
- Pour le Japon³: *Financial Services Agency en Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board*;
- Pour la Suisse⁴: *Federal Audit Oversight Authority*;
- Pour l'Australie¹: *Australian Securities and Investments Commission*;

¹ Voir article 47 de la directive « audit », transposé en droit belge via l'article 77*decies*, § 1^{er}, 3° de la loi du 22 juillet 1953.

² Décision 2010/64/UE de la Commission européenne du 5 février 2010 sur l'adéquation des autorités compétentes de certains pays tiers conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, *JOUE* L35 du 6 février 2010, pp. 15-17.

³ *Idem.*

⁴ *Idem.*

- Pout les Etats-Unis d'Amérique²: *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* et *Securities and Exchange Commission (SEC)* (certes limité dans le temps)³.

9. Dans la négociation d'accords de coopération avec les autorités compétentes de pays tiers, un point d'attention clé est la protection des données personnelles⁴ contenues dans les documents d'audit ou d'autres documents, ainsi que des secrets des affaires ou des informations économiquement sensibles, relatives aux entreprises dont les comptes sont contrôlés et aux contrôleurs légaux de ces entreprises.

Lorsque des accords sur les modalités de travail sont conclus avec les autorités compétentes de pays tiers, il y a lieu aussi de veiller à ce qu'ils offrent des garanties adéquates en matière de protection des données personnelles communiquées. Il est interdit aux autorités compétentes de transmettre les données personnelles contenues dans les documents d'audit ou d'autres documents qui ont été communiqués, sans l'autorisation préalable des autorités compétentes de l'Etat membre.

La directive⁵ 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données est d'application.

10. On relèvera que divers contacts ont déjà eu lieu entre, notamment, le *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* américain et les autorités compétentes des systèmes de supervision publique des certains Etats membres de l'Union européenne au sujet du programme d'inspections du PCAOB et l'échange d'informations qu'il prévoit.

C'est dans ce contexte que les Etats membres suivants ont déjà conclu un accord de coopération avec le PCAOB⁶:

- En 2011: le Royaume Uni et les Pays-Bas ;
- En 2012: l'Allemagne et l'Espagne ;
- En 2013: la France et la Finlande.

¹ Décision 2010/485/UE de la Commission européenne du 1^{er} septembre 2010 relative à l'adéquation des autorités compétentes de l'Australie et des Etats-Unis d'Amérique conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, JOUE L240 du 11 septembre 2010, pp. 6-9.

² Jusqu'au 31 juillet 2013 : Décision 2010/485/UE de la Commission européenne du 1^{er} septembre 2010 relative à l'adéquation des autorités compétentes de l'Australie et des Etats-Unis d'Amérique conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, JOUE L240 du 11 septembre 2010, pp. 6-9.

Du 1^{er} août 2013 jusqu'au 31 juillet 2016 : Décision d'exécution 2013/280/UE de la Commission européenne du 11 juin 2013 relative à l'adéquation des autorités compétentes des Etats Unis d'Amérique conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, JOUE L161 du jeudi 13 juin 2013, pp.4-7.

³ La limitation dans le temps attachée à la décision sur l'adéquation des autorités compétentes des Etats-Unis d'Amérique (SEC et PCAOB) est motivée par la constatation que le PCAOB procédera à une appréciation des systèmes de supervision publique des contrôleurs légaux des Etats membres avant de décider de s'appuyer sur la supervision publique exercée par leurs autorités compétentes. Les modalités d'une coopération avec le PCAOB et la SEC devront dès lors faire l'objet d'une nouvelle évaluation afin de sonder si des progrès ont été réalisés permettant d'établir une confiance réciproque dans leurs systèmes de supervision respectifs.

⁴ Voir article 47, § 1^{er}, e) de la directive « audit » (« la communication de données à caractère personnel au pays tiers se fait conformément au chapitre IV de la directive 95/46/CE ») et l'article 77decies, § 1^{er}, 4^o de la loi du 22 juillet 1953 (« la transmission des données à caractère personnel s'effectue conformément à la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel »).

⁵ JOUE n° L 281 du 23 novembre 1995, pp. 31- 50. Cette directive a été transposée en droit belge par le biais de la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

⁶ Disponible sur le site web du PCAOB <http://pcaobus.org/International/Pages/RegulatoryCooperation.aspx>

b) Cadre belge

11. L'article 47 de la directive « audit » a été transposé en droit belge par l'article 77decies de la loi du 22 juillet 1953¹, libellé comme suit:

« § 1^{er}. Tout organe de supervision publique compétent désigné par le Roi communique, sur requête d'une autorité compétente d'un pays tiers, des documents d'audit ou d'autres documents détenus par des réviseurs d'entreprises si toutes les conditions suivantes sont remplies et sous réserve du § 2 :

- 1° ces documents d'audit ou autres documents sont relatifs aux contrôles légaux d'entreprises qui ont émis des effets dans le pays tiers concerné ou qui font partie d'un groupe soumis au contrôle des comptes consolidés dans ledit pays tiers;
- 2° cette communication est nécessaire à l'accomplissement de la mission de supervision publique, d'instruction ou de contrôle qualité, déclarée équivalente conformément à l'article 46, § 2, de la Directive 2006/43, de l'autorité compétente de l'Etat tiers;
- 3° cette autorité satisfait aux conditions déclarées adéquates par la Commission européenne, conformément à l'article 47, § 3, de la Directive 2006/43;
- 4° la transmission des données à caractère personnel s'effectue conformément à la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel;
- 5° l'autorité ou les personnes qui reçoivent l'information dans les pays tiers sont soumises à des garanties équivalentes en matière de protection du secret professionnel à celles applicables à l'organe de supervision publique compétent;
- 6° un accord sur base de réciprocité reprenant les modalités de travail est conclu entre les organes désignés par le Roi et cette autorité. »

§ 2. Les organes de supervision publique peuvent refuser la requête adressée par une autorité compétente d'un pays tiers lorsque :

- 1° la fourniture des documents visés au § 1^{er} est susceptible de porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité nationale ou à l'ordre public belge ou des autres Etats membres de l'Union européenne;
- 2° une procédure judiciaire, y compris pénale, ayant trait aux mêmes faits et à l'encontre des mêmes personnes que celles visées par la requête, a déjà été engagée en Belgique;
- 3° une décision des autorités compétentes belges à l'encontre des mêmes personnes pour les mêmes faits que ceux visés dans la requête est coulée en force de chose jugée;
- 4° les conditions préalables visées au § 1^{er} ne sont pas respectées.

§ 3. Le Roi détermine les modalités particulières de coopération avec les pays tiers.

(Ndlr: nous soulignons)

Il ressort de l'article 77decies susmentionné de la loi du 22 juillet 1953 que le Roi doit désigner quel est l'organe de supervision publique compétent pour conclure des accords de coopération (sur une base de réciprocité). Par ailleurs, le Roi doit déterminer les modalités particulières de coopération avec les pays tiers.

Tel est l'objet du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

¹ Cette disposition a été introduite dans la loi du 22 juillet 1953, par la Loi du 12 mars 2012 modifiant 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, coordonnée le 30 avril 2007, publiée au *Moniteur belge* du 22 mars 2012.

D. Avis (unanime) du Conseil supérieur

Le Conseil supérieur se montre globalement favorable à l'égard du projet d'arrêté royal soumis pour avis et préparé à l'initiative du Ministre fédéral en charge de l'Economie.

12. Ce projet d'arrêté royal constitue, en effet, une **pierre angulaire importante** dans la coopération internationale du système belge de supervision publique des contrôleurs légaux et doit permettre la négociation, la conclusion et la mise en œuvre concrète d'accords de coopération avec les autorités compétentes de pays tiers.

13. En outre, ce projet répond à **l'urgence** de mettre en œuvre les principes légaux relatifs à la coopération internationale consacrés par l'article 77*decies* de la loi du 22 juillet 1953. Contrairement à certains autres Etats membres européens, la Belgique ne dispose pas à ce jour du cadre réglementaire nécessaire, ce qui entrave la conclusion d'accords de coopération avec des pays tiers. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis entend régulariser cette situation. Le Conseil supérieur soutient dès lors pleinement cette initiative.

14. Le Conseil supérieur constate que la **Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) est désignée** comme organe du système belge de supervision publique compétent pour les accords de coopération et les accords sur les modalités de travail à conclure avec les autorités compétentes de pays tiers (article 3 du projet d'arrêté royal soumis pour avis).

Le Conseil supérieur estime que ce choix est logique. Au sein du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, la CRME est, en effet, compétente dans les dossiers individuels et assume la responsabilité finale de la supervision de la formation continue, du contrôle de qualité et du système d'enquête des contrôleurs légaux en Belgique. La coopération avec les autorités compétentes de pays tiers en vue de la communication de documents d'audit ou d'autres documents détenus par les contrôleurs légaux, le cas échéant à l'inclusion des inspections, cadre entièrement avec ses compétences.

15. Dans le cadre de la coopération avec les autorités compétentes de pays tiers, il importe tout particulièrement d'accorder l'attention voulue à la **protection des données à caractère personnel** contenues dans les documents d'audit ou d'autres documents qui font l'objet d'un éventuel échange.

L'article 77*decies*, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 précise à ce sujet que « *la transmission des données à caractère personnel s'effectue conformément à la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel* ».

L'article 4, § 3 du projet d'arrêté royal soumis pour avis se réfère –à juste titre– de façon explicite aux conditions énoncées à l'article 77*decies* de la loi.

En ce qui concerne la problématique de la protection des données à caractère personnel, le Conseil supérieur a pris connaissance avec intérêt de l'avis n° 11/2013 du 24 avril 2013¹ de la Commission de la protection de la vie privée. La conclusion de l'avis de la Commission relatif au projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 77*decies* de la loi du 22 juillet 1953 est libellée comme suit:

¹ Avis n° 11/2013 du 24 avril 2013, disponible en français et en néerlandais sur le site de la Commission: http://www.privacycommission.be/sites/privacycommission/files/documents/avis_11_2013.pdf.

« La Commission n'a pas de remarque particulière sur le projet d'arrêté royal qui, dans ses objectifs, est tout à fait conforme aux exigences de la LVP »¹ (Paragraphe 19, p.6/19 de l'avis).

Et elle poursuit:

« La Commission n'a pas de remarque particulière quant au projet d'arrêté royal et émet un avis favorable concernant cet arrêté ». (Conclusion générale, p. 17/19 de l'avis).

Considérant la compétence et l'expertise particulière de la Commission dans le domaine de la protection des données à caractère personnel, le Conseil supérieur se réfère en la matière à l'analyse de la Commission. Eu égard à l'avis favorable de la Commission, le Conseil supérieur n'entend pas formuler d'autres observations sur ce point.

Le Conseil supérieur souhaite néanmoins attirer l'attention du Ministre fédéral en charge de l'Economie, sur les points suivants du projet d'arrêté royal soumis pour avis.

16. L'article 4, § 1^{er}, 5° du projet d'arrêté royal soumis pour avis mentionne que la coopération avec les pays tiers se fait « sous le contrôle de la Chambre de renvoi et de mise en état » (en néerlandais: « onder toezicht van de Kamer van verwijzing en instaatstelling »)

Le Conseil supérieur fait observer que l'arrêté précité du 11 juin 2013 de la Commission européenne relative à l'adéquation des autorités compétentes des Etats-Unis d'Amérique (article 2, 6) précise, concernant les inspections communes, que:

« Les Etats membres n'autorisent les inspections communes que lorsque celles-ci sont nécessaires. Ils veillent à ce que les inspections communes menées (...) sur le territoire d'Etats membres (...), soient, en règle générale, dirigées par l'autorité compétente de l'Etat membre concerné. »

Il ressort de la concertation avec les représentants de la CRME l'intention effective de confier à la CRME la direction d'éventuelles inspections communes effectuées en Belgique.

Aussi le Conseil supérieur considère-t-il que la notion de « contrôle » est trop faible et dès lors inadéquat. De l'avis du Conseil supérieur, une adaptation terminologique du projet d'arrêté royal s'impose.

17. Dans certaines situations bien définies, les autorités compétentes belges peuvent refuser une coopération avec les autorités compétentes d'un pays tiers. Ces situations sont énumérées à l'article 77decies, § 2 de la loi du 22 juillet 1953.

L'article 4, § 1^{er}, 8°, d) du projet d'arrêté royal soumis pour avis reprend une autre situation justifiant un refus, en l'occurrence au cas où « la requête n'est pas conforme à l'intérêt public ».

Le Conseil supérieur peut comprendre l'ajout de ce motif de refus lié à « l'intérêt public », mais s'interroge sur son fondement légal. A cela s'ajoute une divergence terminologique, dans la mesure

¹ LVP ou la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

où la version française utilise la notion d'« intérêt public », qu'il vaudrait mieux remplacer par le terme « intérêt général ».

18. En ce qui concerne la procédure de signature des accords de coopération avec les autorités compétentes de pays tiers (**article 7** du projet d'arrêté royal), le projet d'arrêté royal prévoit que la Chambre de renvoi et de mise en état informe, au moins 15 jours avant la signature, le Ministre en charge de l'Economie, ainsi que le Conseil supérieur des Professions économiques, de l'imminence de la signature d'un accord de coopération.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de prévoir également dans l'arrêté royal de façon explicite que les accords bilatéraux sur les modalités de travail –conclus sur la base de réciprocité– doivent être communiqués à la Commission européenne (comme le prévoit l'article 47, § 5 de la directive « audit »), et de désigner l'instance responsable de cette communication.

19. L'**article 8** du projet d'arrêté royal soumis pour avis prévoit la soumission d'un accord de coopération avec une autorité d'un pays tiers, à l'avis préalable de la Commission de la protection de la vie privée.

Le Conseil supérieur propose de désigner explicitement dans l'arrêté royal l'entité chargée de solliciter l'avis préalable de la Commission de la protection de la vie privée.

Toujours à ce propos, le Conseil supérieur attire l'attention du Ministre sur le fait que, dans sa version actuelle, le projet ne requiert pas un avis favorable de la Commission de la protection de la vie privée au sujet de l'accord de coopération avec une autorité d'un pays tiers.

20. En ce qui concerne la publication des accords de coopération conclus, le projet prévoit que tout accord de coopération, ainsi que ses éventuelles annexes et un accord sur la protection des données à caractère personnel, seront publiés sur le site internet du système belge de supervision publique (**article 9**).

Il ressort de la concertation entre le Conseil supérieur et les représentants de la CRME que la CRME se tiendra à disposition pour répondre aux éventuelles questions au sujet de la coopération avec les autorités compétentes de pays tiers. Le site internet de la CRME (actuellement toujours en préparation) contiendra également des informations et précisions sur les accords de coopération.

Le Conseil supérieur considère que ceci assurera une information suffisamment transparente des professionnels, ainsi que des acteurs de la vie sociale et de tout iters intéressé, sur l'état des lieux en matière de coopération internationale avec des pays tiers.