

**Avis du 22 décembre 2015 portant sur
la transposition en droit belge de la réforme européenne en matière d'audit externe**

Le Ministre fédéral en charge de l'Economie, M. Kris PEETERS, a adressé un courrier en date du 10 février 2015 demandant au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis, à l'aune de la réforme européenne de l'audit de 2014, à propos de l'évolution de la supervision publique des réviseurs d'entreprises mise en place en Belgique en 2007.

Un avis a été rendu en la matière en date du 16 juin 2015. Il ressort du courrier de transmission de l'avis que, pour ce qui concerne les autres aspects de la transposition de la réforme européenne en matière d'audit de 2014, un avis serait rendu par le Conseil supérieur à l'automne.

Le présent avis unanime du Conseil supérieur rendu au Ministre est à situer dans le cadre de la réforme ayant trait au contrôle légal des comptes, adoptée au niveau européen en 2014, qu'il convient d'intégrer en droit belge d'ici juin 2016. Cette réforme de 2014 est composée de deux volets :

- la directive 2014/56/UE du 16 avril 2014 révisant la 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 [...], dénommée ci-après la directive « audit » ;
- le 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 [...], dénommé ci-après le règlement « EIP ».

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.¹ Dans ce contexte, le Conseil supérieur veille au respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Cet avis est composé de trois parties :

- la méthodologie de l'audit ;
- le « reporting » au terme des travaux d'audit ;
- la déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises.

Cet avis est précédé d'un « executive summary ».

*
* *

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

Executive summary de l'avis du Conseil supérieur

Une réforme² ayant trait au contrôle légal des comptes a été adoptée au niveau européen en 2014. Celle-ci est composée de deux volets :

- la directive 2014/56/UE du 16 avril 2014 révisant la 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 [...] (en abrégé, la directive « audit ») ;
- le 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 [...] (en abrégé, le règlement « EIP »).

La transposition de la directive « audit » et l'utilisation éventuelle d'options contenues dans le règlement « EIP » en droit belge doivent être intégrés en droit belge pour le 16 juin 2016.

A la demande du Ministre fédéral en charge de l'Economie, un premier avis a été rendu par le Conseil supérieur (en date du 16 juin 2015) à propos de l'évolution de la supervision publique des réviseurs d'entreprises mise en place en Belgique en 2007.

Le second avis traite des autres points significatifs auxquels le Conseil supérieur souhaite sensibiliser le Ministre dans le cadre de l'intégration de cette réforme relative au contrôle légal des comptes en droit belge. Cet avis a été rendu à l'unanimité des membres.

Les motivations des positions du Conseil supérieur sont reprises dans le texte intégral de l'avis du 22 décembre 2015.

Cet avis est composé de trois parties :

- la méthodologie de l'audit ;
- le « reporting » au terme des travaux d'audit ;
- la déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises.

I. Lignes de force relatives à la méthodologie de l'audit

- Depuis l'approbation d'une norme en 2009, les réviseurs d'entreprises appliquent les normes ISA dans le cadre de toutes les missions de contrôle des comptes. L'approche retenue à ce jour est conforme aux prescriptions de la directive « audit » et du règlement « EIP » et peut dès lors être maintenue en l'état.

² Réforme publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* L158 du 27 mai 2014.

- Il ressort de la directive qu'il importe d'introduire le principe de la « *scalability* » dans l'application des normes ISA. Le Conseil supérieur préconise l'introduction du principe de proportionnalité à l'ampleur et à la complexité des activités des entreprises dans la loi du 22 juillet 1953.
- En ce qui concerne le processus d'adoption de normes, le Conseil supérieur estime que les principes contenus dans l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 peuvent demeurer inchangés mais demande d'ajouter un pouvoir d'injonction pour l'autorité en charge de l'approbation des normes professionnelles applicables, permettant d'exiger l'élaboration par l'IRE de projets de textes normatifs ayant trait à un domaine précis non couvert ou insuffisamment couvert.

II. Lignes de force relatives au « reporting » au terme des travaux d'audit

- Les mesures contenues dans le Code des sociétés relatives au rapport d'audit (attestation du commissaire) devront subir de légères adaptations sans modifications majeures quant au fond.
- Le Conseil supérieur ne souhaite pas que l'on rende obligatoire un audit conjoint dans certaines catégories (voire dans toutes) de sociétés, sans pour autant l'interdire. Il conviendra d'intégrer dans le Code des sociétés certaines mesures ayant trait au « reporting », en cas de décision sur une base volontaire d'un audit conjoint (à titre d'exemple, un rapport commun reprenant la signature de chaque commissaire).
- Le règlement « EIP » impose la mention de quatre éléments complémentaires dans le rapport d'audit :
 - Mention des instances intervenant dans la désignation du commissaire : outre l'assemblée générale des actionnaires, un comité d'audit ou un conseil d'entreprise intervient-il ?
 - Mention de la date de la première nomination du commissaire (réviseur d'entreprises ou cabinet d'audit) en place ;
 - Confirmation du fait que des missions non compatibles avec le contrôle légal des comptes n'ont pas été effectuées et que les missions complémentaires compatibles qui ont été effectuées sont toutes reprises dans l'annexe des comptes annuels et sont chiffrées correctement ;
 - Mention de certains éléments complémentaires quant aux risques d'audit significatifs identifiés durant les travaux d'audit et aux irrégularités décelées.

Les trois premiers éléments devraient, de l'avis du Conseil supérieur, être généralisés à l'ensemble des attestations. Par contre, en ce qui concerne le quatrième élément, le Conseil supérieur ne préconise pas l'extension de cette exigence aux rapports d'audit des non-EIP mais le maintien en l'état la confirmation partielle en matière d'irrégularités décelées contenue actuellement³ dans la seconde partie de l'attestation du commissaire.

- En ce qui concerne les autres attestations prévues par le règlement « EIP » (évoquées au point **24.** de l'avis), le Conseil supérieur préconise de ne pas aller au-delà de ce qui est requis par le règlement (pas d'élargissement du champ d'application).

³ « Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés. »

- La publication d'un rapport de transparence est obligatoire pour tout cabinet d'audit effectuant une (ou plusieurs) mission(s) de contrôle des comptes dans des EIP. Le Conseil supérieur ne préconise pas l'extension du champ d'application en droit belge. Il n'en demeure pas moins que les autres cabinets d'audit doivent avoir le droit de publier un rapport de transparence sur base volontaire. Dans ce cas, le Conseil supérieur estime que ces rapports de transparence doivent répondre à certaines prescriptions (décrites actuellement en droit belge sous les articles 15 et 16 de la loi du 22 juillet 1953) et qu'un contrôle de qualité doit être effectué sur l'information publiée par le biais de cet outil de communication. De l'avis du Conseil supérieur les mesures contenues actuellement dans les articles 15 et 16 peuvent demeurer en l'état pour les rapports de transparence non visés par le règlement « EIP ».

III. Lignes de force relatives à la déontologie

- Le Conseil supérieur constate que la déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises est reprise dans de nombreux documents qui compliquent leur compréhension. Le Conseil supérieur estime qu'il convient de **réformer la structure des bases légales** et de clarifier (mention dans l'exposé des motifs de la distinction qu'il convient d'opérer entre les deux bases légales) ce qui doit être couvert par ces canaux :
 - dans le Code des sociétés et arrêtés d'exécution : toutes les mesures concernant les interactions entre le réviseur d'entreprises, le conseil d'administration, l'assemblée générale des actionnaires, son comité d'audit (s'il échet), son conseil d'entreprise (s'il échet), etc. lorsqu'il effectue une mission de contrôle légal des comptes ;
 - dans la loi du 22 juillet 1953 et arrêtés d'exécution : toutes les mesures concernant les interactions entre le réviseur d'entreprises et son organisation professionnelle, le réviseur d'entreprises et l'autorité en charge de la supervision publique, la déontologie générale applicable au réviseur d'entreprises (que ce soit un mandat de contrôle légal des comptes ou une autre mission).

Ceci implique le transfert des mesures contenues dans les normes de 2007 dans l'un des deux textes législatifs susmentionnés.

- En ce qui concerne les **honoraires**, le Conseil supérieur insiste fortement sur l'importance du maintien du principe de la fonction à titre principal (article 3 de la loi de 1953), qu'il considère comme un gage d'indépendance et de compétences techniques des réviseurs d'entreprises. Le Conseil supérieur estime qu'il conviendra de transférer les mesures en matière d'honoraires contenues dans les normes de 2007 dans le Code des sociétés (s'il s'agit d'honoraires ayant trait au contrôle légal des comptes) et dans la loi du 22 juillet 1953 (s'il s'agit d'honoraires ayant trait aux autres missions effectuées par les réviseurs d'entreprises). Le Conseil supérieur attire également l'attention du Ministre fédéral en charge de l'Economie sur la nécessité de réfléchir à l'instance qui sera chargée à l'avenir de collecter les informations relatives aux déclarations annuelles de mandats. Deux modalités sont envisageables de l'avis du Conseil supérieur : soit l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, soit l'Institut des Réviseurs d'Entreprises au titre de tâche déléguée par l'autorité susmentionnée en vertu d'une mesure légale.
- En ce qui concerne les **interruptions de mandat**, le Conseil supérieur constate l'existence en Belgique d'interruptions « convenues de commun accord ». Ceci n'est pas conforme à la directive « audit » et doit être requalifié en démission ou en révocation. Le Conseil supérieur demande que ces deux seules possibilités ressortent clairement du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur constate qu'il conviendra d'ajouter dans le Code des sociétés (article 135) une mesure contenue désormais dans la directive « audit » (article 38, § 3 nouveau) imposant pour les EIP une possibilité pour certaines personnes d'introduire une action en justice à propos des interruptions de mandats.

- En ce qui concerne **l'importance d'un client dans l'ensemble des mandats** d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit, le Conseil supérieur constate qu'il conviendra à tout le moins de passer de 20% à 15% (à l'instar du Code d'éthique publié par l'IFAC) et de transférer la mesure contenue actuellement dans les normes de 2007 vers la loi du 22 juillet 1953, tout en étant attentif au cas spécifique des réviseurs d'entreprises au début de leurs activités.
- En ce qui concerne les **missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes**, le Conseil supérieur préconise le maintien du socle commun applicable actuellement à tous les mandats de contrôle des comptes (qu'ils soient d'EIP ou de non-EIP). Ainsi, il est interdit au **commissaire de prester certaines missions auprès de l'entité contrôlée** ayant trait à la gestion ou à la prise de décision, à la comptabilité, à la conception et à la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques, à certaines services d'évaluation, à la fonction d'audit interne, la représentation dans des litiges fiscaux ou autres et, dans une certaine mesure, au recrutement de personnel.

Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, de clarifier le fait que la liste des missions incompatibles du socle commun applicables à toutes les missions de contrôle des comptes, couvre également les avis en matière de restructuration des sociétés, considérés comme des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité concernée. D'autres missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes viendraient s'ajouter aux contrôleurs légaux de comptes d'EIP en vertu du règlement EIP, à savoir certains services fiscaux, les conseils généraux en matière juridique, les services de paie, la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité contrôlée et les services liés à la stratégie d'investissement.

Une analyse complète des services qui, de l'avis du Conseil supérieur, sont incompatibles avec le contrôle légal des comptes et doivent dès lors être interdits pour le commissaire et son réseau figure au point **55**. de l'avis du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur préconise l'utilisation des éléments de flexibilité en matière de missions incompatibles (certaines missions fiscales ou d'évaluation) spécifiques aux EIP (option laissée dans le règlement) dans la mesure où celles-ci seraient considérées dans leur ensemble ou séparément comme étant non significatives et pour autant que le commissaire confirme expressément dans son attestation que les éléments repris dans l'annexe des comptes (en matière de missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes) sont complets (nature des missions ventilées et montants chiffrés).

- En ce qui concerne les **limites des missions compatibles avec le contrôle légal des comptes**, le Conseil supérieur constate qu'il existe actuellement des mesures en droit belge dont le champ d'application, de plafond et le mode de calcul des éléments de comparaison diffèrent du règlement EIP.

Le Conseil supérieur préconise le maintien du champ d'application actuel pour les non-EIP (limite applicable aux seules sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés – article 133, § 5, alinéa 2 du Code des sociétés), tout en constatant l'élargissement du champ d'application imposé pour les EIP (les établissements de crédit et les entreprises d'assurances viendront s'ajouter aux sociétés cotées (au sens de l'article 4 du Code des sociétés)).

En ce qui concerne le plafond et les modalités de calcul, le Conseil supérieur préconise de maintenir en l'état les règles applicables aux non-EIP soumises à la limite des missions compatibles avec le contrôle légal des comptes.

Afin d'éviter d'être plus contraignant pour les mandats non-EIP concernés que pour les mandats EIP, le Conseil supérieur préconise d'adapter les règles applicables aux EIP en vertu du règlement comme suit :

- calcul sur une base annuelle afin d'éviter que le simple fait qu'une année soit exempte de missions complémentaires permette la prestation de missions complémentaires sans limite quant à leur importance l'année précédente et l'année suivante ;
- adjonction de l'obligation de comparer les honoraires « audit » / « non-audit » au niveau du réseau du commissaire au sein de l'Union européenne.

Le Conseil supérieur plaide également en faveur de la levée de l'option reprise dans le règlement « EIP » permettant à l'autorité en charge de la supervision publique d'octroyer une dérogation à titre exceptionnel à la demande du commissaire (voir à ce propos le point **58.** de l'avis).

- En ce qui concerne **la durée des mandats** de contrôle légal des comptes, le Conseil supérieur propose de maintenir la durée du mandat de 3 ans, tant pour ce qui concerne la première nomination que pour ce qui concerne les renouvellements ultérieurs.
- **En ce qui concerne la rotation externe**, le Conseil supérieur préconise l'adoption de mesures au niveau national permettant d'étendre la durée des mandats successifs à plus de 9 ans pour le contrôle des comptes des EIP. Il conviendrait, de l'avis du Conseil supérieur, d'intégrer en droit belge les deux modalités : extension à 18 ans moyennant l'organisation d'une procédure d'appel d'offre au sens de l'article 16 du règlement « EIP » et l'extension à 24 ans moyennant le passage à un collège de commissaire.
En ce qui concerne la procédure d'appel d'offre au sens de l'article 16 du règlement « EIP », le Conseil supérieur préconise de n'imposer qu'une seule procédure d'appel d'offre au terme des 9 premières années de missions. Toutes les autres mesures applicables à la nomination, au renouvellement ou à la révocation du mandat de commissaire restent en l'état.
Le Conseil supérieur attire l'attention du Ministre sur le fait que **le Code des sociétés devra être complété** de manière **maintenir le rôle actuel dévolu légalement au conseil d'entreprise en droit belge** en cas d'appel d'offre au sens de l'article 16 du règlement « EIP » pour tenir compte de la nouvelle procédure d'offre évoquée ci-avant.
- Le cadre légal fixé au niveau européen en matière de **désignation des contrôleurs légaux** des comptes ou des cabinets d'audit est reprise dans l'article 37 de la directive « audit » dont le § 2 laisse aux Etats membres une marge de manœuvre pour fixer au niveau national des modalités complémentaires à la désignation par l'assemblée générale des actionnaires « pour autant que ces [...] modalités visent à assurer l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit ».
- **En ce qui concerne la rotation interne**, le Conseil supérieur préconise le maintien de la situation applicable actuellement en Belgique, tant en ce qui concerne le champ d'application (mandats de commissaire auprès d'une EIP et des filiales importantes belges ou étrangères d'une telle EIP de droit belge lorsque celle-ci établit des comptes consolidés) que la périodicité (6 ans). Il conviendra cependant de transférer les mesures contenues actuellement dans les normes de 2007 dans la loi du 22 juillet 1953.

**Avis du 22 décembre 2015 portant sur
la transposition en droit belge de la réforme européenne en matière d'audit externe**

1. Le Ministre fédéral en charge de l'Economie, M. Kris PEETERS, a adressé un courrier en date du 10 février 2015 demandant au Conseil supérieur des Professions économiques de rendre un avis, à l'aune de la réforme européenne de l'audit de 2014, à propos de l'évolution de la supervision publique des réviseurs d'entreprises mise en place en Belgique en 2007.

Un avis a été rendu en la matière en date du 16 juin 2015. Il ressort du courrier de transmission de l'avis que, pour ce qui concerne les autres aspects de la transposition de la réforme européenne en matière d'audit de 2014, un avis serait rendu par le Conseil supérieur à l'automne.

Le présent avis unanime du Conseil supérieur rendu au Ministre est à situer dans le cadre de la réforme⁴ ayant trait au contrôle légal des comptes, adoptée au niveau européen en 2014, qu'il convient d'intégrer en droit belge d'ici juin 2016. Cette réforme de 2014 est composée de deux volets :

- la directive 2014/56/UE du 16 avril 2014 révisant la 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 [...], dénommée ci-après la directive « audit » ;
- le 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 [...], dénommé ci-après le règlement « EIP ».

Par nature, le règlement européen ne nécessite aucune transposition en droit belge vu qu'il est directement applicable aux destinataires. Le règlement « EIP » de 2014 contient cependant diverses options qu'il convient d'analyser afin de déterminer dans quelle mesure il sera fait usage (ou non) de ces options prévues au niveau européen.

Une synthèse des mesures spécifiques contenues dans le règlement « EIP » est reprise en **annexe 1** au présent avis. Ces éléments ont été regroupés en thèmes, présentés dans un tableau composé de trois colonnes :

- l'objet de la mesure contenue dans le règlement « EIP » et, s'il échet, le lien que l'on peut faire avec une mesure plus générale contenue dans la directive « audit » ;
- un résumé des principales mesures ;
- les mesures existantes actuellement en Belgique.

⁴ Réforme publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* L158 du 27 mai 2014.

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.⁵ Dans ce contexte, le Conseil supérieur veille au respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

3. Le présent avis adopté par le Conseil supérieur est décomposé comme suit :

- une première partie consacrée à la méthodologie de l'audit ;
- une deuxième partie consacrée au « reporting » au terme des travaux d'audit ;
- une troisième partie consacrée aux aspects déontologiques applicables aux réviseurs d'entreprises, aux cabinets de révision, voire à leur réseau.

Première partie – La méthodologie de l'audit

4. Tant la directive « audit » que le règlement « EIP » traitent de la méthodologie de l'audit à appliquer par les auditeurs externes lorsqu'ils effectuent une mission de contrôle des comptes.

A. Normes d'audit applicables en cas de contrôle des comptes

5. Les normes d'audit applicables en cas de contrôle légal des comptes et partant la méthodologie de l'audit applicables aux contrôles des comptes sont régies au niveau européen par les mesures suivantes :

- d'une manière générale, l'article 26 de la directive « audit » ;
- pour ce qui concerne la méthodologie de l'audit applicable aux contrôles des comptes des entités d'intérêt public (en abrégé, EIP), l'article 9 du règlement « EIP ».

Le texte de ces deux mesures est repris dans son intégralité en **annexe 2** au présent avis.

6. En cette fin d'année 2015, la Commission européenne n'a pas adopté, par voie d'actes délégués, les normes d'audit internationales. La lecture conjointe des deux mesures susmentionnées permet à la Commission, sans toutefois y être contrainte, d'imposer l'application des normes internationales d'audit soit pour tous les contrôles légaux des comptes, soit pour les contrôles légaux des comptes ayant trait à des entités d'intérêt public.

De l'avis du Conseil supérieur, il est indispensable de maintenir un corps de normes d'audit identique quel que soit le contrôle des comptes effectué. En effet, à défaut du respect du principe « an audit is an audit », le niveau d'assurance donnée par un réviseur d'entreprises dans le cadre d'une mission de contrôle des comptes pourrait différer selon qu'il s'agit, par exemple, d'un contrôle effectué dans une société cotée ou dans une autre société non cotée et conduire, à terme, à une dualisation de la profession de réviseur d'entreprises.

⁵ Cette mission découle de l'article 54, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Il n'en demeure pas moins que certaines obligations complémentaires (en matière de « reporting ») ou l'adaptation de certains contrôles en fonction de la nature des activités de l'entreprise contrôlée sont envisageables dans le cadre d'un contrôle des comptes.

7. Il ressort également de l'article 26, § 5 *in fine*, que les Etats membres peuvent prendre des mesures pour garantir l'application proportionnée des normes d'audit aux contrôles légaux des comptes des petites entreprises.

Une telle demande avait déjà été formulée par le Conseil supérieur⁶ dans le courrier qu'il avait adressé le 18 janvier 2010 au Président de l'IRE. Le 16 avril 2013 le Conseil de l'IRE a adopté une circulaire 2013/05 relative à l'application des normes ISA proportionnellement à la taille et à la complexité de l'entité (« scalability » des normes ISA).

Dans la mesure où le principe de la « scalability » est désormais intégré dans la directive « audit », il conviendra, de l'avis du Conseil supérieur, d'introduire le principe de proportionnalité à l'ampleur et à la complexité des activités des entreprises en droit belge dans un texte contraignant tel que la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée.

8. Dans l'attente d'une éventuelle décision de la Commission européenne, il appartient à chaque Etat membre d'adopter ses propres textes légaux, réglementaires et normatifs visant à réguler l'utilisation de normes traitant de la méthodologie de l'audit.

En Belgique, une réforme visant à l'utilisation des normes internationales d'audit a été mise en œuvre et a débouché sur l'approbation⁷ d'une norme (du 10 novembre 2009) relative à l'application des normes ISA en Belgique.

Lors de l'approbation de la norme visant à appliquer les normes internationales d'audit en Belgique, une attention particulière a été accordée aux éléments suivants :

- fixer un échéancier⁸ permettant à tous les réviseurs d'entreprises et tous les cabinets d'audit de disposer du temps nécessaire pour appréhender le nouveau référentiel ;
- s'assurer de l'existence de traductions dans les langues nationales de toutes les normes internationales d'audit à appliquer par les réviseurs d'entreprises ;
- veiller à l'existence d'un plan d'accompagnement de manière à s'assurer que toutes les composantes de la profession aient l'occasion de se préparer à l'application d'un nouveau set de

⁶ Le Conseil supérieur avait formulé une requête similaire dans le courrier qu'il avait adressé le 18 janvier 2010 au Président de l'IRE, en faisant référence à un document publié en décembre 2009 par l'Auditing Practices Board (APB) britannique, intitulé « *Guidance on smaller entity audit documentation* », qui fournit, de l'avis du Conseil supérieur, une guidance particulièrement intéressante dans le cadre de la préparation des professionnels au contrôle de qualité en matière de documentation relative à des contrôles légaux des comptes de plus petites entités. En janvier 2010, le Conseil supérieur estimait que « *ce type de guidance devrait permettre de contribuer à la mise en œuvre d'une forme de « scalability » en matière de documentation en fonction du type d'entités contrôlées* ».

⁷ Le Conseil supérieur des Professions économiques a approuvé le projet de norme visant à l'application des ISA en Belgique, le 15 décembre 2009. Le Ministre fédéral en charge de l'Economie a, à son tour, approuvé ce projet de norme le 1^{er} avril 2010. L'avis d'approbation de la norme a été publié au *Moniteur belge* du 16 avril 2010. Un *erratum* a ensuite été publié au *Moniteur belge* du 28 avril 2010. L'*erratum* porte sur la date de l'approbation de la norme par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (la date du 10 novembre 2009 remplace la date du 5 octobre 2009 mentionnée dans la première publication).

⁸ Cette norme est entrée en vigueur :

- a) depuis le 15 décembre 2012, le contrôle d'états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières d'entités d'intérêt public pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir de cette date ;
- b) depuis le 15 décembre 2014, le contrôle des états financiers (audit) et l'examen limité d'informations financières de toutes les autres entités pour tous les exercices comptables clôturés de ces entités à partir de cette date.

normes professionnelles. Par la mise en œuvre de ce plan, l'IRE est supposé accompagner les petits cabinets d'audit dans la mise en œuvre des ISA.

9. De même, lors de l'approbation de la norme visant à imposer l'utilisation de ces normes internationales d'audit, le Conseil supérieur des Professions économiques et le Ministre fédéral en charge de l'Economie ont décidé d'approuver les normes internationales d'audit applicables en date du 15 décembre 2008 (version des normes internationales en vigueur au moment de l'introduction de la demande d'approbation par le Conseil de l'IRE).

Toute mise à jour de ces normes relève du droit d'initiative du Conseil de l'IRE et devra faire l'objet d'une procédure d'approbation.

A ce jour, aucune procédure de consultation publique quant à une éventuelle mise à jour de ces normes d'audit n'a été lancée par le Conseil de l'IRE.

De l'avis du Conseil supérieur, la décision prise en 2009 d'appliquer les normes internationales d'audit pour le contrôle des comptes en Belgique a été bien encadrée et a permis un passage au nouveau référentiel de normes dans de bonnes conditions.

Le Conseil supérieur estime que l'option prise en 2009, à savoir soumettre toute mise à jour des normes d'audit au processus d'approbation des normes visé à l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée, est indispensable dans la mesure où l'IAASB qui adopte ces normes est une instance internationale mise en place par la profession, d'une part, et l'IAASB ne veille pas à l'existence de normes dans les langues nationales, d'autre part. Enfin, cette procédure permet d'analyser ces normes internationales d'audit à l'aune du cadre légal et réglementaire national.

Comme mentionné ci-avant (sous 6.), à ce jour, la Commission européenne n'a pas encore adopté, par voie d'actes délégués, les normes d'audit internationales. **Si une telle adoption devait voir le jour, le Conseil supérieur se félicite de ce que la profession belge de contrôleurs légaux des comptes serait, que ceux-ci relèvent d'un réseau international ou d'un cabinet de révision de plus petite taille, à même de rencontrer cette nouvelle obligation, même si le délai fixé au niveau européen pour s'y conformer devait être relativement court.**

10. A l'aune de l'expérience, les membres du Conseil supérieur estiment qu'une adaptation devrait être apportée à l'article 30 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 afin :

- de maintenir, à l'instar de ce que prévoit l'article 30 tel que formulé actuellement, le droit d'initiative auprès de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;
- donner le pouvoir au Conseil supérieur, d'une part, et au Ministre fédéral en charge de l'Economie, d'autre part, d'enjoindre l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de travailler sur l'élaboration d'un texte normatif traitant d'une matière non encore couverte ou insuffisamment couverte, en fixant un délai d'un an pour le lancement de la consultation publique ;
- à défaut du lancement du processus public de consultation d'un projet de texte normatif dans le délai fixé, possibilité pour le Conseil supérieur d'élaborer un texte normatif, à soumettre au Ministre fédéral en charge de l'Economie pour approbation.

Sous cette condition, la supervision publique pour ce qui concerne les aspects normatifs applicables aux réviseurs d'entreprises sera plus à même de jouer un rôle proactif dans les

domaines traités par les normes professionnelles sans pour autant retirer le droit d'initiative à l'IRE.

B. Cas spécifique du contrôle des comptes consolidés

11. La directive « audit » contient des mesures spécifiques ayant trait au contrôle des comptes consolidés et à la responsabilité « pleine et entière » assumée par le contrôleur du groupe.

L'article 27 de la directive « audit » révisé se présente désormais comme suit :

Article 27

Contrôles légaux des états financiers consolidés

1. Dans le cas d'un contrôle légal des états financiers consolidés d'un groupe d'entreprises, les Etats membres veillent à ce que:

- a) en ce qui concerne les états financiers consolidés, le contrôleur du groupe assume la responsabilité pleine et entière du rapport d'audit visé à l'article 28 de la présente directive et, le cas échéant, à l'article 10 du règlement (UE) n°537/2014 et, le cas échéant, du rapport complémentaire au comité d'audit visé à l'article 11 dudit règlement;
- b) le contrôleur du groupe évalue les travaux d'audit réalisés par tous contrôleurs de pays tiers ou tous contrôleurs légaux des comptes et toutes entités d'audit de pays tiers ou tous cabinets d'audit aux fins du contrôle du groupe et consigne la nature, le moment et l'ampleur des travaux de ces contrôleurs, y compris, le cas échéant, l'examen, effectué par le contrôleur du groupe, des volets pertinents des documents d'audit de ces contrôleurs;
- c) le contrôleur du groupe procède à un examen des travaux d'audit effectués par le ou les contrôleurs de pays tiers ou le ou les contrôleurs légaux des comptes et te ou les entités d'audit de pays tiers ou le ou les cabinets d'audit aux fins du contrôle du groupe et il documente cet examen.

Les documents conservés par le contrôleur du groupe doivent permettre à l'autorité compétente concernée d'examiner le travail du contrôleur du groupe.

Aux fins du point c) du premier alinéa du présent paragraphe, le contrôleur du groupe demande au(x) contrôleur(s) de pays tiers, au(x) contrôleur(s) légal(légaux) des comptes, à l'entité ou aux entités d'audit de pays tiers ou au(x) cabinet(s) d'audit concernés de consentir à la transmission des documents pertinents lors du contrôle légal des états financiers consolidés afin qu'il puisse s'appuyer sur les travaux que ceux-ci ont réalisés.

2. Si le contrôleur du groupe n'est pas en mesure de respecter le point c) du premier alinéa du paragraphe 1, il prend des mesures appropriées et en informe l'autorité compétente concernée.

Ces mesures consistent notamment, le cas échéant, à effectuer des tâches supplémentaires de contrôle légal des comptes, soit directement, soit en sous-traitance, dans la filiale concernée.

3. Si le contrôleur du groupe fait l'objet d'un examen d'assurance-qualité ou d'une enquête sur le contrôle légal des états financiers consolidés du groupe d'entreprises, il met à la disposition de l'autorité compétente, à sa demande, la documentation pertinente qu'il conserve sur les travaux d'audit effectués par le ou les contrôleurs de pays tiers, les contrôleurs légaux des comptes, les entités d'audit de pays tiers ou cabinets d'audit respectifs aux fins du contrôle du groupe, y compris tout document de travail pertinent pour le contrôle du groupe.

L'autorité compétente peut demander aux autorités compétentes concernées en vertu de l'article 36 des documents supplémentaires concernant les travaux d'audit effectués par le ou les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit aux fins du contrôle du groupe.

Lorsqu'une entreprise mère ou un filiale d'un groupe d'entreprises est contrôlée par un ou des contrôleurs ou une ou des entités d'audit de pays tiers, l'autorité compétente peut demander aux autorités compétentes concernées du pays tiers des documents supplémentaires concernant les travaux d'audit effectués par le ou les contrôleurs de pays tiers ou la ou les entités d'audit de pays tiers par le biais des accords sur les modalités de travail visés à l'article 47.

Par dérogation au troisième alinéa, lorsqu'une entreprise mère ou une filiale d'un groupe d'entreprises est contrôlée par un ou des contrôleurs ou une ou des entités d'audit de pays tiers dans lequel il n'existe pas d'accords sur les modalités de travail visés à l'article 47, le contrôleur du groupe est également chargé, s'il est invité à le faire, de veiller à ce que les documents supplémentaires concernant les travaux d'audit effectués par ce ou ces contrôleurs de pays tiers ou cette ou ces entités d'audit de pays tiers, y compris les documents de travail pertinents pour le contrôle du groupe, soient bien fournis.

A cet effet, le contrôleur du groupe conserve une copie de ces documents, ou convient avec le ou les contrôleurs de pays tiers ou le ou les entités d'audit de pays tiers qu'il aura accès sans restriction à ces documents s'il en fait la demande, ou prend toute autre mesure appropriée. Si des obstacles légaux ou autres empêchent la transmission des documents d'audit d'un pays tiers au contrôleur du groupe, les documents conservés par le contrôleur du groupe comportent des preuves qu'il a suivi les procédures appropriées pour accéder aux documents d'audit ainsi que, en cas d'obstacles autres que des obstacles légaux résultant de la législation du pays tiers concerné, des preuves établissant l'existence de cet obstacle.

12. Les adaptations apportées à l'article 27 de la directive « audit » impliquent, de l'avis du Conseil supérieur, des modifications en droit belge, notamment :

- **aux articles 146 et 147 du Code des sociétés pour ce qui concerne la mention explicite de la responsabilité de l'auditeur du groupe (article 27, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la directive « audit ») ;**
- **adjonction dans la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée des autres mesures contenues dans l'article 27 de la directive « audit » :**
 - **d'une mesure fixant la portée des procédures à mettre en œuvre par l'auditeur du groupe. Ces mesures pourront être complétées par une norme professionnelle mais les principes fondateurs doivent, de l'avis du Conseil supérieur, être fixés légalement ;**
 - **d'une mesure décrivant la nature des documents que l'auditeur des entités de ce groupe doit fournir à l'auditeur du groupe ;**
 - **d'une mesure décrivant les informations à communiquer en la matière à l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, selon le cas, à communiquer d'office ou à la demande de l'autorité.**

C. Etendue du contrôle légal des comptes

13. La directive « audit » a introduit un article 25bis portant sur l'étendue du contrôle légal des comptes et aux limites de cette mission :

Article 25bis

Etendue du contrôle légal des comptes

Sans préjudice des obligations d'information visées à l'article 28 de la présente directive et, le cas échéant, aux articles 10 et 11 du règlement (UE) n°537/2014, l'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de l'entité contrôlée ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle l'organe de direction ou l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de l'entité.

Il s'agit d'une mesure générale visant à distinguer le rôle de l'organe de gestion et celui du contrôleur légal des comptes, qui ne peut en aucun cas s'immiscer dans la gestion de l'entreprise contrôlée.

Cette mesure contraignante de la directive « audit » devra être intégrée, de l'avis du Conseil supérieur, dans le Code des sociétés afin d'éviter un éventuel « *expectation gap* » entre la nature de la mission du contrôle des comptes perçue par les différents tiers intéressés.

Le Conseil supérieur relève à ce propos que le fait que le membre de phrase de l'article 25bis de la directive « audit » « *l'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas l'assurance quant à la viabilité future de l'entité contrôlée* » doit être considéré au sens de la norme ISA 570 applicable actuellement en Belgique, à savoir que « *les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont plus importantes lorsqu'il s'agit d'événements ou de conditions futurs qui peuvent amener une entité à cesser son exploitation. L'auditeur ne peut prédire de tels événements ou conditions futurs.* » (extrait du § ISA 570.07).

Deuxième partie – Le « reporting » au terme des travaux d’audit

14. Le rapport établi au terme de la mission de contrôle légal des comptes –qu’ils soient statutaires ou consolidés– est régi actuellement en droit belge, quant à :

- la structure et du contenu du rapport de commissaire ;
- la typologie du rapport ou
- la nature du rapport.

Ces mesures pour l’essentiel issues du Code des sociétés sont décrites en **annexe 3** au présent avis.

Cette deuxième partie de l’avis du Conseil supérieur traitant du « reporting » au terme des travaux d’audit est décomposée en cinq thèmes :

- le rapport d’audit ;
- le cas particulier de l’audit conjoint ;
- les éléments complémentaires du rapport d’audit ;
- les autres attestations n’ayant pas de caractère public ;
- le rapport de transparence.

*

* *

A. Le rapport d’audit

15. La réforme européenne de 2014 en matière de contrôle légal des comptes aura des impacts mineurs mais nécessaires en droit belge sur les mesures générales reprises dans le Code des sociétés ayant trait à la structure et au contenu du rapport du commissaire au terme de sa mission de contrôle légal des comptes.

Un tableau comparatif des mesures européennes et des mesures contenues actuellement en droit belge est repris en **annexe 4** au présent avis.

Il ressort de ce tableau comparatif que différents éléments complémentaires mentionnés dans la nouvelle directive « audit » devront être insérés dans le Code des sociétés dans le cadre de la transposition de la directive. Ceci n’impliquera pas de changement quant au fond dans la mesure où ces éléments étaient pour la plupart d’entre eux déjà d’application en vertu de normes professionnelles, approuvées par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre fédéral en charge de l’Economie, conformément à la procédure reprise à l’article 30 de la loi du 22 juillet 1953.

De l’avis du Conseil supérieur, l’option laissée par l’article 28, § 4 *in fine* ne présente aucun intérêt en droit belge dans la mesure où le Code des sociétés impose aux entreprises belges la publication au *Moniteur belge* de toute nomination, démission ou révocation du réviseur d’entreprises en charge du contrôle légal des comptes.

B. Le cas particulier de l'audit conjoint

16. La directive « audit » contient également des mesures applicables en cas de nomination de plusieurs contrôleurs légaux des comptes formant un collège, sans pour autant imposer la désignation de tels collègues d'auditeurs externes (audit conjoint ou co-commissariat).

Article 28, § 4 (*partim*) de la directive « audit »

(...) Lorsque plusieurs contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit ont travaillé en même temps, le rapport d'audit est signé par tous les contrôleurs légaux des comptes ou au moins par les contrôleurs légaux des comptes qui effectuent le contrôle légal des comptes pour le compte de chaque cabinet d'audit.

Article 28, § 3 de la directive « audit »

Lorsque le contrôle légal des comptes a été effectué par plusieurs contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit, ils conviennent ensemble des résultats du contrôle légal des comptes et présentent un rapport et un avis conjoints. En cas de désaccord, chaque contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit présente son avis dans un paragraphe distinct du rapport d'audit et expose les raisons de ce désaccord.

17. On relèvera que le Code des sociétés (article 137, § 2) traite du co-commissariat en précisant que les pouvoirs du commissaire visés à l'article 137, § 1^{er} « peuvent être exercés par les commissaires conjointement ou individuellement. Si plusieurs commissaires ont été nommés, ils forment un collège. Ils peuvent se répartir entre eux les charges du contrôle de la société ».

En ce qui concerne leur responsabilité, le Code des sociétés précise (article 140) que « les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions. Ils répondent solidairement tant envers la société qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du présent code ou des statuts. Ils ne sont déchargés de leur responsabilité, quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que s'ils prouvent qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé ces infractions à l'organe de gestion et, le cas échéant, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale, la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance. »

Le Code des sociétés permet également (article 133, § 6, alinéa 1^{er}, 3^o) de déroger à la règle « one to one » – limitation des honoraires non-audit – en cas de désignation d'un collège de commissaires.

Par contre, le Code des sociétés ne contient, à ce jour, aucune mesure spécifique ayant trait aux modalités de « reporting » en cas de co-commissariat.

18. Le Conseil supérieur n'est pas favorable à une mesure visant à imposer en droit belge l'audit conjoint pour toutes ou pour certaines catégories de sociétés. En effet, des mesures strictes en matière d'indépendance, d'une part, et l'obligation de retirer la majorité de ses revenus du contrôle légal des comptes, d'autre part, sont, de l'avis du Conseil supérieur, de meilleurs garants de l'exercice en toute indépendance du contrôle des comptes et avec la compétence voulue. Il n'en

demeure pas moins qu'un audit conjoint est possible et qu'en cas de décision d'un tel audit conjoint les deux mesures susmentionnées reprises dans la directive « audit » doivent trouver à s'appliquer. Elles doivent dès lors être transposées en droit belge.

C. Les éléments complémentaires du rapport d'audit

19. Le règlement « EIP » impose à certaines catégories de sociétés, celles considérées comme étant des « entités d'intérêt public » au niveau national, la communication d'informations complémentaires dans l'attestation délivrée au terme de la mission de contrôle légal des comptes.

Il s'agit d'une liste ouverte (partant minimale) d'informations à faire figurer dans le rapport d'audit ayant un caractère public :

- **Article 10, § 2 du règlement « EIP »**

Le rapport d'audit est élaboré conformément à l'article 28 de la directive 2006/43/CE et comprend, en outre, au moins 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:
 - i) une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalie significative due à une fraude;
 - ii) une synthèse des réponses du contrôleur légal des comptes face à ces risques; et
 - iii) 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;
- 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.

Les Etats membres peuvent fixer des exigences supplémentaires en rapport avec le contenu du rapport d'audit.

- **Article 10, § 3 du règlement « EIP »**

Hormis l'exigence énoncée au paragraphe 2, point e), le rapport d'audit ne contient pas de références au rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11. Le rapport d'audit est rédigé d'une manière claire et non ambiguë.

- **Article 10, § 4 du règlement « EIP »**

Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ne fait pas usage du nom d'une autorité compétente, quelle qu'elle soit, d'une manière qui puisse indiquer ou laisser entendre que cette autorité approuve ou cautionne le rapport d'audit.

20. Dans la mesure où l'article 28, § 2, alinéa 2 de la directive « audit » permet expressément aux Etats membres de compléter des informations à reprendre dans le rapport d'audit rédigé au terme des travaux de contrôle des comptes, il appartient à chaque Etat membre de déterminer si l'information contenue dans l'attestation est identique quelle que soit la mission ou si certains éléments complémentaires doivent être communiqués lorsqu'il s'agit du contrôle des comptes d'une entité (ou d'un groupe) considéré au niveau national comme une entité d'intérêt public.

L'exigence reprise sous l'article 10, § 2, alinéa 1^{er}, point e) est clairement limitée aux entités (ou d'un groupe) considérées au niveau national comme une entité d'intérêt public.

Ces éléments complémentaires à reprendre dans le rapport d'audit des entités d'intérêt public peuvent être regroupés en quatre catégories :

- Quel(s) est(sont) le(s) mandant(s) ayant chargé l'auditeur externe de la mission de contrôle des comptes? En Belgique, cela revient à mentionner si un comité d'audit a été mis en place et/ou si un conseil d'entreprise a été institué et participe dès lors au processus de nomination du commissaire.
- Depuis combien d'années le mandataire (soit un réviseur d'entreprises personne physique, soit un cabinet d'audit) est-il chargé de la mission ?
- Dans le cadre des travaux liés au contrôle légal des comptes, quels sont les risques d'audit identifiés qui sont les plus significatifs ? Le contrôle des comptes a-t-il permis de déceler des irrégularités (notamment de la fraude) ?
- L'auditeur externe confirme qu'il n'a pas fourni de services interdits et que le cabinet d'audit est bien resté indépendant par vis-à-vis de l'entité contrôlée et mentionne les services qu'il a presté ou que son cabinet a presté en plus du contrôle légal des comptes dans l'entité contrôlée et dans ses filiales dont il n'aurait pas été fait mention soit dans l'annexe des comptes, soit dans le rapport de gestion.

21. De l'avis du Conseil supérieur, le fait d'ajouter ces éléments dans l'attestation du commissaire ne remet en aucune manière en question la portée des travaux d'audit à mener par le réviseur d'entreprises dans le cadre du contrôle légal des comptes mais fournit des informations complémentaires aux destinataires des comptes annuels et de l'attestation sur les comptes. Cela ne modifie dès lors nullement la nature de la mission ni le niveau d'assurance corrélé à l'attestation du commissaire.

Ces éléments peuvent, de l'avis du Conseil supérieur, être d'intérêt pour tous les destinataires du rapport d'audit dans la mesure où ces informations permettent de mieux appréhender les conditions dans lesquelles la mission a été effectuée et certaines constatations qui ont été faites dans le cadre des travaux liés au contrôle des comptes.

22. De l'avis du Conseil supérieur, il convient de **maintenir la situation actuelle en matière de rapport d'audit**, à savoir disposer d'une attestation du commissaire identique quel que soit le type d'entreprise soumis au contrôle légal des comptes en imposant la mention des informations suivantes prévues par l'article 10 du règlement à toutes les attestations :

- Mention des instances intervenant dans la désignation du commissaire : outre l'assemblée générale des actionnaires, un comité d'audit ou un conseil d'entreprise intervient-il ?

- Mention de la date de la première nomination du commissaire (réviseur d'entreprises ou cabinet d'audit) en place ;
- Confirmation du fait que des missions non compatibles avec le contrôle légal des comptes n'ont pas été effectuées et que les missions complémentaires compatibles qui ont été effectuées sont toutes reprises dans l'annexe des comptes annuels et sont chiffrées correctement.

Par contre, en ce qui concerne la mention des éléments ayant trait aux risques d'audit significatifs identifiés durant les travaux d'audit et aux irrégularités décelées, le Conseil supérieur ne préconise pas l'extension de cette exigence aux rapports d'audit des non-EIP mais le maintien en l'état de la confirmation partielle en matière d'irrégularités décelée contenue actuellement⁹ dans la seconde partie de l'attestation du commissaire.

23. En tout état de cause, il conviendra de revoir le libellé exact du rapport du commissaire, fixé actuellement en droit belge par la « norme¹⁰ du 29 mars 2013 complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire », afin d'intégrer ces éléments nouveaux.

Eu égard à la procédure d'approbation de normes prévues à l'article 30 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, il importe que le Ministre prenne position dans les meilleurs délais afin de permettre la mise en œuvre de la révision de la norme susmentionnée. Il convient, en effet, de l'avis du Conseil supérieur, que le libellé de l'attestation du commissaire soit, comme par le passé, défini en droit belge afin d'assurer la sécurité juridique voulue en la matière.

D. Autres attestations n'ayant pas de caractère public

24. Le règlement « EIP » prévoit également des obligations en matière de « reporting » en sus de l'attestation délivrée au terme du contrôle légal des comptes. Il s'agit d'obligations complémentaires en matière de « reporting » n'ayant pas de caractère public, contrairement au rapport d'audit.

Tel est le cas des obligations suivantes prévues par le règlement « EIP » :

Mesures contenues dans le règlement « EIP » à lire conjointement, le cas échéant, avec une mesure contenue dans la directive « audit »	Objet de la mesure
Evaluation des risques d'audit (article 6 du règlement) – à lire en complément de l'article 22ter de la directive	<ul style="list-style-type: none"> - Confirmation sur une base annuelle au comité d'audit - Echange de vues avec les membres du

⁹ « Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés. »

¹⁰ Approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 25 avril 2013 et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 22 août 2013 – l'avis concernant l'approbation de ces normes a été publié au *Moniteur belge* du 28 août 2013.

	comité d'audit
Constatation d'irrégularités (en ce compris la fraude (article 7 du règlement) – à lire en complément de l'article 21, § 2 de la directive	<ul style="list-style-type: none"> - En cas de constatation, inviter les responsables de l'entreprise à enquêter et à prendre les mesures adéquates - Si les mesures adéquates ne sont pas prises, en informer une autorité nationale à désigner par l'Etat membre
Rapport complémentaire destiné au comité d'audit (article 11 du règlement)	- Rapport complémentaire à adresser au comité d'audit (rapport n'ayant pas un caractère public)
Rôle d'alerte du contrôleur légal des comptes par rapport à l'autorité nationale en charge de la surveillance des sociétés cotées (en Belgique, la FSMA) et à l'autorité nationale en charge du contrôle prudentiel des établissements de crédit et des entreprises d'assurances (en Belgique, la BNB) (article 12 du règlement)	- Alerte si des informations sensibles sont identifiées

25. De l'avis du Conseil supérieur, il n'y a pas lieu d'aller au-delà du règlement européen quant au champ d'application de ces mesures visant exclusivement les contrôleurs légaux des comptes des entités d'intérêt public en droit belge. Le Conseil supérieur attire cependant l'attention du Ministre sur la nécessité de désigner une Autorité nationale auprès de laquelle toute déclaration de constatation d'irrégularités (en ce compris la fraude) devra être introduite.

E. Rapport de transparence

26. L'obligation de publier un rapport de transparence pour les contrôleurs légaux des comptes effectuant des missions de contrôle des comptes dans des entités d'intérêt public remonte à 2006 (article 40 de la directive « audit » adoptée initialement). En 2014, cette mesure a été transférée de la directive « audit » vers le règlement « EIP » (article 13).

Une comparaison des mesures contenues dans l'article 13 du règlement « EIP » avec celles contenues précédemment dans l'article 40 de la directive « audit » est reprise en **annexe 5** au présent avis.

27. Ces mesures européennes en matière de rapport de transparence ont été transposées en droit belge en 2007 dans les articles 15 et 16 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.

Par ailleurs, deux mesures corrélées au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public ont également été introduites au niveau régional en Belgique, en avril 2009, par le Gouvernement wallon qui a adopté deux décrets :

- le décret¹¹ du 30 avril 2009 relatif aux missions de contrôle des réviseurs au sein des organismes d'intérêt public, des intercommunales et des sociétés de logement de service public et au

¹¹ *Moniteur belge* du 26 mai 2009.

renforcement de la transparence dans l'attribution des marchés publics de réviseurs par un pouvoir adjudicateur wallon et modifiant certaines dispositions du décret du 12 février 2004 relatif aux commissaires du Gouvernement, du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation et du Code wallon du Logement et

- le décret¹² du 30 avril 2009 modifiant certaines dispositions du décret du 12 février 2004 relatif aux commissaires du Gouvernement pour les matières réglées en vertu de l'article 138 de la Constitution et relatif aux missions de contrôle des réviseurs au sein des organismes d'intérêt public ainsi qu'au renforcement de la transparence dans l'attribution des marchés publics de réviseurs par un pouvoir adjudicateur wallon.

Ces deux décrets datés du 30 avril 2009 ont trait à l'exercice de missions de contrôle légal des comptes de certaines catégories d'entreprises situées en Région wallonne :

- les organismes d'intérêt public¹³
- les intercommunales et
- les sociétés de logement de service public.

Les décrets wallons ont fait usage de la mesure contenue dans l'article 39 de la directive « audit » permettant aux États membres d'exempter les entités d'intérêt public, qui n'ont pas émis de valeurs mobilières admises à la négociation sur un marché réglementé au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14), de la directive 2004/39/CE, et leur(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes ou cabinet(s) d'audit de l'une ou de plusieurs des exigences visées au chapitre X (articles 39 à 43) de la directive « audit ».

Parmi les exigences imposées aux trois catégories d'entreprises visées par les deux décrets wallons, on relève, en effet, la mesure ayant trait au rapport de transparence. Tout réviseur qui souhaite soumissionner pour un mandat de contrôle des comptes d'organismes d'intérêt public, d'intercommunales et de sociétés de logement de service public situés en région wallonne doit également transmettre au moment de sa candidature un rapport de transparence.

Ces rapports de transparence font l'objet d'une publicité dans la mesure où ils sont publiés sur le site internet de la Région wallonne¹⁴.

28. Dans la mesure où le règlement « EIP » est directement applicable aux contrôleurs légaux des comptes et aux cabinets d'audit effectuant des missions de contrôle des comptes dans de telles entités, cette mesure ne doit pas être reprise en droit belge.

La question se pose cependant de savoir s'il convient de supprimer ou d'adapter les mesures contenues dans les articles 15 et 16 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 reprenant les mesures applicables en matière de rapport de transparence.

Dans la mesure où l'obligation d'établir un rapport de transparence et le contenu dudit rapport de transparence est fixée par le règlement européen pour ce qui concerne les entités d'intérêt public, la

¹² *Moniteur belge* du 27 mai 2009.

¹³ Il importe de bien différencier les « organismes d'intérêt public » visés par ces décrets des « entités d'intérêt public » évoquées ci-avant. Les « organismes d'intérêt public » sont les organismes présentant un intérêt public au sens social du terme par opposition aux « entités d'intérêt public » qui correspondent à l'intérêt public au sens financier du terme.

¹⁴ Voir à ce propos la page suivante du portail des marchés publics en Région wallonne et en Communauté française : <http://marchespublics.wallonie.be/fr/informations-generales/pratiques-de-marche/marches-reviseurs/marche-reviseurs-cadastre-et-rapports-de-transparences.html>.

question revient à déterminer si des réviseurs d'entreprises belges n'effectuant pas de missions de contrôle légal des comptes dans des « EIP » utilisent de tels rapports de transparence.

Le Conseil supérieur a constaté dans une étude¹⁵ relative aux rapports de transparence, reprise dans son rapport annuel 2011, que de nombreux réviseurs d'entreprises publient sur une base volontaire un rapport de transparence ou créent un site internet contenant pour l'essentiel l'information correspondant à un rapport de transparence, alors qu'ils n'effectuent pas de missions dans des entités d'intérêt public. En outre, ce rapport de transparence est utilisé par les réviseurs d'entreprises comme un outil de communication leur permettant de démontrer leur expérience utile et la bonne organisation de leur cabinet d'audit.

29. Dans ce contexte, le Conseil supérieur préconise le maintien des articles 15 et 16 de la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée afin de fixer un cadre applicable aux réviseurs d'entreprises qui publient un rapport de transparence sur une base volontaire.

Outre le rôle de guidance des professionnels lors de l'élaboration de tels rapports de transparence, ceci devrait conduire à l'inclusion l'examen de tout rapport de transparence publié par un cabinet d'audit ou par un réviseur d'entreprises personne physique dans le contrôle de qualité auxquels ils sont soumis périodiquement.

¹⁵ Rapport annuel 2011 du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, rapport annuel du Conseil supérieur en tant qu'entité faisant partie de la supervision publique, Etude empirique intitulée « Rapports de transparence et moyens de communication des réviseurs d'entreprises », pp. 169-190.

Troisième partie – La réforme en matière de déontologie

30. Parmi les objectifs majeurs poursuivis par la réforme européenne de 2014 en matière d'audit figure le renforcement des dispositions en matière de déontologie à laquelle sont soumis les contrôleurs légaux des comptes.

Dans le cadre de cette réforme, des exigences plus strictes ont été prescrites au niveau européen pour les contrôleurs légaux des comptes de certaines catégories de sociétés, celles considérées comme des « entités d'intérêt public » (en abrégé, EIP), tout en permettant aux Etats membres d'étendre ces obligations au niveau national pour les contrôleurs légaux des comptes d'autres catégories, voire de toutes de sociétés soumises au contrôle légal des comptes.

Une réforme est dès lors nécessaire en Belgique en matière de déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises à l'aune de cette réforme européenne de 2014, tout en faisant le bilan quant aux orientations prises historiquement par le législateur belge en matière de déontologie.

31. Une des réformes significatives en droit belge en matière de déontologie fut celle adoptée en 2002 et en 2003, à la suite de l'affaire « Lernout et Hauspie ». Elle porte notamment sur les éléments suivants :

- l'introduction d'une période de viduité (« *cooling off* ») pour tout réviseur d'entreprises quittant la profession pour être actif dans une entreprise (ou dans une entité liée à cette entreprise) dans laquelle lui (ou son cabinet d'audit) est chargé du contrôle légal des comptes (article 133, § 3 C.Soc) ;
- la fixation de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes (appelée « *black list* »), tant pour les entreprises liées à cette entreprise que pour le réseau dont relève le contrôleur légal des comptes (article 133, § 9 C.Soc) ;
- l'introduction¹⁶ d'une période de viduité (« *pre-cooling off* ») de deux ans pour tout réviseur d'entreprises qui souhaite effectuer une mission de contrôle légal des comptes alors que, lui, son cabinet d'audit ou quiconque relevant du même réseau, aurait effectué d'autres missions dans cette même société ou dans une entreprise liée à celle-ci ;
- l'introduction d'une limite des honoraires non-audit (pour le groupe dont relève l'entreprise, d'une part, et, pour le cabinet d'audit et le réseau auquel appartient le réviseur d'entreprises, d'autre part) lorsque le réviseur d'entreprises est chargé du contrôle légal des comptes (règle dite « *one to one* ») (article 133, § 5 C.Soc). Cette mesure est limitée aux entreprises cotées et aux entreprises relevant d'un groupe soumis à l'obligation de consolider ses comptes.

32. Une autre réforme significative en matière de déontologie fut celle adoptée en 2007 lors de la transposition en droit belge de la directive « audit » de 2006. C'est dans ce contexte qu'a été adoptée une norme professionnelle (sous l'ancien régime – cette norme n'a dès lors pas fait l'objet d'une approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie). Elle porte notamment sur les éléments suivants :

¹⁶ Cette mesure reprise dans l'article 133, alinéa 8 (mesure introduite en 2002) a été retirée du Code des sociétés par l'article 100 de la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses (*Moniteur belge* du 28 juillet 2006, 2^{ème} édition) ayant réformé l'article 133 du Code des sociétés.

- l'introduction d'une rotation « interne » obligatoire après 6 ans pour les contrôleurs légaux des comptes des sociétés cotées, des établissements de crédit et des entreprises d'assurances, des filiales importantes belges ou étrangères de telles entités de droit belge lorsque celles-ci établissent des comptes consolidés. Une période de 2 ans est également prévue avant de pouvoir à nouveau être en charge ou participer au contrôle légal des comptes de ces entités ;
- l'introduction de règles en matière d'honoraires subordonnés ;
- l'introduction d'une période de viduité de deux ans (« *pre-cooling off* ») (tout en prévoyant une règle *de minimis*) applicable à tout réviseur d'entreprises qui souhaite effectuer une mission de contrôle légal des comptes alors que, lui, son cabinet d'audit ou quelqu'un de son réseau, aurait effectué d'autres missions dans cette même société ou dans une entreprise liée, à tout le moins pour ce qui concerne :
 - o d'une part, la participation de manière régulière à la tenue de la comptabilité ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société visée, d'une société belge qui la contrôle ou de l'une de ses filiales belges ou étrangères significatives et,
 - o d'autre part, dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société visée, d'une société belge qui la contrôle ou de l'une de ses filiales belges ou étrangères significatives ;
- l'introduction d'une limite relative à l'importance d'un mandat de contrôle des comptes (un client ou un groupe de clients ne peuvent représenter plus de 20% des honoraires du commissaire ou du cabinet de révision dont il relève).

*

* *

33. Cette troisième partie de l'avis du Conseil supérieur traitant de la déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises est décomposée en six thèmes :

- la réforme de la structure du dispositif légal et réglementaire ayant trait à la déontologie ;
- la problématique des honoraires ;
- les missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes ;
- la limite des missions non-incompatibles en cas de mission de contrôle légal des comptes ;
- la durée du mandat de contrôle légal des comptes ;
- la rotation (tant interne qu'externe) et la procédure de renouvellement de mandats.

A. La réforme de la structure du dispositif légal et réglementaire ayant trait à la déontologie

34. Le Conseil supérieur insiste pour que le cadre légal et réglementaire belge ayant trait à la déontologie à laquelle sont soumis les réviseurs d'entreprises soit examiné dans sa globalité et que ces mesures soient structurées de manière cohérente.

En effet, le cadre légal et réglementaire belge ayant trait à la déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises est une résultante de différentes réformes dont, outre sa complexité, la cohérence laisse quelque peu à désirer.

Le cadre actuel en matière de déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises est multiple et peut être présenté comme suit :

- le Code des sociétés et son arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés ;
- 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 et son arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ;
- les normes du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire. Celles-ci sont largement inspirées de la recommandation européenne¹⁷ du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne ;
- les avis et les interprétations ayant trait à l'indépendance du commissaire adoptés par le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, créé par le législateur belge en 2003 et faisant partie du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises¹⁸ ;
- les circulaires, avis et communications adoptés par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises¹⁹.

Depuis l'adoption de la réforme européenne en matière d'audit de 2014, l'environnement s'est encore complexifié dans la mesure où des dispositions²⁰ seront désormais directement applicables à certaines entreprises (celles considérées par les Etats membres comme « entités d'intérêt public » (en abrégé, EIP)), à certains contrôleurs légaux des comptes (ceux ayant des missions de contrôle légal des comptes d'EIP au sens donné par la réglementation nationale applicable) et aux autorités nationales en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes effectuant des missions de contrôle des comptes dans des « entités d'intérêt public », telles que définies en droit national²¹.

Enfin, on relèvera que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est membre de l'*International Federation of Accountants* (en abrégé, IFAC) et qu'à ce titre il ne peut élaborer des normes professionnelles moins contraignantes que celles adoptées au niveau international. En ce qui concerne la déontologie applicable aux auditeurs externes, il s'agit du Code d'éthique²² du 10 juillet 2009, approuvé par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (en abrégé, IESBA) et publié par l'IFAC, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011.

Le législateur –qu'il soit national ou européen– n'est par contre pas lié aux mesures contenues dans Code d'éthique élaboré par les représentants internationaux de la profession :

¹⁷ Recommandation européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne : principes fondamentaux (JOCE L 191 du 19 juillet 2002, pp. 22-57).

¹⁸ Ces documents sont disponibles sur le site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, sous l'onglet « Réglementation – Doctrine – Archives » : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/archives/Pages/default.aspx>. Les mandats du Président et des membres du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ayant pris fin en 2008, aucun nouveau document n'a été publié depuis lors.

¹⁹ Il ressort de l'article 30, § 5 de la loi du 22 juillet 1953 que le Conseil de l'IRE développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession, sous la forme d'avis, de circulaires ou de communications. L'Institut transmet les avis, circulaires ou communications au Conseil supérieur des Professions économiques.

Ces documents sont disponibles sur le site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, sous l'onglet « Réglementation – Doctrine » : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/Pages/default.aspx>.

²⁰ Les mesures contenues dans le 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 (JOUE L158 du 27 mai 2014, pp 77-112).

²¹ A défaut d'une définition au niveau national, sont considérées comme « entités d'intérêt public », les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance.

²² En novembre 2014, un document de consultation proposant d'apporter des modifications au Code a été rendu public ("Improving the structure of the Code of Ethics for Professional Accountants") (<http://www.ifac.org/publications-resources/improving-structure-code-ethics-professional-accountants>).

- s'il adopte des mesures allant au-delà de celles contenues dans le Code d'éthique de l'IESBA, le professionnel doit se soumettre à cette réglementation nationale plus contraignante qui lui est directement applicable ;
- s'il adopte des mesures moins contraignantes, il convient d'appliquer les mesures plus contraignantes contenues dans le Code d'éthique à moins que la réglementation nationale n'interdise purement et simplement cette possibilité.

Le Conseil supérieur constate que ni la directive « audit », ni le règlement « EIP » ne font référence au Code d'Éthique publié par l'IFAC mais que l'Union européenne a opté pour une réglementation spécifique au niveau européen à transposer au niveau national. Le Code d'éthique publié par l'IFAC peut dès lors être considéré par le législateur belge comme un document de guidance éventuelle sans pour autant devoir se conformer à l'un ou à l'autre, voire à tous, les points contenus dans le Code d'éthique publié par l'IFAC.

D'autres documents de guidance (non contraignants) ayant trait aux contrôleurs légaux des comptes adoptés par la Commission européenne peuvent être relevés :

- la recommandation européenne²³ du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne ;
- la recommandation européenne²⁴ du 6 mai 2008 relative à l'assurance qualité externe des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui contrôlent les comptes d'entités d'intérêt public ;
- la recommandation européenne²⁵ du 8 juin 2008 sur la limitation de la responsabilité civile des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

35. De l'avis du Conseil supérieur, il est indispensable de saisir l'occasion de l'examen du règlement « EIP » et de la transposition de la directive « audit » en droit belge pour structurer de manière claire le cadre légal et réglementaire applicable en matière de déontologie aux réviseurs d'entreprises.

Le Conseil supérieur propose la répartition suivante :

- **dans le Code des sociétés et son arrêté royal d'exécution du 30 janvier 2001**, les règles fixant les modalités d'interactions entre le commissaire (à savoir le réviseur d'entreprises dans sa mission de contrôleur légal des comptes) et ses mandants (à savoir, le conseil d'administration, l'assemblée générale des actionnaires et, s'il échet, le conseil d'entreprise et le comité d'audit). Cela couvre :
 - les modalités de désignation d'un commissaire (durée d'un mandat / durée des mandats successifs / rotation externe / s'il échet, rôle du conseil d'entreprise / s'il échet, rôle du comité d'audit) ;
 - les modalités de fixation des honoraires (montant fixé d'avance pour la durée du mandat / pas d'honoraires subordonnés en cas de contrôle légal des comptes) ;
 - les modalités de limitation de la responsabilité du réviseur d'entreprises en cas de contrôle légal des comptes ;
 - les principes de base en matière d'indépendance (missions incompatibles / limite des missions compatibles / période de « *cooling off* » / période de « *pre-cooling off* », etc.) ;

²³ Recommandation européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne : principes fondamentaux (JOCE L 191 du 19 juillet 2002, pp. 22-57).

²⁴ Recommandation européenne du 6 mai 2008 relative à l'assurance qualité externe des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui contrôlent les comptes d'entités d'intérêt public (JOUE L 120 du 7 mai 2008, pp. 20-24).

²⁵ Recommandation européenne du 8 juin 2008 sur la limitation de la responsabilité civile des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit (JOUE L 162 du 21 juin 2008, pp. 39-40).

- les interactions durant le mandat avec l'organe de gestion, s'il échet, avec le comité d'audit, avec l'assemblée générale des actionnaires et, s'il échet, avec le conseil d'entreprise ;
 - le « reporting » périodique (attestation du commissaire, rapport complémentaire au comité d'audit, rapport au conseil d'entreprise) ou occasionnel ;
- **dans le Code des sociétés et, s'il échet, son arrêté royal d'exécution du 30 janvier 2001**, les règles désignant l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises mais également les modalités d'interactions entre cette autorité et les entreprises (notamment dans le cadre des interruptions de mandats) ;
- **dans la loi du 22 juillet 1953**, les règles générales applicables aux réviseurs d'entreprises – notamment en matière de déontologie– (que ce soit lorsqu'il effectue une mission de contrôle légal des comptes ou d'autres missions), les missions confiées à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et les interactions entre tout réviseur d'entreprises et son organisation professionnelle.
- Cela couvre les règles fixant :
- les missions et l'organisation de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;
 - la fonction du réviseur d'entreprises ;
 - les conditions pour avoir la qualité de réviseur d'entreprises ;
 - les droits et obligations des réviseurs d'entreprises (avec des mesures d'exécution à reprendre dans l'arrêté royal d'exécution du 10 janvier 1994) ;
 - les modalités de désignation d'un commissaire (rotation interne) ;
 - les modalités de limitation de la responsabilité du réviseur d'entreprises (dans les missions autres que celle de contrôle légal des comptes) ;
 - les relations entre les réviseurs d'entreprises et leur organisation professionnelle ;
 - le financement de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'utilisation faite de ce financement ;
 - le rôle de la profession dans l'élaboration des normes, des recommandations et de la doctrine applicable aux réviseurs d'entreprises, etc.
- **dans la loi du 22 juillet 1953 et un nouvel arrêté royal d'exécution**, les règles fixant les interactions entre l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises avec les réviseurs d'entreprises, d'une part, et avec l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, d'autre part.
- Cela couvre les règles fixant
- les missions et l'organisation de l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises ;
 - les missions et les moyens d'action de l'autorité de supervision publique ;
 - les relations entre les réviseurs d'entreprises et l'autorité de supervision publique ;
 - les modalités de « reporting » périodique ou occasionnel entre les réviseurs d'entreprises et l'autorité de supervision publique ;
 - les liens entre l'autorité de supervision publique et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;
 - la mission confiée en matière d'approbation des normes et des recommandations et en matière de vérification *a posteriori* de la doctrine applicable aux réviseurs d'entreprises, etc.

B. La problématique des honoraires

36. Les honoraires sont régis au niveau européen par des dispositions contenues tant dans la directive « audit » que dans le règlement « EIP ». Dans la mesure où la plupart des dispositions

contenues dans les textes européens sont déjà inscrites en droit belge, la réglementation applicable en matière d'honoraires ne devrait connaître que des changements limités quant au fond.

Il conviendra cependant d'examiner les mesures à intégrer dans le Code des sociétés ou dans la loi du 22 juillet 1953, au vu de la répartition proposée ci-avant (sous **35.**).

37. Un des principes fondamentaux en droit belge en matière d'honoraires porte sur le fait que tout réviseur d'entreprises a pour fonction principale le contrôle légal des comptes : « *La fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions révisorales d'états financiers, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci* » (article 4 de la loi du 22 juillet 1953).

De l'avis du Conseil supérieur, bien que cette mesure ne figure pas dans l'arsenal législatif européen, le fait d'imposer aux réviseurs d'entreprises de devoir se consacrer à titre principal au contrôle légal des comptes et aux missions réservées au commissaire est la meilleure garantie en matière d'indépendance, d'une part, et en matière de compétence technique nécessaire pour mener à bien de ce type de mission, d'autre part.

Le Conseil supérieur insiste dès lors fortement sur l'importance du maintien de cette mesure dans la loi du 22 juillet 1953 afin d'assurer l'existence d'un corps de spécialistes se consacrant pour l'essentiel au contrôle légal des comptes.

38. En ce qui concerne la détermination du montant des honoraires d'audit, il ressort des textes européens que les honoraires relatifs au contrôle légal des comptes ne peuvent en aucune manière constituer des honoraires subordonnés.

La problématique des honoraires subordonnés est actuellement reprise dans la norme du 30 août 2007 en matière d'indépendance du commissaire. Il ressort de ces mesures que :

- les honoraires subordonnés aux résultats relatifs au contrôle légal des comptes sont interdits (§ 5.1.1) ;
- lorsque des missions sont effectuées par le commissaire ou par le réseau dont relève le commissaire dans une entreprise dans laquelle le commissaire est chargé du contrôle légal ou dans une entité liée à celle-ci, il n'est pas possible de permettre la prestation par le commissaire ou son réseau de missions contre des honoraires subordonnés, quelles que soient les mesures de sauvegarde mises en place (§ 5.1.2) ;
- lorsque des missions sont effectuées dans une entité dans laquelle le contrôle légal des comptes n'est pas effectué par un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit relevant du même réseau, on peut envisager qu'un contrat contenant des honoraires subordonnés soit conclu. Les risques pour l'indépendance doivent être évalués et des mesures de sauvegarde appropriées doivent être mises en place de manière à ramener le risque à un niveau acceptable. Il importe par ailleurs que les risques pour l'indépendance ainsi que les mesures de sauvegarde prises soient consignées dans le dossier du professionnel de manière à ce que celui-ci contienne des traces de l'évaluation faites au moment de l'acceptation du mandat. La lettre de mission devra également faire état du fait que les honoraires sont subordonnés et que des mesures de sauvegarde adéquates ont été prises pour ramener le risque à un niveau acceptable (§ 5.1.3).

De l'avis du Conseil supérieur la teneur des dispositions en matière d'honoraires subordonnés peut être maintenue en l'état. Par contre, il conviendrait, au vu de la répartition proposée ci-avant (sous

35.) par le Conseil supérieur, d'intégrer les deux premiers cas de figure dans l'article 134 du Code des sociétés et le troisième cas de figure (plus général) dans la loi du 22 juillet 1953.

39. Il ressort également des considérants précédant la directive « audit » (tel est le cas du considérant (11) de la directive « audit » adoptée en 2006) que les honoraires relatifs à la mission de contrôle légal des comptes doivent être suffisants pour effectuer correctement la mission qui est confiée au contrôleur légal des comptes.

Des mesures similaires existent en droit belge dans l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée et l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. D'autres mesures (articles 4, § 1^{er} et 10, § 3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises) traitent de l'usage qui est fait des informations relatives aux honoraires pour s'assurer que ceux-ci soient suffisants pour mener à bien la mission de contrôle légal des comptes qui a été confiée à un réviseur d'entreprises.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe d'être attentif à l'analyse des honoraires tant pour ce qui concerne des montants trop élevés d'honoraires que pour ce qui concerne les honoraires insuffisants pour effectuer correctement la mission de contrôle légal des comptes de l'entité concernée.

Il n'est, en effet, pas acceptable que les honoraires d'audit soient influencés par d'autres missions effectuées par le cabinet d'audit, voire le réseau dont relève le professionnel, et ce indépendamment d'éventuelles limites à fixer entre les honoraires « audit » et les honoraires « non audit » (ce point est examiné ci-après sous le point **D.**). Ceci peut, en effet, conduire à des distorsions dans l'attribution de mandats de contrôle légal des comptes, voire à l'exclusion des structures ne pratiquant pas de telles « compensations » et refusant de travailler « à perte » sur le mandat de contrôle légal des comptes.

Il importe, dès lors, de fixer clairement une responsabilité en la matière en droit belge de manière à éviter les distorsions dans le marché du contrôle légal des comptes ou une concentration du marché découlant de telles pratiques.

40. L'article 4, § 3 du règlement « audit » introduit également une mesure applicable aux seuls mandats « EIP » en terme de dépendance d'un réviseur d'entreprises ou d'un cabinet d'audit par rapport à une société ou un groupe de sociétés en raison d'une proportion trop forte des mandats effectués et des honoraires corrélés à ces mandats :

« Lorsque les honoraires totaux reçus d'une entité d'intérêt public au cours de chacun des trois derniers exercices consécutifs représentent plus de 15 % du total des honoraires reçus par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ou, le cas échéant, par le contrôleur du groupe effectuant le contrôle légal des comptes au cours de chacun de ces exercices, ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit ou, le cas échéant, ce contrôleur du groupe en informe le comité d'audit et analyse avec lui les risques pesant sur leur indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques. Le comité d'audit examine si la mission d'audit devrait être soumise à un examen de contrôle qualité de la mission par un autre contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit avant la publication du rapport d'audit.

Lorsque les honoraires reçus d'une telle entité d'intérêt public continuent de dépasser 15 % du total des honoraires reçus par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, ou, le cas échéant, par le contrôleur du groupe effectuant le contrôle légal, le comité d'audit décide, sur la base de critères objectifs, si le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ou le contrôleur du groupe chargé du contrôle légal des comptes d'une telle entité ou d'un tel groupe d'entités peut continuer à effectuer ce contrôle pendant une période supplémentaire, qui ne peut en aucun cas dépasser deux ans. »

Il s'agit de mesures obligatoires contenues dans le règlement « EIP ». On relèvera, à toutes fins utiles, que le § 4 du même article du règlement « EIP » précise qu'il ne s'agit pas d'une mesure d'harmonisation maximale et que les Etats membres peuvent appliquer des exigences plus strictes que celles énoncées dans l'article 4.

Le Conseil supérieur constate qu'une mesure analogue a été adoptée en droit belge en 2007 et est applicable à toutes missions de contrôle légal des comptes et aux autres missions de certification des comptes annuels ou consolidés, publiés ou déposés, et dont le rapport du réviseur est publié ou déposé.

La base juridique de ces mesures trouve son origine dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (articles 10, § 1^{er}, 11, 13, 22) et est complétée actuellement par des mesures reprises dans les paragraphes 5.2 et 5.3 des normes du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

Il conviendrait, au vu de la répartition proposée ci-avant (sous **35.**) par le Conseil supérieur, d'intégrer le principe général de ces mesures dans la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée et, s'il échet, des mesures d'exécution dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, en lieu et place des normes du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

De l'avis du Conseil supérieur, les mesures contenues dans les normes du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire peuvent purement et simplement demeurer inchangées (moyennant le transfert dans la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée), exception faite de deux éléments :

- **la transformation du taux (actuellement les normes indépendance fixent un seuil de 20% alors que le règlement « EIP », à l'instar du Code d'éthique publié par l'IFAC, retient un seuil de 15%) dans les mesures reprises dans la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée et**
- **l'adjonction du rôle du comité d'audit (si un tel comité a été constitué) dans le Code des sociétés.**

Par ailleurs, le Conseil supérieur est favorable au maintien de la comparaison au niveau du réseau si le réviseur d'entreprises ou son cabinet d'audit relève d'un tel réseau.

Le Conseil supérieur attire en particulier l'attention du Ministre sur l'importance de maintenir des mesures plus souples pour les réviseurs d'entreprises qui débutent dans la profession, à l'instar de ce que prévoit la norme du 30 août 2007 ayant trait à certains aspects de l'indépendance du commissaire, durant une période de 5 ans.

41. Les normes du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire traitent également de la problématique des honoraires impayés pouvant menacer l'indépendance du commissaire en ce sens qu'ils peuvent s'apparenter à un prêt substantiel du commissaire à l'entité contrôlée.

Bien que ces mesures ne soient pas explicitement prévues que ce soit dans la directive « audit » ou dans le règlement « EIP », le Conseil supérieur est favorable au maintien de ce principe moyennant, au vu de la répartition proposée ci-avant (sous **35.**), le transfert dans la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée.

42. Dans le cadre de la transposition de la directive²⁶ comptable 2013/34/CE en droit belge, le législateur a décidé de maintenir en l'état les obligations en matière de publicité des honoraires, qu'ils soient des honoraires d'« audit » ou des honoraires « non audit », contenues actuellement dans le Code des sociétés et dans son arrêté royal d'exécution et de ne pas exercer l'option laissée par l'article 18, § 3 de la directive comptable.

Le Conseil supérieur soutient cette option prise dans le cadre de la transposition de directive comptable dans la mesure où il permet aux actionnaires et aux tiers de disposer de l'information voulue quant aux relations financières existant entre un réviseur d'entreprises, son cabinet d'audit, voire son réseau, d'une part, et une entreprise, voire le groupe dont relève l'entreprise, d'autre part. Il s'agit, en effet, d'une donnée importante en matière d'indépendance du contrôleur légal des comptes, en ce compris pour les entreprises faisant partie d'un groupe, le cas échéant, international.

43. Il ressort de l'article 14 du règlement « EIP » que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ayant des missions de contrôle des comptes dans une (ou plusieurs) entités, considérées au niveau national comme étant des entités d'intérêt public, est tenu de communiquer sur une base annuelle à l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes :

- la liste des mandats de contrôle des comptes dans des entités d'intérêt public ;
- le montant des honoraires « audit » pour chacun des mandats ;
- le montant des honoraires « non-audit » pour chacun des mandats, en distinguant ceux qui correspondent à des missions obligatoires en vertu du droit européen ou du droit national de ceux qui découlent de missions effectuées sur une base contractuelle.

Une mesure analogue est actuellement applicable à tous les réviseurs d'entreprises qui transmettent à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises une déclaration annuelle de leurs mandats (sans faire la distinction selon qu'il s'agit de mandats EIP ou non-EIP) et des honoraires d'audit pour chaque mandat. Le montant des honoraires relatifs aux missions « non-audit » est quant à lui repris en annexe des comptes annuels.

A ce jour, ces mesures ne sont par contre pas communiquées par le réviseur d'entreprises à l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Eu égard à la nature de l'information qu'il importe de transmettre à l'avenir par le réviseur d'entreprises, il conviendra d'intégrer cette mesure dans la loi du 22 juillet 1953.

Il appartiendra au législateur belge de déterminer si cette mesure sera directement applicable à tous les réviseurs d'entreprises ou uniquement à ceux qui effectuent une (ou plusieurs) mission(s) de contrôle des comptes dans des entités d'intérêt public.

Pour les déclarations des réviseurs d'entreprises n'effectuant pas de mission de contrôle des comptes dans des EIP, deux possibilités sont envisageables :

- maintenir l'obligation de transmettre à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises des informations relatives à l'ensemble des missions effectuées par les réviseurs d'entreprises ainsi que les honoraires qui y sont corrélés et instaurer l'obligation pour l'IRE de transmettre cette information à l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, soit à

²⁶ Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (JOUE L182 du 29 juin 2013).

l'état brut, soit retravaillée en fonction des demandes de l'autorité en charge de la supervision publique ;

- instaurer l'obligation de transmettre directement à l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises les informations nécessaires à ses travaux de supervision.

44. Il conviendra, par ailleurs, de l'avis du Conseil supérieur, d'examiner les mesures contenues dans les articles 12 et 32, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 susmentionnée, d'une part, et les articles 2, 3 et 31 de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, d'autre part. En effet, ces mesures désignent l'Institut des Réviseurs d'Entreprises comme instance collectrice de l'information ayant trait aux missions effectuées par chaque cabinet d'audit et/ou par chaque réviseur d'entreprises et aux honoraires qui y sont corrélés et fixe l'usage qui est fait de l'information collectée :

- le calcul des cotisations à verser par les réviseurs d'entreprises et/ou les cabinets d'audit à leur organisation professionnelle ;
- la détermination des mandats faisant partie du champ d'investigation lorsqu'il est procédé au contrôle de qualité d'un cabinet d'audit (ou d'un réseau) ou d'un réviseur d'entreprises personne physique ;
- l'instruction d'un dossier de surveillance relatif à un cabinet d'audit (ou d'un réseau) ou à un réviseur d'entreprises personne physique.

La question se pose de savoir s'il convient de maintenir cette mission de collecte de l'information auprès de l'organisation professionnelle ou s'il convient de mettre en œuvre une telle collecte de l'information directement auprès de l'instance en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises. Une distinction pourrait le cas échéant être faite entre les missions effectuées dans les entreprises considérées comme étant des « EIP » et les missions effectuées dans les autres entreprises.

De l'avis du Conseil supérieur, l'orientation à prendre en la matière dépendra de la décision qui sera prise par le Gouvernement en matière d'organisation de la supervision publique des réviseurs d'entreprises. Plus précisément, le choix sera directement influencé par le fait que la loi prévoit ou non une délégation possible de missions déterminées par l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises à l'organisation professionnelle.

C. Services autres que d'audit interdits²⁷ (dénommée « black list »)

i) Les services dont la fourniture ne peut pas être combinée avec l'exercice du contrôle légal au sein d'une « non-EIP »

45. De l'avis du Conseil supérieur, la liste belge actuelle (limitative) reprenant 7 services considérés comme incompatibles avec l'indépendance du commissaire (article 183^{ter} et suivants de l'arrêté royal du 30 janvier 2001)²⁸ doit être maintenue, sous réserve des adaptations de forme nécessaires à sa mise en concordance terminologique avec la nouvelle réglementation européenne.

²⁷ Pour saisir au mieux la problématique, il est renvoyé à l'analyse technique des textes reprise à l'**annexe 6**, qui reprend une comparaison entre la réglementation européenne et les règles existantes en droit belge relatives à cette « black list ».

²⁸ Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (articles 183^{bis} à 183^{sexies} tels qu'adaptés par l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire).

46. Le Conseil supérieur souligne que les services interdits dans les « EIP » par le règlement peuvent néanmoins être fournis par le commissaire (ou par un membre de son réseau) dans les « non-EIP », moyennant le respect des règles relatives :

- à l'indépendance du commissaire,
- à la transparence relative à la mention des honoraires perçus pour services autres que d'audit, dans l'annexe des comptes annuels (article 134, §§ 3 à 5 du Code des sociétés²⁹) et
- s'il échet, à la limitation imposée par la règle dite « *one to one* » pour les services autres que d'audit (*cf. infra*).

Les conditions susvisées découlent de la réglementation belge actuelle et doivent être maintenues.

47. Dans le souci de renforcer l'obligation de transparence relative aux honoraires du commissaire – imposée actuellement en Belgique par l'article 134 du Code des sociétés–, le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait, dans le chef du commissaire, de compléter dorénavant son rapport relatif aux comptes annuels par la confirmation du caractère complet des informations reprises dans l'annexe des comptes annuels, relatives aux honoraires perçus pour les services autres que d'audit (la nature des missions répertoriées et les montants respectifs). Ceci nécessite la modification des articles 144 et 148 du Code des sociétés relatifs au rapport du commissaire.

48. Le Conseil supérieur constate que l'interdiction imposée par le règlement relative à la fourniture, par le commissaire, de services juridiques, et en particulier la fourniture de conseils généraux, ne figure pas en tant que telle dans la liste belge des services interdits. De l'avis du Conseil supérieur, il convient de clarifier que la liste actuelle des missions incompatibles, applicable aux « EIP » comme aux « non-EIP », couvre également la fourniture de conseils portant sur la restructuration d'entreprises, dans la mesure où cette activité peut être considérée comme un service par lequel le commissaire serait associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée et dès lors comme incompatible dans son chef.

Par ailleurs, il convient en tout état de cause être de maintenir l'interdiction pour le commissaire de négocier au nom de l'entité contrôlée ou de s'engager dans la défense de ses intérêts dans le cadre de la résolution d'un litige. Cette mesure d'interdiction est similaire à celle existant en droit belge qui exclut toute représentation dans le dénouement de litiges de nature fiscale ou autre et doit dès lors être étendue aux « non-EIP ».

*ii) Les services dont la fourniture ne peut pas être combinée avec l'exercice du contrôle légal **au sein d'une « EIP »***

49. Le règlement européen comprend une liste de 11 services interdits dont la fourniture par le contrôleur légal (ou un membre de son réseau) ne peut pas être combinée avec l'exercice du contrôle légal.

²⁹ Conformément à l'article 134, §§ 3 à 5 du Code des sociétés, les montants des émoluments liés aux prestations complémentaires par le commissaire ou son réseau, en sus du contrôle légal des comptes, sont mentionnés en annexe des comptes annuels, ventilés selon les catégories suivantes : autres missions d'attestation, missions de conseils fiscaux et autres missions extérieures à la mission révisoriale.

Cette liste des 11 services interdits va au-delà de la liste (limitative) des 7 services actuellement interdits en Belgique en combinaison contrôle légal des comptes³⁰.

De l'avis du Conseil supérieur, il ne convient pas que la Belgique complète, pour les « EIP », la liste des 11 services interdits, par des services interdits supplémentaires. Le Conseil supérieur estime dès lors qu'il ne convient pas d'exercer l'option laissée aux Etats membres par l'article 5, § 2 du règlement.

50. Le Conseil supérieur propose cependant d'appliquer pour partie l'option laissée aux Etats membres par l'article 5, § 3 du règlement : comme le permet le règlement, certains services devraient pouvoir être autorisés, tout en limitant l'assouplissement admis, au respect des conditions suivantes :

- a) les services n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les comptes annuels contrôlés ;
- b) l'appréciation de l'effet sur les comptes annuels contrôlés est documenté et expliqué de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit ;
- c) les principes d'indépendance prévus par la directive « audit » sont respectés par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit.

L'assouplissement s'appliquerait *–moyennant le respect des conditions susvisées–* aux services suivants :

- d'une part, **certaines services fiscaux**, notamment :
 - ✓ l'établissement des déclarations fiscales ;
 - ✓ l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales ;
 - ✓ le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ;
 - ✓ la fourniture de conseils fiscaux ;
- et, d'autre part, les **services d'évaluation** (en ce compris des évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige).

En Belgique, ces services ne sont actuellement pas repris dans la « *black list* »³¹. En d'autres termes, le fait d'exercer cette option pour ces services particuliers permettrait le maintien de la réglementation belge en l'état.

Il va de soi que ces services autres que d'audit « autorisés » devront non seulement répondre aux conditions susvisées (dont la condition relative à l'importance significative³²), mais qu'ils seront également soumis à la limitation des honoraires pour services autres que d'audit imposée par le règlement (au maximum 70 %) (cf. *infra*).

³⁰ Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (articles 183*bis* à 183*sexies* tels qu'adaptés par l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire).

³¹ Pour être complet, signalons que l'interdiction en droit belge relative aux « évaluations » vise la réalisation 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 » (article 183*ter*, 4° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001). En Belgique, cette interdiction ne s'applique dès lors pas aux services d'évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels qui ne sont pas significatifs.

³² Le caractère significatif est défini comme suit par la directive européenne 2013/34/UE en matière comptable: « *le statut d'une information dont on peut raisonnablement penser que l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des états financiers de l'entreprise. L'importance significative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires.* »

Le Conseil supérieur tient également à rappeler l'importance de la transparence en matière d'honoraires ayant trait aux prestations complémentaires, par leur mention dans l'annexe des comptes annuels, conformément à l'article 134 du Code des sociétés³³.

Dans le souci de renforcer l'obligation de transparence relative aux honoraires du commissaire – imposée à l'heure actuelle par l'article 134 du Code des sociétés –, le Conseil supérieur estime qu'il conviendrait, dans le chef du commissaire, de compléter dorénavant son rapport relatif aux comptes annuels, par la confirmation du caractère complet des informations reprises dans l'annexe des comptes annuels relatives aux honoraires perçus pour les services autres que d'audit (la nature des missions déclarées et les montants respectifs). Ce complément d'information nécessite la modification des articles 144 et 148 du Code des sociétés relatifs au rapport du commissaire.

51. De l'avis du Conseil supérieur, les services fiscaux portant sur l'assistance lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales ne nécessitent aucun assouplissement, même si le règlement le permet.

Ces prestations sont déjà interdites en Belgique, lorsqu'elles sont fournies en combinaison avec un mandat de commissaire (tant auprès d'une « EIP » que d'une « non-EIP »). Il n'est pas opportun de supprimer cette interdiction existante.

52. Quant aux services autres que d'audit compatibles, ceux-ci sont soumis, en vertu du règlement, à l'approbation du comité d'audit.

Dans la mesure où cette condition d'approbation vient renforcer la réglementation actuelle en Belgique, il ne se justifie pas, de l'avis du Conseil supérieur, de prévoir des règles encore plus strictes; l'option laissée aux Etats membres par l'article 5, § 4, alinéa 2 du règlement, ne doit dès lors pas être exercée.

iii) Champ d'application de la liste des services interdits

53. De l'avis du Conseil supérieur, et conformément au règlement européen, la liste des services interdits doit s'appliquer au contrôleur légal (ou à son cabinet) chargé du contrôle légal des comptes, ainsi qu'à chaque membre de son réseau.

Le Conseil supérieur considère que la référence faite au réseau du contrôleur légal des comptes permet de saisir clairement la portée de l'interdiction et appuie dès lors cette formulation. Depuis la transposition en droit belge de la directive « audit » en 2007, la notion de « réseau » a d'ailleurs été définie de façon explicite dans 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.

La législation belge devra dès lors être mise en concordance avec le règlement, ce qui augmentera certainement la lisibilité et la cohérence des dispositions actuelles (article 133, § 8 du Code des sociétés et articles 183ter à 183quinquies de l'arrêté royal du 30 janvier 2001).

³³ Conformément à l'article 134, §§ 3 à 5 du Code des sociétés, les montants des émoluments liés aux prestations complémentaires par le commissaire ou son réseau, sont mentionnés en annexe des comptes annuels, selon les catégories suivantes: autres missions d'attestation, missions de conseils fiscaux et autres missions extérieures à la mission révisoriale.

54. De l'avis du Conseil supérieur, et par analogie avec le règlement européen, la liste des services interdits doit s'appliquer aux prestations fournies à l'entité contrôlée, son entreprise mère et les entreprises qu'elle contrôle au sein de l'Union européenne. Contrairement au régime existant en droit belge, le champ d'application territorial pour les « non-EIP » doit par conséquent se limiter à l'Union européenne, et ce afin d'éviter un régime plus strict en Belgique, par rapport aux autres Etats membres.

Dans l'hypothèse où des services autres que d'audit frappés d'une interdiction seraient fournis à une entreprise établie dans un pays tiers (donc en-dehors de l'Union européenne) et contrôlée par l'entité dont les comptes sont soumis au contrôle légal, il est souhaitable d'étendre aux « non-EIP », dans la réglementation belge, le régime spécifique de l'application territoriale (« *cross border* ») prévu par l'article 5, § 5 du règlement.

55. Le tableau repris ci-dessous donne un aperçu synthétique des services considérés par le Conseil supérieur comme incompatibles avec le contrôle légal des comptes, et qui doivent dès lors être interdits au commissaire et son réseau :

Services dont la fourniture aux « EIP » comme aux « non-EIP » est interdite	
1°	des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée, en ce compris les avis en matière de restructuration des entreprises ;
2°	la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers ;
3°	la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière ;
4°	les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige (*) ;
5°	les services liés à la fonction d'audit interne de l'entité contrôlée ;
6°	les services ayant trait à : <ul style="list-style-type: none"> - la négociation au nom de l'entité contrôlée ; - l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige ; - l'assistance et/ou la représentation de l'entité contrôlée lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales ou dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres ;
7°	les services de ressources humaines ayant trait à : <ul style="list-style-type: none"> - 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 : <ul style="list-style-type: none"> o la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions, ou o la vérification des références des candidats à ces fonctions ; - à la structuration du modèle organisationnel ; et - au contrôle des coûts.
Services complémentaires dont la fourniture aux « EIP » est interdite (**)	
8°	les services fiscaux portant sur : <ul style="list-style-type: none"> - l'établissement des déclarations fiscales (*) ; - l'impôt sur les salaires ; - les droits de douane ; - 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 (*) ;

	- le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé (*); - la fourniture de conseils fiscaux (*);
9°	les services juridiques ayant trait à la fourniture de conseils généraux;
10°	les services de paie;
11°	la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité contrôlée;
12°	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.

(*) Ces services autres que d'audit interdits sont néanmoins autorisés si les conditions suivantes sont remplies dans leur ensemble :

- i. les services n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les états financiers contrôlés;
- ii. l'appréciation de l'effet sur les états financiers contrôlés est documenté et expliqué de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit;
- iii. les principes d'indépendance prévus dans la directive « audit » sont respectés par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit.

En application de l'article 134, §§ 3 à 5 du Code des sociétés, les émoluments liés à ces prestations complémentaires doivent être mentionnés dans l'annexe des comptes annuels; de l'avis du Conseil supérieur, il conviendra également de préciser que le commissaire devra confirmer, dans son rapport, que ces informations sont complètes (la nature des missions déclarées et les montants respectifs).

()** La prestation de ces services dans des « non-EIP » n'est autorisée que moyennant le respect des dispositions générales relatives à l'indépendance du commissaire, la limitation en termes de maximum pour les services autres que d'audit, et l'obligation de transparence dans la mention des honoraires liés à des services autres que d'audit, dans l'annexe des comptes annuels.

En application de l'article 134, §§ 3 à 5 du Code des sociétés, les émoluments liés à ces prestations complémentaires doivent être mentionnés dans l'annexe des comptes annuels. De l'avis du Conseil supérieur, il conviendra également de préciser que le commissaire devra confirmer, dans son rapport, que ces informations sont complètes (la nature des missions déclarées et les montants respectifs).

D. Rapport entre les honoraires liés au contrôle légal des comptes et les honoraires liés aux services autres que d'audit³⁴ (la règle « one to one » / la limite de 70 %)

i) Le cas des « EIP »

³⁴ Pour saisir au mieux la problématique, il est renvoyé à l'analyse technique des textes reprise à l'**annexe 7**, qui reprend une comparaison entre la réglementation européenne et les règles existantes en droit belge relatives à la règle « one-to-one » ou la limite de 70 %.

56. Pour les honoraires liés au contrôle légal des comptes et ceux liés aux services autres que d'audit fournis à une « EIP », le règlement européen impose une **limite** (article 4, § 2) : cette disposition limite le total des honoraires pour les services autres que d'audit fournis à une « EIP » (pendant une période de trois exercices consécutifs ou plus), à 70 % maximum de la moyenne des honoraires versés au cours des trois derniers exercices consécutifs.

Dans le cas des « EIP », la limite de 70 % imposée par le règlement européen, pour les services autres que d'audit, sera dès lors plus stricte que celle en droit belge (la règle dite « *one to one* » ou 100 %).

57. Le règlement autorise les Etats membres à appliquer des exigences plus strictes (article 4, § 4).

Dans le cas des « EIP », le Conseil supérieur préconise un régime plus strict pour ce qui concerne la portée, d'une part, et le mode de calcul, d'autre part, afin de maintenir les règles en droit belge dans leur état actuel. Il plaide dès lors en faveur de l'exercice de l'option laissée aux Etats membres par l'article 4, § 4 du règlement :

- Pour ce qui concerne la **portée**, la mesure prévue par le règlement s'avère plus souple que celle contenue actuellement en droit belge, dans la mesure où, dans le dispositif européen, les prestations des membres du réseau du commissaire ne sont pas prises en compte.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de maintenir la portée telle que définie en droit belge, à savoir de prendre en compte les services autres que d'audit fournis non seulement par le commissaire mais également par les membres de son réseau au sein de l'Union européenne.

- Pour ce qui concerne le **mode de calcul**, le règlement s'avère également plus souple que le dispositif belge : le règlement compare le total des honoraires liés aux services autres que d'audit, versés au cours d'une période de *trois exercices consécutifs* ou plus, à 70 % de la moyenne des honoraires versés au cours des trois derniers exercices consécutifs pour le contrôle légal des comptes. Cette limitation ne trouverait dès lors pas à s'appliquer en cas d'interruption dans la fourniture de services autres que d'audit.

Le Conseil supérieur plaide également en faveur de l'application aux « EIP » du mode de calcul prévu par le droit belge, et dès lors de prendre en considération les honoraires dans leur ensemble *au cours de l'exercice*. Ce mode de calcul devrait permettre d'éviter que la limite soit contournée (en prévoyant, par exemple, une année sans fourniture de services autres que d'audit).

58. Le règlement européen offre également la possibilité aux Etats membres de prévoir, à titre exceptionnel, qu'une autorité compétente accorde, à la demande du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, une dispense de la limite, et ce pour deux exercices maximum.

Le Conseil supérieur préconise de prévoir, en Belgique, la possibilité pour l'autorité compétente d'accorder cette dispense aux « EIP »; l'option prévue par l'article 4, § 2, alinéa 3 du règlement devra par conséquent être exercée.

Dans l'hypothèse où une telle dispense devait être accordée, celle-ci devra, de l'avis du Conseil supérieur, et conformément au dispositif de l'article 133, § 6 du Code des sociétés, être mentionnée et motivée dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés.

59. Le Conseil supérieur constate que le règlement « EIP » ne prévoit aucune marge de manœuvre pour permettre des dérogations à la quotité maximale, contrairement aux cas suivants autorisés par la réglementation belge (article 133, § 6 du Code des sociétés) :

- sur délibération favorable du comité d'audit ;
- après que le commissaire ait obtenu l'avis préalable positif du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire ;
- si, au sein de la société, il a été institué un collège de commissaires indépendants les uns des autres (pour autant que la société ne soit pas tenue légalement d'instituer un comité d'audit).

Dorénavant, ces motifs de dérogation ne pourront plus être invoqués pour les « EIP ».

ii) Le cas de certaines « non-EIP »

60. Le Conseil supérieur plaide en faveur du maintien de la règle actuelle de la « one to one » pour certaines « non-EIP », plus particulièrement les sociétés (« non-EIP ») appartenant à un groupe tenu à l'établissement et à la publication de comptes annuels ou consolidés.

61. Pour ce qui concerne la **portée** de la limite, il convient de tenir compte, en vertu du règlement, non seulement des services autres que d'audit fournis à l'entité contrôlée mais également des services fournis à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle.

Par souci de cohérence, le Conseil supérieur estime qu'il convient d'adapter la réglementation belge de manière à ce qu'il soit tenu compte, dans le cas des « non-EIP », non seulement des services fournis à la société contrôlée ou ses filiales, mais également de ceux fournis à son entreprise mère, à l'instar du régime prévu par le règlement pour les « EIP ».

62. Quant aux possibilités de dérogation, le Conseil supérieur plaide en faveur de l'introduction d'un régime similaire à celui applicable aux « EIP » : une autorité compétente peut, à titre exceptionnel, et à la demande du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, accorder une **dispense** de la limite, et ce pour une période de deux exercices maximum. Cette procédure devrait se substituer à la possibilité existante d'obtenir une dérogation après avoir obtenu l'avis préalable positif du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Dans l'hypothèse où une telle dispense devait être accordée, celle-ci devra, de l'avis du Conseil supérieur, et conformément au dispositif de l'article 133, § 6 du Code des sociétés, être mentionnée et motivée dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés.

Les deux autres possibilités de dérogation prévues par l'article 133, § 6 du Code des sociétés, plus particulièrement une délibération favorable du comité d'audit ou l'institution d'un collège de commissaires, peuvent être maintenues.

E. La durée du mandat de contrôle légal des comptes

63. En Belgique, la durée du mandat de commissaire est fixée historiquement à trois ans. Cette durée peut être considérée comme n'étant ni trop courte (un renouvellement sur une base annuelle risquerait de ne pas amener à un investissement suffisant du professionnel dans sa mission, en particulier si la structure du groupe est complexe ou si les activités de l'entreprise sont complexes), ni trop longue (une durée de mandat trop longue pourrait laisser supposer que les choses sont acquises et n'inciterait pas à une saine concurrence entre professionnels).

De même, l'assemblée générale des actionnaires ne tombe pas dans une routine de renouvellement annuel du mandat du commissaire et reste suffisamment impliqué dans le processus de nomination du commissaire dans la mesure où la périodicité n'est pas trop longue.

64. Avec l'introduction d'une rotation « externe » dans le règlement « EIP » (ce point sera traité ci-après sous le point **F.**) se pose inévitablement la question de la durée du mandat de contrôle légal des comptes et de l'éventualité d'allonger ou de raccourcir la durée du mandat afin de faire correspondre la durée du mandat de commissaire à un multiple des mandats successifs avant l'obligation légale d'une rotation externe.

65. De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de maintenir la durée du mandat d'une période de trois ans, durée qui a fait ses preuves et qui n'a pas fait l'objet de critiques que ce soit du point de vue des entreprises concernées ou de celui des réviseurs d'entreprises.

66. Le Conseil supérieur tient à souligner que l'article 135 du Code des sociétés prévoit deux cas de figure en matière d'interruption de mandat, la démission et la révocation :

- si la décision de mettre fin au mandat est prise par l'entité contrôlée, il s'agit d'une révocation (interruption forcée dans le chef du commissaire / interruption volontaire dans le chef de l'entité contrôlée) ;
- si la décision de mettre fin au mandat est prise par le commissaire, il s'agit d'une démission (interruption volontaire dans le chef du commissaire / interruption forcée dans le chef de l'entité contrôlée).

On relèvera que, sous l'angle de la terminologie, le texte de la loi peut prêter à confusion, dans la mesure où l'article 135 du Code des sociétés parle de « ontslag » en version néerlandaise, alors que sa version française distingue respectivement la « révocation » et la « démission ». Le Conseil supérieur tient à relever, dans ce même contexte, que la version néerlandaise de la directive fait, en son article 38, la distinction entre « ontslag » et « opzegging ».

La différence entre les deux hypothèses est significative, eu égard aux différences tant pour ce qui concerne les conditions que la procédure. La différence aura également des conséquences pour la partie appelée, le cas échéant, à justifier de l'existence ou non de « juste motif » (dans le chef de l'entité contrôlée) ou de « motifs personnels graves » (dans le chef du commissaire).

Dans le cadre de l'analyse des déclarations d'interruptions de mandats introduites auprès du Conseil supérieur conformément aux mesures contenues dans l'article 135 du Code des sociétés, il arrive qu'une interruption de mandat soit qualifiée d'une troisième manière : une interruption du mandat du commissaire « décidée de commun accord ».

Le Conseil supérieur tient à souligner que, ni le Code des sociétés, ni la directive « audit », ne prévoit pas l'hypothèse d'une interruption du mandat du commissaire « décidée de commun accord » entre les parties concernées, c'est-à-dire l'assemblée générale –et, s'il échet, le conseil d'entreprise– d'une part, et le commissaire, d'autre part. **De l'avis du Conseil supérieur, il convient de requalifier ce type**

de déclaration en démission ou en révocation, en fonction de la partie demanderesse.

Le Conseil supérieur demande dès lors pour que ces deux seules possibilités ressortent clairement de l'article 135 du Code des sociétés.

67. Le Conseil supérieur attire l'attention du Ministre fédéral en charge de l'Economie sur l'insertion d'un paragraphe 3 sous l'article 38 de la directive « audit » traitant de la révocation des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit qu'il conviendra de transposer en droit belge (article 135 du Code des sociétés).

Il ressort de ce paragraphe 3 que tout Etat membre doit veiller à ce qu'il soit permis, s'il existe des motifs valables pour ce faire, d'introduire devant une juridiction nationale un recours visant à révoquer le ou les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit dans des entités d'intérêt public à tout le moins aux actionnaires représentant au moins 5% des droits de vote ou du capital-actions.

F. Rotation³⁵

68. Le règlement européen (article 17) a introduit pour les « EIP » l'obligation d'une **rotation externe** à l'échéance d'une période de 10 ans maximum. Les Etats membres ont cependant la faculté de prolonger cette durée maximale jusqu'à 20 ans (donc 10 + 10 = 20 ans maximum) à condition de lancer une procédure d'appel d'offres au sens de l'article 16 du règlement, et jusqu'à une durée maximale de 24 ans (donc 10 + 14 = 24 ans maximum) dans le cas d'un audit conjoint (un collège de commissaires).

Une telle prolongation ne peut être envisagée que si elle est proposée par l'organe de gestion, après délibération favorable du comité d'audit et pour autant qu'elle ait été approuvée par l'assemblée générale.

A l'échéance de la durée maximale (de < 10 ans, 10 ans ou plus, 20 ans maximum ou 24 ans maximum), une « EIP » peut –à titre exceptionnel– demander à l'autorité compétente en matière de supervision publique, une prolongation de 2 ans au maximum.

69. Le Conseil supérieur préconise, dans le cas des « EIP », de prendre des mesures au niveau national permettant de prolonger les mandats de contrôle successifs au-delà de 10 ans, notamment:

- une prolongation jusqu'à une durée de 18 ans, lorsqu'une procédure d'appel d'offres au sens de l'article 16 du règlement est organisée ; et
- une prolongation jusqu'à une durée de 24 ans, lorsqu'un collège de commissaires est institué.

Dans l'hypothèse où la durée du mandat de commissaire est maintenue à 3 ans, cela signifierait concrètement qu'à l'échéance de 3 mandats successifs, il peut être décidé de maintenir le même commissaire en fonction pendant 3 mandats complémentaires, à condition, cependant, de lancer une procédure d'appel d'offres au sens de l'article 16 du règlement (donc 9 ans + 9 ans = 18 ans au

³⁵ Pour saisir au mieux la problématique, il est renvoyé à l'analyse technique des textes reprise à l'**annexe 8**, qui reprend une comparaison entre la réglementation européenne et les règles existantes en droit belge relatives à la rotation (externe et interne).

total), voire pendant 5 mandats complémentaires, si un collège de commissaires est institué (donc 9 ans + 15 ans = 24 ans au total).

Pour ce qui concerne la procédure d'appel d'offres au sens de l'article 16 du règlement, le Conseil supérieur préconise le lancement, à une seule reprise, d'une telle procédure à l'échéance des 9 premières années de ces mandats.

70. Le Conseil supérieur se permet d'attirer l'attention du Ministre sur la nécessité de compléter le Code des sociétés de manière maintenir le rôle actuel dévolu légalement au conseil d'entreprise en droit belge en cas d'appel d'offre au sens de l'article 16 du règlement « EIP » pour tenir compte de la nouvelle procédure d'offre évoquée ci-avant.

Le cadre légal –régissant au niveau européen la désignation du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit– est consacré par l'article 37 de la directive « audit ». Le deuxième paragraphe de cet article autorise, en effet, les Etats membres à prévoir au niveau national d'autres modalités de désignation du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en sus de la désignation par l'assemblée générale des actionnaires, « pour autant que ces systèmes ou modalités visent à assurer l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit (...) ».

71. Le règlement « EIP » prévoit explicitement la faculté pour une « EIP » de demander, après l'expiration des durées maximales du mandat, que l'autorité compétente en matière de supervision publique autorise, à titre exceptionnel, une prolongation au titre de laquelle elle peut à nouveau désigner le même contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour une nouvelle mission, dont la durée ne dépasse pas deux ans (article 17, § 6).

72. Pour ce qui concerne la **rotation interne**, le Conseil supérieur est favorable au maintien du régime actuel en droit belge, sous l'angle tant de son champ d'application (les mandats de commissaire auprès d'une « EIP » ou des filiales importantes belges ou étrangères d'une telle entité belge lorsque celle-ci établit des comptes consolidés) que de la périodicité de 6 ans. Cette périodicité fait, en effet, coïncider la rotation interne obligatoire avec l'échéance de deux périodes successives d'un mandat de commissaire de 3 ans.

73. De l'avis du Conseil supérieur, il est souhaitable d'intégrer les règles belges relatives à la rotation (interne) consacrées par les normes de l'IRE relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire (entrées en vigueur le 29 juin 2008), dans 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.

74. Enfin, le Conseil supérieur se permet d'attirer l'attention du Ministre sur la nécessité d'arrêter une interprétation univoque des dispositions transitoires en matière de rotation prévues par l'article 41 du règlement.

Annexe 1
Mesures spécifiques pour les entités d'intérêt public à l'aune du règlement européen de 2014

Base dans la Directive « audit » / Règlement EIP	Mesure contenue dans le Règlement EIP	Mesure existant actuellement en droit belge
1. Honoraires		
Honoraires (article 4 du règlement) – en complément de l'article 25 de la directive	<ul style="list-style-type: none"> - Pas d'honoraires subordonnés pour le contrôle légal des comptes - Proportion des honoraires audit / non audit ne dépassant pas 70% sur une période de trois années consécutives - Maximum 15 % des honoraires de l'auditeur ou du cabinet d'audit émanant d'une EIP - Si plus de 15%, mesures de sauvegarde à prendre et à communiquer au comité d'audit 	<p>Norme indépendance de 2007</p> <p>Code des sociétés</p> <p>Norme indépendance de 2007</p>
2. Missions (services non-audit) incompatibles avec le contrôle légal des comptes		
Services non-audit interdits en cas de contrôle légal des comptes (article 5 du règlement) – en complément de l'article 25 de la directive	- Missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes	Code des sociétés + AR d'exécution du 30 janvier 2001
3. Evaluation des risques d'audit		
Evaluation des risques d'audit (article 6 du règlement) – en complément de l'article 22 ^{ter} de la directive	- Confirmation sur une base annuelle au comité d'audit + échange de vues avec les membres du comité d'audit	Norme indépendance de 2007

Mesures spécifiques pour les entités d'intérêt public à l'aune du règlement européen de 2014 (suite)

Base dans la Directive « audit » / Règlement EIP	Mesure contenue dans le Règlement EIP	Mesure existant actuellement en droit belge
4. Constatation d'infractions (en ce compris la fraude)		
Constatation d'infractions (en ce compris la fraude (article 7 du règlement) – en complément de l'article 21, § 2 de la directive	<ul style="list-style-type: none"> - En cas de constatation, inviter les responsables de l'entreprise à enquêter et à prendre les mesures adéquates - Si les mesures adéquates ne sont pas prises, en informer une autorité nationale à désigner par l'Etat membre 	Code des sociétés Loi blanchiment Norme ISA 240
5. Organisation interne du cabinet d'audit		
Organisation interne du cabinet d'audit (article 8 du règlement) – en complément de l'article 24bis de la directive + considérant (10) de 2014	- Mesures proches de celles contenues dans la norme ISQC 1	Norme ISQC 1 applicable à tous les cabinets d'audit ou, à défaut, aux contrôleurs légaux des comptes
6. Application des normes internationales d'audit		
Application des normes internationales d'audit (article 9 du règlement) – en complément de l'article 26 de la directive	- Application des normes ISA	Normes ISA (telles que adoptée en 2009) Applicable à tous les contrôles des comptes

Mesures spécifiques pour les entités d'intérêt public à l'aune du règlement européen de 2014 (suite)

Base dans la Directive « audit » / Règlement EIP	Mesure contenue dans le Règlement EIP	Mesure existant actuellement en droit belge
7. Rapport d'audit (rapport ayant un caractère public)		
Rapport d'audit (article 10 du règlement) – en complément de l'article 28 de la directive)	- Eléments supplémentaires à mentionner dans le rapport d'audit (rapport ayant un caractère public)	Code des sociétés Norme complémentaire aux normes ISA applicable à tous les contrôles des comptes
8. Rapport complémentaire à adresser au comité d'audit (rapport n'ayant pas un caractère public)		
Rapport complémentaire destiné au comité d'audit (article 11 du règlement)	- Rapport complémentaire à adresser au comité d'audit (rapport n'ayant pas un caractère public)	Aucune mesure similaire en droit belge
9. Rôle d'alerte du contrôleur légal des comptes par rapport à l'autorité nationale en charge de la surveillance des sociétés cotées (FSMA) et à l'autorité nationale en charge du contrôle prudentiel des établissements de crédit et des entreprises d'assurances (BNB)		
Rôle d'alerte par rapport à la FSMA / à la BNB (article 12 du règlement)	- Alerte si des informations sensibles sont identifiées	Pas vraiment de mesure identique mais existence de mesures approchantes : - Code des sociétés - Loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit - Loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances

Mesures spécifiques pour les entités d'intérêt public à l'aune du règlement européen de 2014 (suite)

Base dans la Directive « audit » / Règlement EIP	Mesure contenue dans le Règlement EIP	Mesure existant actuellement en droit belge
10. Rapport de transparence (ayant un caractère public) présentant le cabinet d'audit à l'aune de ses missions dans les entités d'intérêt public		
Rapport de transparence (article 13 du règlement)	- Rapport (ayant un caractère public) présentant le cabinet d'audit à l'aune de ses missions dans les entités d'intérêt public	Loi de 1953 Décrets wallons du 30 avril 2009
11. Communication des honoraires audit / non-audit à l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes		
Honoraires audit/non-audit dans les EIP (article 14 du règlement)	- Communication de cette information à l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes	Aucune mesure similaire en droit belge
12. Conservation des documents d'audit		
Conservation des documents d'audit (article 15 du règlement) – en complément de l'article 24 ^{ter} (§§ 3 à 7) de la directive	- Conservation des documents pendant une période de minimum 5 ans (période plus longue pouvant être fixée au niveau national)	Loi de 1953 + AR déontologie de 1994
13. Mode de désignation du contrôleur légal des comptes (article 16 du règlement)		
Mode de désignation du contrôleur légal des comptes (article 16 du règlement)		Code des sociétés Loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit Loi du 9 juillet 1975 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurances

Mesures spécifiques pour les entités d'intérêt public à l'aune du règlement européen de 2014 (suite)

Base dans la Directive « audit » / Règlement EIP	Mesure contenue dans le Règlement EIP	Mesure existant actuellement en droit belge
14. Caractéristiques de la mission d'audit		
Caractéristiques de la mission d'audit (articles 17 et 41 (mesures transitoires) du règlement)	<ul style="list-style-type: none"> - Durée de la mission de contrôle légal des comptes - Rotation externe - Rotation interne 	<ul style="list-style-type: none"> - Code des sociétés Durée du mandat = 3 ans - Norme indépendance de 2007 (mesure applicable aux mandats de contrôle EIP pour autant qu'il s'agisse d'un mandat <i>intuitu personae</i>) - Décrets wallons du 30 avril 2009 - Norme indépendance de 2007 (mesure applicable aux mandats de contrôle EIP)
15. Transmission du dossier d'audit en cas de changement du contrôleur légal des comptes		
Transmission de dossier (article 18 du règlement)	- Transmission du dossier d'audit en cas de changement du contrôleur légal des comptes	Loi de 1953 + AR déontologie de 1994 Il existe une modalité plus souple en droit belge applicable à tous les contrôles des comptes
16. Interruption de mandats de contrôle légal des comptes		
Interruption de mandats de contrôle légal des comptes (article 19 du règlement – en complément de l'article 38 de la directive)	- Informations à transmettre à l'autorité en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes	Code des sociétés Loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit Loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances

Annexe 2
Les normes d'audit applicables en cas de contrôle légal des comptes – Cadre légal européen

L'article 26 de la directive « audit » traite spécifiquement des normes de contrôle à appliquer et partant de la méthodologie de l'audit applicable aux contrôles des comptes :

Article 26

Normes de contrôle

1. Les Etats membres exigent que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit effectuent le contrôle légal des comptes dans le respect des normes d'audit internationales adoptées par la Commission conformément au paragraphe 3.

Les Etats membres peuvent appliquer des normes, procédures ou exigences d'audit nationales aussi longtemps que la Commission n'a pas adopté de normes d'audit internationales portant sur la même matière.

2. Aux fins du paragraphe 1, on entend par « normes d'audit internationales » les normes internationales d'audit (ISA), la norme internationale de contrôle qualité 1 et d'autres normes connexes élaborées par la Fédération internationale d'experts-comptables (IFAC) par l'intermédiaire du conseil international des normes d'audit et d'assurance (IAASB), dans la mesure où elles se rapportent au contrôle légal des comptes.

3. La Commission est habilitée à adopter, par voie d'actes délégués en conformité avec l'article 48bis, les normes d'audit internationales visées au paragraphe 1 en ce qui concerne les pratiques d'audit, l'indépendance et les contrôles qualité internes des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit aux fins de l'application de ces normes au sein de l'Union.

La Commission 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/CE;
- c) favorisent l'intérêt général européen; et
- d) ne modifient aucune des exigences de la présente directive, ni ne les complètent, à l'exception de celles énoncées au chapitre IV et aux articles 27 et 28.

4. Nonobstant le paragraphe 1, deuxième alinéa, les Etats membres ne peuvent imposer des procédures ou des exigences de contrôle en sus des normes d'audit internationales adoptées par la Commission, que:

- a) si ces procédures ou exigences de contrôle sont nécessaires pour donner effet aux exigences légales nationales concernant le champ d'application des contrôles légaux des comptes; ou
- b) dans la mesure nécessaire au renforcement de la crédibilité et de la qualité des états financiers.

Les Etats membres communiquent ces procédures ou exigences de contrôle à la Commission au moins trois mois avant leur entrée en vigueur ou, si des exigences existent déjà au moment de

l'adoption d'une norme d'audit internationale, au plus tard dans les trois mois à compter de l'adoption de la norme d'audit internationale concernée.

5. Lorsqu'un Etat membre exige le contrôle légal des comptes de petites entreprises, il peut prévoir que l'application des normes d'audit visées au paragraphe 1 doit être proportionnée à l'ampleur et à la complexité des activités de ces entreprises. Les Etats membres peuvent prendre des mesures pour garantir l'application proportionnée des normes d'audit aux contrôles légaux des comptes des petites entreprises. »

L'article 9 du règlement « EIP » 26 traite également des normes de contrôle à appliquer et partant de la méthodologie de l'audit applicable aux contrôles des comptes des entités d'intérêt public :

Article 9

Normes d'audit internationales

La Commission est habilitée à adopter, par voie d'actes délégués en conformité avec l'article 39, les normes d'audit internationales visées à l'article 26 de la directive 2006/43/CE, dans le domaine des pratiques d'audit, et en ce qui concerne l'indépendance et le contrôle de qualité interne des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit aux fins de leur application dans l'Union, à condition qu'elles satisfassent aux exigences des points a), b) et c) de l'article 26, paragraphe 3, de la directive 2006/43/CE et ne modifient aucune des exigences du présent règlement ni ne complètent aucune de ses exigences en dehors de celles qui sont énoncées aux articles 7, 8 et 18 du présent règlement.

Annexe 3
Le rapport du commissaire – Cadre légal et réglementaire actuel en Belgique

Le rapport établi au terme de la mission de contrôle légal des comptes –qu'ils soient statutaires ou consolidés– est régi actuellement en droit belge, que ce soit à propos :

- de la structure et du contenu du rapport de commissaire,
- de la typologie du rapport ou
- de la nature du rapport.

A. Structure et contenu du rapport du commissaire

La mission de contrôle légal des comptes –qu'ils soient statutaires ou consolidés– se clôture chaque année par la rédaction d'un rapport du commissaire dont la structure et le contenu est défini par le Code des sociétés :

- *Pour ce qui concerne les comptes statutaires*

Article 144 du Code des sociétés

Le rapport des commissaires visé à l'article 143 comprend les éléments suivants :

- 1° *une introduction*, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle, ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur établissement;
- 2° *une description de l'étendue du contrôle*, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et préposés de la société les explications et informations requises pour leur contrôle;
- 3° une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables;
- 4° *une attestation* dans laquelle les commissaires indiquent si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention;
- 5° une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation;
- 6° une mention indiquant si le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96 et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice;
- 7° une mention indiquant si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent Code;
- 8° l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

Le rapport est signé et daté par les commissaires.

- *Pour ce qui concerne les comptes consolidés*

Article 148 du Code des sociétés

Les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés pour le contrôle des comptes consolidés rédigent un rapport écrit et circonstancié qui comprend les éléments suivants :

- 1° *une introduction*, qui contient au moins l'identification des comptes consolidés qui font l'objet du contrôle ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur élaboration;
- 2° *une description de l'étendue du contrôle*, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et si les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés ont obtenu les explications et les informations requises pour leur contrôle;
- 3° *une attestation*, dans laquelle les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés indiquent si, à leur avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables; l'attestation peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention;
- 4° une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation;
- 5° une mention indiquant si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comprend les informations requises par la loi et concorde ou non avec les comptes consolidés pour le même exercice.

Le rapport est signé et daté par les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés.

Dans le cas où les comptes annuels de la société mère sont joints aux comptes consolidés, le rapport des commissaires ou des réviseurs d'entreprises désignés requis par le présent article peut être combiné avec le rapport des commissaires sur les comptes annuels de la société mère requis par l'article 144.

Ces mesures définies légalement en Belgique sont à lire conjointement avec les normes professionnelles applicables aux réviseurs d'entreprises dans le cadre du contrôle des comptes.

On relèvera en particulier les normes suivantes (ayant fait l'objet d'une approbation au sens de l'article 30 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) :

- ***les règles applicables pour la rédaction du rapport à rédiger au terme du contrôle des comptes*** sont fixées par la norme¹ du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique.

Cette norme renvoie plus particulièrement aux normes internationales d'audit suivantes :

- ISA 700 Fondement de l'opinion et rapport sur des états financiers
- ISA 705 Modifications apportées à l'opinion dans le rapport de l'auditeur indépendant

¹ Approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 15 décembre 2009 et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 1^{er} avril 2010 – l'avis concernant l'approbation de ces normes a été publié au *Moniteur belge* du 16 avril 2010 et un *erratum* publié au *Moniteur belge* du 28 avril 2010 (3^{ième} édition).

- ISA 706 Paragraphes d'observation et paragraphes descriptifs d'autres questions, ajoutés dans le rapport de l'auditeur indépendant
- **le libellé exact du rapport du commissaire** est fixé par la norme² du 29 mars 2013 complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire.

B. Typologie du rapport du commissaire

La mission de contrôle légal des comptes –qu'ils soient statutaires ou consolidés– se clôture chaque année par la rédaction d'un rapport du commissaire dont la typologie est définie par le Code des sociétés :

- *Pour ce qui concerne les comptes statutaires*

Article 144, alinéa 1^{er}, 4^o (*partim*) du Code des sociétés

Le rapport des commissaires visé à l'article 143 comprend les éléments suivants :

(...)

4^o (...) Elle peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention;

(...)

- *Pour ce qui concerne les comptes consolidés*

Article 148, alinéa 1^{er}, 3^o (*partim*) du Code des sociétés

Les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés pour le contrôle des comptes consolidés rédigent un rapport écrit et circonstancié qui comprend les éléments suivants :

(...)

3^o (...) l'attestation peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention;

(...)

La norme³ du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique fixe les normes professionnelles applicables pour le libellé du rapport à rédiger au terme du contrôle des comptes.

On relèvera en particuliers trois normes internationales d'audit traitant spécifiquement de la typologie du rapport d'audit :

- ISA 700 Fondement de l'opinion et rapport sur des états financiers

² Approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 25 avril 2013 et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 22 août 2013 – l'avis concernant l'approbation de ces normes a été publié au *Moniteur belge* du 28 août 2013.

³ Approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 15 décembre 2009 et par le Ministre fédéral en charge de l'Economie le 1^{er} avril 2010 – l'avis concernant l'approbation de ces normes a été publié au *Moniteur belge* du 16 avril 2010 et un *erratum* publié au *Moniteur belge* du 28 avril 2010 (3^{ième} édition).

- ISA 705 Modifications apportées à l'opinion dans le rapport de l'auditeur indépendant
- ISA 706 Paragraphes d'observation et paragraphes descriptifs d'autres questions, ajoutés dans le rapport de l'auditeur indépendant

La norme⁴ du 29 mars 2013 complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire fixe quant à elle le libellé exact du rapport du commissaire.

Il ressort notamment du paragraphe 21 de la norme du 29 mars 2013 susmentionnée que :

le commissaire doit, en fonction des circonstances, émettre un rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) incluant :

- une opinion non modifiée ou modifiée conformément aux normes ISA 700 et 705 ; (Voir par. A9)
- le cas échéant, un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions conformément à la norme ISA 706. (Voir par. A10)

A10. Si le commissaire estime devoir faire référence à quelque question que ce soit sur laquelle il attire spécialement l'attention, conformément aux dispositions de l'article 144, alinéa 1^{er}, 5° et de l'article 148, alinéa 1^{er}, 4° du Code des sociétés, il rédigera un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions dans son rapport, conformément à la norme ISA 706.

C. Nature du rapport du commissaire

En droit belge, le rapport du commissaire rédigé au terme de toute mission de contrôle légal des comptes est un rapport destiné à ses mandataires, à savoir les actionnaires et, s'il échet, le conseil d'entreprise (article 151, 1° C.Soc) jouant tous deux un rôle dans la nomination du commissaire (article 156, alinéa 1^{er} C.Soc), mais également aux tiers en général dans la mesure où le commissaire effectue une mission d'intérêt public.

Il en résulte que le rapport du commissaire est un document « public » devant être déposé simultanément aux comptes annuels auprès de la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique.

⁴ Approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques le 25 avril 2013 et par le Ministre fédéral en charge de l'Économie le 22 août 2013 – l'avis concernant l'approbation de ces normes a été publié au *Moniteur belge* du 28 août 2013.

Annexe 4
Le rapport d’audit – Modifications apportées aux mesures européennes

Les éléments repris en **caractère gras et souligné** dans la colonne reprenant le texte de la directive « audit » ne figurent actuellement pas en tant que tel dans les articles concernés du Code des sociétés et sont dès lors appelés à être intégrés en droit belge sans pour autant impliquer des changements fondamentaux.

Pour ce qui concerne le rapport du commissaire ayant trait aux comptes statutaires

Article 28, § 2 de la directive « audit »	Article 144, alinéa 1^{er} du Code des sociétés
Le rapport d'audit est écrit et:	Le rapport des commissaires visé à l'article 143 comprend les éléments suivants :
a) <u>il indique l'entité dont les états financiers annuels ou consolidés font l'objet du contrôle légal; précise les états financiers annuels ou consolidés concernés, la date de clôture et la période couverte;</u> et indique le cadre de présentation de l'information financière qui a été appliqué pour leur établissement;	1° <i>une introduction</i> , qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle, ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur établissement;
b) il 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;	2° <i>une description de l'étendue du contrôle</i> , qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et préposés de la société les explications et informations requises pour leur contrôle;
c) il contient 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:	4° <i>une attestation</i> dans laquelle les commissaires indiquent si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention;
i) quant à la fidélité de l'image donnée par les états financiers annuels conformément au cadre de présentation de l'information financière retenu; et	
ii) 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;	
d) il se réfère à quelque autre question que ce	5° une référence à quelque question que ce

<p>soit sur laquelle le ou les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit attirent spécialement l'attention <u>sans pour autant inclure une réserve dans l'avis;</u></p>	<p>soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation;</p>
<p>e) il comporte l'avis et la déclaration, 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;</p>	<p>6° une mention indiquant si le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96 et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice;</p>
<p><u>f) il comporte 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;</u></p>	
<p><u>g) il précise le lieu d'établissement du ou des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit.</u></p>	
<p>Les Etats membres peuvent fixer des exigences supplémentaires en ce qui concerne le contenu du rapport d'audit.</p>	<p>Le rapport des commissaires visé à l'article 143 comprend les éléments suivants :</p> <p>(...)</p> <p>3° une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables;</p> <p>(...)</p> <p>7° une mention indiquant si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent Code;</p> <p>8° l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.</p>

Pour ce qui concerne le rapport du commissaire ayant trait aux comptes consolidés

<p>Article 28, § 5, alinéas 1^{er} et 2 de la directive « audit »</p>	<p>Article 148, alinéa 1^{er} du Code des sociétés</p>
<p>Le rapport du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit sur les états financiers consolidés respecte les exigences énoncées aux</p>	<p>Les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés pour le contrôle des comptes consolidés rédigent un rapport écrit et</p>

<p>paragraphe 1 à 4.</p> <p>Pour établir son rapport sur la cohérence du rapport de gestion et des états financiers comme l'exige le paragraphe 1, point e), le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit examine les états financiers consolidés et le rapport consolidé de gestion.</p>	<p>circonstancié qui comprend les éléments suivants :</p> <p>1° <i>une introduction</i>, qui contient au moins l'identification des comptes consolidés qui font l'objet du contrôle ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur élaboration;</p> <p>2° <i>une description de l'étendue du contrôle</i>, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et si les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés ont obtenu les explications et les informations requises pour leur contrôle;</p> <p>3° <i>une attestation</i>, dans laquelle les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés indiquent si, à leur avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables; l'attestation peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention;</p> <p>4° une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation;</p> <p>5° une mention indiquant si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comprend les informations requises par la loi et concorde ou non avec les comptes consolidés pour le même exercice.</p>
<p>Article 28, § 5, alinéa 3 de la directive « audit »</p>	<p>Article 148, alinéa 3 du Code des sociétés</p>
<p>Dans le cas où les états financiers annuels de l'entreprise mère sont joints aux états financiers consolidés, les rapports des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit requis par le présent article peuvent être combinés.</p>	<p>Dans le cas où les comptes annuels de la société mère sont joints aux comptes consolidés, le rapport des commissaires ou des réviseurs d'entreprises désignés requis par le présent article peut être combiné avec le rapport des commissaires sur les comptes annuels de la société mère requis par l'article 144.</p>

--	--

<p>Article 28, § 4 (<i>partim</i>) de la directive « audit »</p>	<p>Article 144, alinéa 2 du Code des sociétés</p>
<p>Le rapport d'audit est signé et daté par le contrôleur légal des comptes.</p>	<p>Le rapport est signé et daté par les commissaires.</p>
<p><u>Lorsqu'un cabinet d'audit effectue le contrôle légal des comptes, le rapport d'audit porte au moins la signature du ou des contrôleurs légaux des comptes qui effectuent le contrôle légal des comptes pour le compte dudit cabinet.</u> [...] Les Etats 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.</p>	<p>Article 148, alinéa 2 du Code des sociétés</p>
	<p>Le rapport est signé et daté par les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés.</p>

Annexe 5
Le rapport de transparence – Modifications apportées aux mesures européennes

Règlement « EIP »	Ancien texte européen (directive « audit »)
<p><i>Article 13</i></p> <p>Rapport de transparence</p>	<p><i>Article 40</i></p> <p>Rapport de transparence</p>
<p>1. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit qui effectue le ou les contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public publie un rapport de transparence au plus tard <u>quatre mois</u> après la fin de chaque exercice. <u>Ce rapport de transparence est publié sur le site web du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit et peut y être consulté pendant au moins cinq ans à compter du jour de sa publication sur le site web. Si le contrôleur légal des comptes est employé par un cabinet d'audit, c'est au cabinet d'audit qu'incombent les obligations au titre du présent article.</u></p> <p><u>Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est autorisé à mettre à jour les rapports annuels de transparence qu'il a publiés. Dans ce cas, il indique qu'il s'agit d'une version actualisée du rapport, et la première version du rapport reste disponible sur le site web.</u></p> <p><u>Les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit informent les autorités compétentes de la publication du rapport de transparence sur leur site internet ou, le cas échéant, de sa mise à jour.</u></p>	<p>1. Les Etats membres veillent à ce que les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public publient sur leur site internet, dans les <i>trois mois</i> suivant la fin de chaque exercice comptable,</p>
<p>2. Le rapport annuel de transparence contient au moins les éléments suivants:</p>	<p>un rapport de transparence annuel incluant au moins les informations suivantes:</p>
<p>a) une description de la structure juridique et de la structure du capital du cabinet d'audit;</p>	<p>a) une description de leur structure juridique et de capital;</p>
<p>b) lorsque <u>le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est membre d'un réseau:</u></p> <p>i) une description de ce réseau et de son organisation juridique et structurelle;</p> <p><u>ii) le nom de chaque contrôleur légal des comptes intervenant à titre individuel ou du cabinet d'audit qui est membre du réseau;</u></p> <p><u>iii) les pays dans lesquels chaque contrôleur</u></p>	<p>b) lorsqu'un cabinet d'audit appartient à un réseau, une description de ce réseau et des dispositions juridiques et structurelles qui l'organisent;</p>

<p><u>légal des comptes intervenant à titre individuel ou le cabinet d'audit qui est membre du réseau a le statut de contrôleur légal des comptes, ou les pays dans lesquels se situe son siège social, son administration centrale ou son siège d'exploitation principal;</u> <u>iv) le chiffre d'affaires total réalisé par les contrôleurs légaux des comptes intervenant à titre individuel et les cabinets d'audit qui sont membres du réseau provenant du contrôle légal d'états financiers annuels et consolidés;</u></p>	
<p>c) une description de la structure de gouvernance du cabinet d'audit;</p>	<p>c) une description de la structure de gouvernance du cabinet d'audit;</p>
<p>d) une description du système interne de contrôle qualité <u>du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit</u> et une déclaration de l'organe d'administration ou de direction concernant l'efficacité de son fonctionnement;</p>	<p>d) une description du système interne de contrôle qualité et une déclaration de l'organe d'administration ou de direction concernant l'efficacité de son fonctionnement;</p>
<p>e) la date du dernier examen d'assurance qualité visé à <u>l'article 26;</u></p>	<p>e) la date du dernier examen de qualité visé à <i>l'article 29;</i></p>
<p>f) la liste des entités d'intérêt public pour lesquelles <u>le contrôleur légal des comptes ou</u> le cabinet d'audit a effectué des contrôles légaux des comptes au cours de l'exercice précédent;</p>	<p>f) une liste des entités d'intérêt public pour lesquelles le cabinet d'audit a effectué un contrôle légal des comptes au cours de l'exercice écoulé;</p>
<p>g) une déclaration concernant les pratiques <u>du contrôleur légal des comptes ou</u> du cabinet d'audit en matière d'indépendance et confirmant qu'une vérification interne du respect de cette indépendance a été effectuée;</p>	<p>g) une déclaration concernant les pratiques d'indépendance du cabinet d'audit et confirmant qu'une vérification interne de cette indépendance a été effectuée;</p>
<p>h) une déclaration concernant la politique <u>du contrôleur légal des comptes ou</u> du cabinet d'audit en matière de formation continue des contrôleurs légaux des comptes visée à l'article 13 de la directive 2006/43/CE;</p>	<p>h) une déclaration concernant la politique suivie par le cabinet d'audit pour ce qui est de la formation continue des contrôleurs légaux des comptes mentionnée à l'article 13;</p>
<p>i) des informations sur la base de rémunération des associés au sein des cabinets d'audit;</p>	<p>j) des informations sur les bases de rémunérations des associés.</p>
<p><u>j) une description de la politique du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en matière de rotation des associés d'audit principaux, conformément à l'article 17, paragraphe 7;</u></p>	
<p><u>k) si ces informations ne sont pas communiquées dans ses états financiers au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la directive 2013/34/UE,</u> des informations sur le chiffre</p>	<p>i) des informations financières montrant l'importance du cabinet d'audit, telles que le chiffre d'affaires total, ventilé en honoraires perçus pour le contrôle légal des comptes</p>

<p>d'affaires total du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, <u>ventilé selon les catégories suivantes:</u></p> <p><u>i) les revenus provenant du contrôle légal des états financiers annuels et consolidés d'entités d'intérêt public et d'entités membres d'un groupe d'entreprises dont l'entreprise mère est une entité d'intérêt public;</u></p> <p><u>ii) les revenus provenant du contrôle légal des états financiers annuels et consolidés d'autres entités;</u></p> <p><u>iii) les revenus provenant de services autres que d'audit autorisés fournis à des entités qui sont contrôlées par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit; et</u></p> <p><u>iv) les revenus provenant de services autres que d'audit fournis à d'autres entités.</u></p>	<p>annuels et des comptes consolidés, et en honoraires perçus pour les autres services d'assurance, les services de conseil fiscal et tout autre service autre que d'audit;</p>
<p><u>Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit</u> peut, dans des circonstances exceptionnelles, décider de ne pas communiquer les informations requises au point f) du premier alinéa dans la mesure où cela est nécessaire pour parer à une menace imminente et grave pour la sécurité individuelle d'une personne. <u>Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit pouvoir démontrer l'existence de cette menace à l'autorité compétente.</u></p>	<p>Dans des circonstances exceptionnelles, les Etats membres peuvent déroger au point f) dans la mesure nécessaire pour parer à une menace imminente et grave pesant sur la sécurité individuelle d'une personne.</p>
<p>3. Le rapport de transparence est signé par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit.</p>	<p>2. Le rapport de transparence est signé par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, selon le cas. Cette signature peut, par exemple, être une signature électronique au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 1999/93/CE.</p>

Annexe 6
« Black list » – Services autres que d'audit incompatibles avec le contrôle légal des comptes

	Réglementation européenne	Dispositions belges actuelles
Quelle mesure ?	article 5 du règlement « EIP »	- article 133, §§ 8 et 9 du Code des sociétés ; - articles 183bis à 183sexies de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés
Quoi ?	« black list » de 11 services autres que d'audit dont la fourniture est INTERDITE en combinaison avec le contrôle légal des comptes	« black list » de 7 services autres que d'audit dont la fourniture est INTERDITE en combinaison avec le contrôle légal des comptes
Catégorie ?	EIP	EIP et non-EIP
L'interdiction s'applique à qui ?	au contrôleur légal chargé du contrôle légal des comptes d'une « EIP » ET à chaque membre de son réseau	au commissaire OU à une personne belge ⁵ avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail OU à une personne avec laquelle le commissaire se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration OU à une société belge ou une personne belge ⁶ liée au commissaire (au sens de l'article 11 C.Soc.)
Destinataire du service autre que d'audit ?	l'entité contrôlée (EIP) OU l'entreprise mère de l'entité contrôlée OU les entreprises au sein de l'Union contrôlées par l'entité contrôlée	la société contrôlée OU une entité belge qui la contrôle OU une filiale belge de la société belge contrôlée OU une filiale étrangère de la société belge contrôlée
Application territoriale ?	Limitée aux services fournis au sein de l'Union européenne	La Belgique et les filiales étrangères de la société belge contrôlée
Période ?	L'intervalle entre le début de la durée du contrôle et la présentation du rapport d'audit ; Spécifiquement pour la mise en œuvre de procédures de contrôle interne et de gestion des risques ou de systèmes informatiques financiers (SIF) : également l'exercice précédant immédiatement le mandat	Au cours du mandat de commissaire
Possibilité de	Oui, les Etats membres peuvent	

⁵ Ou à une personne étrangère, si les services sont fournis à une filiale belge d'une société belge contrôlée.

⁶ Ou à une société étrangère ou une personne étrangère, si les services sont fournis à une filiale belge d'une société belge contrôlée.

	Réglementation européenne	Dispositions belges actuelles
renforcement ?	interdire des services autres que ceux énumérés à l'article 5, § 1 ^{er} , s'ils considèrent qu'ils présentent un risque en matière d'indépendance (article 5, § 2)	
Possibilité d'assouplissement ?	les Etats membres ont la faculté d'autoriser certains services, s'ils présentent un « caractère peu significatif » ⁷ (article 5, § 3), à savoir : - <i>la fourniture de services fiscaux</i> (portant sur l'établissement des déclarations fiscales, l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales, l'assistance lors de contrôles fiscaux, le calcul de l'impôt direct et indirect, la fourniture de conseils fiscaux) ; - <i>la fourniture de services d'évaluation.</i>	

⁷ Le caractère « peu significatif » est établi si :

- a) les services n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les états financiers contrôlés ;
- b) l'appréciation de l'effet sur les états financiers contrôlés est documenté et expliqué de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit ;
- c) les principes d'indépendance prévus dans la directive « audit » sont respectés par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit (article 5, § 3 du règlement).

Comparaison des missions incompatibles « black list » : Europe ↔ Belgique

Règlement européen (Article 5, § 1 ^{er})	Belgique (article 183 ^{ter} , 1° à 7° de l'AR du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés)
<p>a) les services fiscaux portant sur:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) l'établissement des déclarations fiscales⁸; 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 loi⁹; 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 loi¹⁰; vi) le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé¹¹; vii) la fourniture de conseils fiscaux¹²; 	<p>6° représente la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres;</p>
<p>b) des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée;</p>	<p>1° prend une décision ou intervient dans le processus décisionnel dans la société contrôlée;</p>
<p>c) la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers;</p>	<p>2° assiste ou participe 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;</p>
<p>d) les services de paie;</p>	<p><i>néant</i></p>
<p>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;</p>	<p>3° élabore, développe, met en œuvre ou gère des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée;</p>
<p>f) les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les</p>	<p>4° réalise des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels ou dans les</p>

⁸ Option pour les Etats membres de permettre la fourniture de ces services, à conditions de respecter un certain nombre d'exigences (cf. la qualification de « peu significatif » - article 5, § 3 du règlement).

⁹ Option pour les Etats membres de permettre la fourniture de ces services, à conditions de respecter un certain nombre d'exigences (cf. la qualification de « peu significatif »- article 5, § 3 du règlement).

¹⁰ Option pour les Etats membres de permettre la fourniture de ces services, à conditions de respecter un certain nombre d'exigences (cf. la qualification de « peu significatif »- article 5, § 3 du règlement).

¹¹ Option pour les Etats membres de permettre la fourniture de ces services, à conditions de respecter un certain nombre d'exigences (cf. la qualification de « peu significatif »- article 5, § 3 du règlement).

¹² Option pour les Etats membres de permettre la fourniture de ces services, à conditions de respecter un certain nombre d'exigences (cf. la qualification de « peu significatif »- article 5, § 3 du règlement).

services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ¹³ ;	comptes consolidés de la société contrôlée, si celles-ci constituent un élément important des comptes annuels;
g) les services juridiques ayant trait à: <ul style="list-style-type: none"> 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; 	6° les services ayant trait à (...) l'assistance et/ou la représentation de l'entité contrôlée lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales ou dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres;
h) les services liés à la fonction d'audit interne de l'entité contrôlée;	5° 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;	<i>néant</i>
j) la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité contrôlée;	<i>néant</i>
k) les services de ressources humaines ayant trait: <ul style="list-style-type: none"> 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: <ul style="list-style-type: none"> - 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. 	7° intervient dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée.

¹³ Option pour les Etats membres de permettre la fourniture de ces services, à conditions de respecter un certain nombre d'exigences (cf. la qualification de « peu significatif »- article 5, § 3 du règlement).

Annexe 7
Règle « one to one » – limite de 70%
Rapport entre les honoraires audit et les services autres que d'audit

	Réglementation européenne	Dispositions belges actuelles
Quelle mesure ?	Article 4, §§ 2 et 4 du règlement « EIP »	– article 133, §§ 5 à 7 du Code des sociétés; – § 5.3 des normes de l'IRE relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire (entrées en vigueur le 29 juin 2008) – « Relations entre les honoraires audit et non audit »
Quoi ?	les honoraires d'audit pour services autres que d'audit doivent être limités par rapport aux honoraires pour le contrôle légal des comptes <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 5px auto;">Honoraires pour services autres que d'audit ≤ 70 % des honoraires pour le contrôle légal des comptes</div>	les honoraires d'audit pour services autres que d'audit doivent être limités par rapport aux honoraires pour le contrôle légal des comptes <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 5px auto;">Honoraires pour services autres que d'audit ≤ 100 % des honoraires pour le contrôle légal des comptes (= « one to one »)</div>
Catégorie ?	EIP	– sociétés cotées – sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et publier des comptes consolidés - en vertu des normes IRE: extension éventuelle à d'autres sociétés sur avis du commissaire
L'interdiction s'applique à qui ?	au contrôleur légal des comptes chargé du contrôle légal des comptes d'une « EIP » ou au cabinet d'audit (PAS au réseau!)	– au commissaire – aux personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail – aux personnes avec lesquelles le commissaire se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration - aux sociétés ou personnes liées au commissaire (au sens de l'article 11 C.Soc.)
Destinataire du service autre que d'audit ?	- l'entité contrôlée (EIP) - l'entreprise mère de l'entité contrôlée - les entreprises contrôlées par l'entité contrôlée	- la société contrôlée - les filiales (PAS la mère !)
Mode de calcul	Le total des honoraires pour services	Comparaison du total des honoraires

	Réglementation européenne	Dispositions belges actuelles
	autres que d'audit (fournis au cours d'une période de <i>trois exercices consécutifs</i> ou plus) ne peut pas dépasser 70 % de la moyenne des honoraires versés pour le contrôle légal des comptes au cours des trois derniers exercices consécutifs	<u>au cours de l'exercice</u>
Exceptions	La limite ne s'applique pas aux services autres que d'audit prescrits par les législations nationale et européenne	La limite ne s'applique pas : - aux missions légalement confiées au commissaire (article 133, § 7 C.Soc.) (p. ex. en cas d'apport en nature, de fusion ou scission, de transformation, ...) - audits d'acquisition ou missions de <i>due diligence</i> (article 133, § 7 C.Soc.)
Possibilité de renforcement ?	Oui, les Etats membres peuvent imposer des exigences plus strictes (article 4, § 4).	
Possibilité d'assouplissement ?	Oui, les Etats membres peuvent, à titre exceptionnel, autoriser : - une autorité compétente - à la demande du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit - pour une période de deux exercices maximum que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit soit dispensé de la limite (article 4, § 2, alinéa 3).	Oui, dans trois cas : - accord du comité d'audit - avis positif du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire - présence d'un collège de commissaires. Si dérogation : mention de la dérogation et de sa motivation dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés (article 133, § 6 C.Soc.)

Annexe 8
Rotation externe - rotation interne

	En vertu du Règlement européen – article 17	En vertu de la réglementation belge
Rotation externe	Oui	- Non (législation fédérale) (sauf si le commissaire = personne physique; alors 6 ans - cf. rotation interne) - Oui (au niveau régional) ¹⁴
Champ d'application	EIP	
Durée initiale maximale	10 ans	
Durée maximale plus courte si application de l'option par les Etats membres	< 10 ans	
Prolongation de la durée maximale si application de l'option par les Etats membres	20 ans si procédure d'appel d'offres au sens de l'article 16 du règlement	
Prolongation de la durée maximale si application de l'option par les Etats membres	24 ans si audit conjoint (collège)	
Prolongation exceptionnelle	2 ans	
« <i>Cooling off</i> »	4 ans	
Rotation interne	Oui	Oui (voir Normes de l'IRE relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire, entrées en vigueur le 29 juin 2008, « 6. Rotation »)
Champ d'application	EIP	- EIP - les filiales belges ou étrangères importantes de cette « EIP » de droit belge si celle-ci établit des comptes consolidés
Qui ?	associé principal / associés responsables du contrôle légal	représentant permanent du cabinet d'audit
Période maximale	7 ans	6 ans
Durée plus courte si application de l'option par les Etats membres	plus tôt que 7 ans après la désignation	
« <i>Cooling off</i> »	3 ans	2 ans

¹⁴ Deux décrets wallons du 30 avril 2009 relatifs aux missions de contrôle au sein des organismes d'intérêt public, des intercommunales et des sociétés de logement de service public dans la région wallonne, imposent une « rotation externe » pour ces missions au terme d'une période de six ans (deux mandats successifs de 3 ans).

Système de rotation progressive organisé par les contrôleurs légaux des comptes	les membres de la haute direction associés au contrôle légal des comptes	
Examen du risque d'indépendance et mesures de sécurité		les membres de l'équipe de contrôle