

AVIS DU 13 FÉVRIER 2007 relatif aux arrêtés royaux visant à transposer la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et consolidés

Le Conseil supérieur des Professions économiques se félicite de l'initiative prise par le Gouvernement fédéral, lors de la séance du Conseil des Ministres du 19 janvier 2007, de transposer dans les meilleurs délais la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.

La loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses (*Moniteur belge*, 28 juillet 2006, Edition 2) permet, en effet, au travers de son article 102, au Roi de transposer, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés. Cette habilitation conférée au Roi par la loi du 20 juillet 2006 expire, conformément aux dispositions contenues dans l'article 103, § 3 de ladite loi, le 31 décembre 2007.

Le Conseil supérieur a été appelé, le février 2007, à rendre un avis dans l'urgence à propos de la réforme du révisorat relative à la transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes.

Dans le cadre de sa demande d'avis, le Ministre de l'Economie a également transmis une demande d'avis au Conseil supérieur à propos de différents arrêtés royaux visant à intégrer dans le cadre légal et réglementaire belge les dispositions contenues dans la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés :

- projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession de réviseurs d'entreprises abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises ;

- projet d'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;
- projet d'arrêté royal abrogeant l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la loi du 21 février 1985 dans la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises
- projet d'arrêté royal fixant la date d'entrée en vigueur du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 et portant transposition de 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 et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil
- projet d'arrêté royal organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises ;
- projet d'arrêté royal concernant certains aspects de la discipline des réviseurs d'entreprises ;
- projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 14 février 1989 déterminant les conditions d'octroi de la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4^{ter} de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Ceci explique pourquoi le Conseil supérieur a pris l'initiative d'analyser l'ensemble de ces arrêtés royaux à l'aune de l'avant-projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 et portant transposition de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles

les légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil transmis par le Ministre de l'Economie.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables 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.

▲ Lignes de force

Le Conseil supérieur a été appelé à rendre un avis dans l'urgence à propos de la réforme du révisorat relative à la transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes.

Dans le cadre de cet avis, le Conseil supérieur précise qu'il soutient l'approche retenue par le Gouvernement fédéral dans le projet d'arrêté royal de pouvoirs spéciaux, à savoir la mise en place d'un système de supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, incluant notamment la mise sur pied d'une «Chambre de renvoi et de mise en état».

Le Conseil supérieur se réjouit du fait que le Gouvernement consacre, au travers de cet arrêté de pouvoirs spéciaux, le rôle du Conseil supérieur dans l'élaboration des normes professionnelles en prévoyant l'approbation des normes et recommandations professionnelles par le Conseil supérieur, d'une part, et en mettant sur pied un mécanisme ad hoc permettant de responsabiliser l'Institut des Reviseurs d'Entreprises pour ce qui concerne l'adoption des avis, circulaires et communications, d'autre part.

¹ Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe de mettre sur pied un système évolutif de supervision publique permettant de partir des acquis belges. En effet, la Belgique fut pionnière en 1985 en mettant sur pied le Conseil supérieur du révisorat d'entreprises, embryon d'organe de supervision publique créé il y a plus de vingt ans, chargé de rendre des avis sur les aspects normatifs et réglementaires de la profession de réviseur d'entreprises.

Pour être efficace et reconnu comme tel, le système de supervision publique belge doit tenir compte d'une dimension internationale présentant une double composante :

- **assurer un «level playing field» en Belgique comparable avec celui des autres Etats membres de l'Union européenne;**
- **assurer la reconnaissance par les organes de supervision publique établis en dehors de l'Union européenne.**

Le Conseil supérieur propose également de préciser dans l'arrêté de pouvoirs spéciaux quel est l'organe qui serait chargé de la coordination au niveau national des différentes instances composant le système de supervision publique. Le Conseil supérieur est disposé à jouer ce rôle de coordination.

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, que la «Chambre de renvoi et de mise en état», mise sur pied au travers de l'arrêté de pouvoirs spéciaux, soit réellement en mesure de mener, le cas échéant, une instruction de dossier pouvant conduire à la mise sur pied d'une instruction disciplinaire. Cela implique, d'une part, des moyens financiers adéquats et, d'autre part, des moyens humains disposant de l'expérience voulue.

Le Conseil supérieur note à ce sujet que :

- les rapporteurs bénéficient d'un statut administratif et pécuniaire garantissant leur indépendance. Le Roi détermine notamment le statut des rapporteurs selon les principes d'une carrière plane;
- le budget de la Chambre de renvoi et de mise en état est fixé chaque année sur la base des frais de l'année écoulée, avec un maximum de 400.000 euros.

Le système de supervision publique mis en place par l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux soumis pour avis devrait, de l'avis du Conseil supérieur, faire l'objet d'une évaluation dans quelques années de manière à pouvoir évaluer l'efficacité du système mis en place en 2007.

▲ 1. Système de supervision publique

▲ 1.1. Caractéristiques de la directive en matière de supervision publique

Il revient à chaque État membre de mettre en place un système effectif de supervision publique² des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit présentant les caractéristiques suivantes.

- La supervision publique porte sur tous les contrôleurs légaux des comptes et tous les cabinets d'audit, indépendamment des catégories d'entreprises dans lesquelles ils sont actifs.
- La supervision publique est effectuée par un ou plusieurs organes formant le « système de supervision publique ».
- Le système de supervision publique est dirigé par des non-praticiens³, connaissant bien les matières qui touchent au contrôle légal des comptes. Les personnes participant à la direction du système de supervision publique sont sélectionnées selon une procédure de nomination indépendante et transparente.
- Les missions du système de supervision publique portent:
 - d'une part, sur des aspects généraux à la profession de contrôleur légal des comptes: responsabilité finale de la supervision de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, ainsi que des normes d'audit et,

² Article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006.

³ La directive autorise cependant chaque État membre à permettre qu'une minorité de praticiens participe à la direction dudit système.

- d'autre part sur des aspects individuels de contrôleurs légaux des comptes: responsabilité finale de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit mais également de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire.
- Le système de supervision publique est habilité, le cas échéant, à conduire des enquêtes sur les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit, ainsi qu'à prendre les mesures nécessaires.
- Le système de supervision publique est transparent. La transparence requise inclut la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels.
- Le système de supervision publique est financé de façon appropriée. Le financement est sûr et exempt de toute influence induite de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

▲ 1.2. Composition du système de supervision publique en Belgique

L'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, tel qu'il est appelé à être modifié par l'article 64 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006, précise, en son § 1^{er}, que « le système de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé:

- du Ministre en charge de l'Economie,
- du Procureur général,
- de la Chambre de renvoi et de mise en état,
- du Conseil supérieur des Professions économiques et
- du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. »

Le Conseil supérieur accueille favorablement l'initiative de définir la composition du système de supervision publique mais souhaite attirer l'attention sur l'importance de définir les missions des différentes composantes de ce système de supervision.

- **En ce qui concerne le Ministre de l'Economie**, son rôle, en tant que composante du

système de supervision publique, est clairement de proposer au Gouvernement et au Parlement des dispositions légales et réglementaires ayant trait à la profession de réviseur d'entreprises en vue de leur adoption. Il a par ailleurs pour mission d'approuver les normes et les recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, après que le Conseil supérieur des Professions économiques ait lui-même approuvé lesdites normes et recommandations (article 30 loi 1953 nouvelle – Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006). Dans certaines circonstances, le Ministre est également habilité à adopter directement des normes professionnelles, après avis du Conseil de l'Institut et du Conseil supérieur des Professions économiques.

- **En ce qui concerne le Procureur général**, son rôle, en tant que composante du système de supervision publique, se situe au niveau de la possibilité de recours contre toute décision du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises liée à la tenue du registre public (article 9 loi 1953 nouvelle – Article 17 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006).
- **En ce qui concerne la Chambre de renvoi et de mise en état**, son rôle, en tant que composante du système de supervision publique, est d'apprécier les conclusions des contrôle de qualité (article 50 loi 1953 nouvelle – Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) et de contribuer à la surveillance des réviseurs d'entreprises (article 46 loi 1953 nouvelle – Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006). Par le biais du contrôle de qualité, la Chambre de renvoi et de mise en état exerce également la responsabilité finale en matière de formation permanente.
- **En ce qui concerne le Conseil supérieur des Professions économiques**, son rôle, en tant que composante du système de supervision, est

- d'approuver, a priori, les normes et recommandations proposées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (article 30 loi 1953 nouvelle – Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006);
- d'examiner, a posteriori, le contenu des avis, circulaires et communications approuvées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (article 30 loi 1953 nouvelle – Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006).

- **En ce qui concerne le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire**, son rôle, en tant que composante du système de supervision publique, est de donner un avis a priori et d'effectuer un contrôle a posteriori de la compatibilité d'une prestation d'un commissaire avec l'indépendance dans l'exercice de ses fonctions (article 133, § 10 Code des sociétés).

Le Conseil supérieur tire de l'analyse du système de supervision, tel que décrit dans l'article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, que celui-ci ne concerne pas le(s) organe(s) / instance(s) chargé(e)s de se prononcer sur un cas envoyé en discipline. C'est la raison pour laquelle ces instances disciplinaires (Commission de discipline / Commission d'appel) ne font pas partie du système de supervision publique dans le texte soumis pour avis. Il convient de souligner, à ce propos, que les magistrats désignés pour siéger dans ces instances disciplinaires sont nommés par le Ministre de la Justice.

D'une manière générale, le Conseil supérieur accueille favorablement l'initiative prise par le Gouvernement fédéral, lors de la séance du Conseil des Ministres du 19 janvier 2007, visant à mettre sur pied un système de supervision publique assumant la responsabilité finale («ultimate responsibility») que ce soit à propos de l'agrément et de l'enregistrement des réviseurs d'entreprises et des cabinets d'audit, de l'élaboration des normes professionnelles (normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit et normes d'audit), de la formation permanente, du contrôle de qualité et de la surveillance.

Le Conseil supérieur se réjouit du fait que le Gouvernement consacre, au travers de cet arrêté de pouvoirs spéciaux, le rôle du Conseil supérieur dans l'élaboration des normes professionnelles en prévoyant l'approbation des normes et recommandations professionnelles par le Conseil supérieur, d'une part, et en mettant sur pied un mécanisme ad hoc permettant de responsabiliser l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour ce qui concerne l'adoption des avis, circulaires et communications, d'autre part.

En outre, le Conseil supérieur est d'avis qu'il importe de compléter le dispositif en matière d'adoption et d'approbation des normes et recommandations professionnelles par la mesure suivante: pour que le Conseil supérieur puisse assurer pleinement son rôle de supervision du processus d'élaboration des normes et recommandations professionnelles, *il importe que si le Conseil supérieur identifie un domaine dans lequel une lacune est observée en matière de textes normatifs et réglementaires non couverts par des mesures au niveau européen, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soit tenu d'examiner l'aspect identifié par le Conseil supérieur dans un délai raisonnable.*

Pour satisfaire au caractère complet du système de supervision publique, le Conseil supérieur estime cependant:

1°) *qu'il conviendra à moyen terme d'analyser le statut, le mode de fonctionnement et les compétences des organes chargés de se prononcer sur les cas individuels (Chambre de renvoi et de mise en état, d'une part, et instances disciplinaires, d'autre part) à l'aune de ce qui se pratique dans les autres États membres de l'Union européenne, même s'il est vrai que cela tombe en dehors de la stricte transposition de la directive 2006/43/CE;*

2°) *qu'il convient de prévoir l'adoption d'un règlement d'agrément, à l'instar du règlement du stage de manière à s'assurer que le Ministre en charge de l'Économie effectue une supervision de la manière dont la liste des membres (personnes physiques et cabinets d'audit) est tenue. À cet effet, l'alinéa 1^{er} de l'article 18 de la loi du 22 juillet 1953 devrait être complété (Article 29 du projet*

d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006).

▲ 1.3. Qualité des membres du système de supervision publique et coordination au niveau national

Les membres du Conseil supérieur se réjouissent de constater que le § 2 de l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 (Article 64 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) prévoit des incompatibilités pour faire partie des membres des organes de supervision publique (ne pas être membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (ou ne pas l'avoir été au cours des trois dernières années), de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ou de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés).

En outre, des incompatibilités complémentaires ont été insérées en ce qui concerne les rapporteurs de la Chambre de renvoi et de mise en état: ceux-ci ne peuvent avoir la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de membre du Conseil supérieur des Professions économiques et de membre du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. (Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)

Le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait de préciser dans l'article 64 de cet arrêté de pouvoirs spéciaux (et non dans un arrêté à prendre en exécution de cette disposition) quel est l'organe qui serait chargé de la coordination au niveau national des différentes instances composant le système de supervision publique et ce afin d'assurer une coopération efficace, au niveau communautaire, des activités de supervision publique en Belgique.

Eu égard aux missions de portée générale conférées au Conseil supérieur depuis plus de vingt ans, à sa mission transversale qui concerne l'ensemble des professions économiques et à son statut, sa composition et son mode de fonctionnement, le Conseil supérieur se pose la question de savoir si le Conseil supérieur des

Professions économiques ne pourrait pas être proposé pour assurer ce rôle de coordination.

En ce qui concerne l'article 64 du projet d'arrêté, il convient, par ailleurs, de préciser dans l'alinéa 2 du § 1^{er} de l'article 43 que le Roi précise les règles relatives à la composition, l'organisation et de fonctionnement et le mode de financement des organes établis en Belgique, **«pour autant que ces aspects ne soient pas visés par une législation particulière»**. En effet, il convient de tenir compte de l'acquis en matière de système de supervision publique que ce soit à propos du Conseil supérieur des Professions économiques (loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales) ou à propos du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du Commissaire (Code des sociétés).

Conformément à la disposition contenue dans le considérant 20 précédant la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, il convient de souligner que «la désignation d'une entité comme responsable de la coopération ne saurait empêcher que chaque autorité puisse coopérer directement avec les autres autorités compétentes des États membres».

▲ 1.4. Instructions disciplinaires conduites par l'organe de supervision publique

Le § 5 de l'article 32 de la directive 2006/43/CE prévoit que «le système de supervision publique est habilité, le cas échéant, à conduire des enquêtes sur les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit, ainsi qu'à prendre les mesures nécessaires».

Cette mesure a été transposée en droit belge dans l'article 49, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (nouvelle) (Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) en habilitant «dans des circonstances exceptionnelles spécialement motivées» la Chambre de renvoi et de mise en état à conduire des enquêtes sur les réviseurs d'entreprises personnes physiques et les cabinets d'audit.

Le Conseil supérieur est d'avis que les conditions permettant à la Chambre de renvoi et de

mise en état de procéder à de telles enquêtes sont bien plus restrictives que l'esprit de la directive. Il estime dès lors qu'il convient de remplacer l'expression «dans des circonstances spécialement motivées» au minimum par l'expression «si elle le juge opportun».

De même, l'esprit du § 5 de l'article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 vise à imposer que l'organe de supervision publique conduise lui-même, le cas échéant, des enquêtes. A cet effet, il convient que les rapporteurs de la Chambre de renvoi et de mise en état disposent de moyens suffisants pour effectuer effectivement eux-mêmes ce type d'enquêtes. Ceci ne sera pas sans conséquence sur les caractéristiques requises pour être nommé rapporteur de la Chambre de renvoi et de mise en état.

En outre, eu égard aux nouveautés introduites en matière de système de supervision publique et du nécessaire exercice de «level playing field» entre les différents États membres de l'Union européenne et de reconnaissance mutuelle des instances extra-communautaires, le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait d'apprécier, à l'aune des expériences dans les différents États membres, dans quelle mesure la Chambre de renvoi et de mise en état aura effectivement pu agir comme une composante du système de supervision publique assurant la responsabilité finale en matière de contrôle de qualité et de surveillance.

▲ 1.5. Transparence du système de supervision publique

Le § 6 de l'article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 impose la transparence au système de supervision publique. Cette transparence «inclut la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels».

Le Conseil supérieur tient à souligner que cette règle de transparence existe, dans l'état actuel de la législation, pour deux des organes du système de supervision publique, en l'occurrence le Conseil supérieur des Professions économiques et le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Par contre, le Conseil supérieur relève qu'aucune mesure de cette nature n'a été prévue que ce soit pour le procureur général ou pour la Chambre de renvoi et de mise en état alors qu'ils font tous deux partie du système de supervision publique mis en place en Belgique.

Afin d'éviter la multiplication des publications de cette nature, le Conseil supérieur propose de prévoir l'organisation, par l'organe du système de supervision publique chargé de la coordination au niveau belge, d'une concertation et la tenue de réunions de coordination, par exemple, tous les six mois. Ceci devrait conduire à la publication, pour l'ensemble des composantes du système de supervision, d'un programme de travail et d'un rapport annuel. Cet organe fera rapport périodiquement au Ministre de l'Économie.

Ceci pourrait conduire à la centralisation de la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels et devrait assurer la cohérence entre les différentes composantes du système de supervision publique.

▲ 1.6. *Mesures transitoires*

L'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 (nouvelle) (Article 43 du projet d'arrêté royal pris en

exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) charge le Conseil supérieur des Professions économiques d'approuver les **normes et les recommandations** adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Il importe d'insérer des mesures transitoires visant à faire approuver l'ensemble des normes et recommandations de révision adoptées jusqu'à ce jour, d'une part, par le Conseil supérieur des Professions économiques et, d'autre part, par le Ministre de l'Économie.

L'article 30 de la loi du 22 juillet 1953 (nouvelle) (Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) charge par ailleurs le Conseil supérieur d'effectuer un contrôle a posteriori des **avis, circulaires et communications** du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

À nouveau, il importe d'insérer des mesures transitoires visant à charger le Conseil supérieur d'approuver l'ensemble de ces avis, circulaires et communications. Cela implique la mise à disposition de l'ensemble de ces avis, circulaires et communications et la détermination d'un délai d'examen par le Conseil supérieur.

D'une manière schématique, la transposition de l'article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 en matière de système de supervision publique proposé se présente comme suit:

Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006	Transposition en droit belge
<p>Article 32 Principes devant régir la supervision publique</p>	
<p>1. Les États membres mettent en place un système effectif de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit fondé sur les principes énoncés aux paragraphes 2 à 7.</p>	<p>Le système de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé:</p> <ul style="list-style-type: none"> - du Ministre en charge de l'Economie, - du Procureur général, - de la Chambre de renvoi et de mise en état, - du Conseil supérieur des Professions économiques et - du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. <p>(article 43, § 1^{er}, alinéa 1^{er} loi 1953 nouvelle) (Article 34 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)</p>
<p>2. Tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit sont soumis à la supervision publique.</p>	<p>Respect de cette disposition par les différentes composantes du système de supervision publique.</p>
<p>3. Le système de supervision publique est dirigé par des non-praticiens, connaissant bien les matières qui touchent au contrôle légal des comptes. Les États membres peuvent cependant permettre qu'une minorité de praticiens participe à la direction dudit système. Les personnes participant à la direction du système de supervision publique sont sélectionnées selon une procédure de nomination indépendante et transparente.</p>	<p>Les membres des organes de supervision publique ne peuvent être réviseur d'entreprises, ni membre de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, ni membre de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés. Cette interdiction s'applique aux anciens réviseurs d'entreprises ayant quitté la profession depuis moins de trois ans.</p> <p>(article 43, § 2 loi 1953 nouvelle) (Article 34 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)</p> <p>Des incompatibilités complémentaires ont été insérées en ce qui concerne les rapporteurs de la Chambre de renvoi et de mise en état: la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de membre du Conseil supérieur des Professions économiques et de membre du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. (Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)</p> <p>En ce qui concerne les compétences des rapporteurs de la Chambre de renvoi et de mise en état, sont présumés disposer des compétences voulues:</p> <ul style="list-style-type: none"> - les magistrats; - les avocats; - les juristes d'entreprise; - les notaires et - les autres titulaires d'un diplôme de niveau Master qui justifient d'une expérience utile dans les matières visées par la Directive européenne précitée. <p>(Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)</p>

4. Le système de supervision publique assume la responsabilité finale de la supervision:	
a) de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit;	<p>Le procureur général peut introduire un recours contre toute décision du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises liée à la tenue du registre public.</p> <p>Il convient de prévoir l'adoption d'un règlement d'agrément.</p>
b) de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, ainsi que des normes d'audit;	<p>Le Conseil supérieur des Professions économiques est chargé de l'approbation des normes et recommandations proposées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette approbation sera suivie par celle du Ministre de l'Économie. L'approbation de ces normes et recommandations fera l'objet d'une publication dans le Moniteur belge.</p> <p>Les avis, circulaires et communications devront être transmises au Conseil supérieur des Professions économiques en même temps qu'ils sont mis à la disposition des réviseurs d'entreprises. Celui-ci sera chargé d'un contrôle a posteriori.</p> <p>Il convient de prévoir des mesures spécifiques en matière d'approbation du référentiel existant avant l'adoption de la nouvelle réglementation.</p>
c) de la formation continue, de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire.	<p>La Chambre de renvoi et de mise en état est chargée de la supervision de la formation continue (par le biais de l'assurance qualité), de l'assurance qualité et du système d'enquête.</p>
5. Le système de supervision publique est habilité, le cas échéant, à conduire des enquêtes sur les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit, ainsi qu'à prendre les mesures nécessaires.	<p>La Chambre de renvoi et de mise en état est habilitée (dans des circonstances exceptionnelles spécialement motivées) à conduire des enquêtes sur les réviseurs d'entreprises personnes physiques et les cabinets d'audit (article 49, § 2 loi 1953 nouvelle) (Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006).</p> <p>Les conditions sont trop restrictives pour répondre à l'esprit du § 5 de l'article 32 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006.</p>
6. Le système de supervision publique est transparent. La transparence requise inclut la publication de programmes de travail et de rapports d'activité annuels.	<p>Mesures existantes en ce qui concerne le Conseil supérieur (CSPE) et le Comité (ACCOM).</p> <p>Il est proposé de charger l'organe assurant la coordination au niveau belge d'organiser une concertation permanente entre les différents organes et de publier un programme de travail et un rapport annuel couvrant l'ensemble des activités. Cet organe serait chargé de faire rapport au Ministre de l'Économie.</p>
7. Le système de supervision publique est financé de façon appropriée. Le financement est sûr et exempt de toute influence indue de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.	<p>Le Roi précise les règles relatives à la composition, l'organisation, le fonctionnement, la coopération entre les organes de supervision publique au niveau communautaire, la reconnaissance mutuelle des dispositions réglementaires des États membres et le mode de financement dudit organe ou desdits organes.</p> <p>(article 43, § 1^{er}, alinéa 2 loi 1953 nouvelle) (Article 64 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006)</p>

▲ 2. Élaboration de normes professionnelles

Le Conseil supérieur tient à formuler un certain nombre de remarques relatives à l'article 30 (loi 1953 nouvelle) (Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) :

- Conformément à l'article 26 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, les normes d'audit internationales adoptées par la Commission (et publiées, dans chacune des langues officielles de la Communauté, dans le *Journal officiel de l'Union européenne*) serviront de base pour effectuer le contrôle légal des comptes des différentes entités soumises à ce contrôle.

Il conviendrait de préciser dans le § 1^{er}, que les réviseurs d'entreprises utilisent, pour effectuer le contrôle légal des comptes annuels, les normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne et publiées dans le *Journal officiel de l'Union européenne*.

En outre, dans la mesure où la directive ne prévoit pas expressément que la publication des normes d'audit internationales adoptées par la Commission se fera par le biais d'un (ou de plusieurs) règlement(s) européen(s), il convient de reformuler le membre de phrase introductif du § 1^{er} « sans préjudice des normes internationales d'audit reprises par un règlement européen ».

- Il ressort de l'article 30 (loi 1953 nouvelle) (Article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) que le Conseil supérieur des Professions économiques approuve les normes et recommandations proposées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises dans un délai ne dépassant pas trois mois. Dans cette perspective, le Conseil supérieur peut consulter la Commission bancaire, financière et des assurances pour tous les aspects des projets de normes ou de recommandations ayant trait aux entités d'intérêt public.

Il convient de préciser, de l'avis du Conseil supérieur, qu'en cas de consultation de la Commission bancaire, financière et des assurances, le délai de trois mois est suspendu entre le moment de la demande d'avis et la remise de l'avis par la CBFA.

- Dans le cadre du § 5, il conviendrait de préciser que les avis, circulaires et communications adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sont transmis au Conseil supérieur en même temps qu'ils sont envoyés aux réviseurs d'entreprises.

Il convient, par ailleurs, de préciser à ce propos que le commentaire relatif à l'article 43 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 portant transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 (avant-dernier alinéa – *in fine*) doit être adapté de manière à préciser que le Conseil supérieur vérifie (et non « peut vérifier ») l'incompatibilité de ces avis, communications ou circulaires avec d'autres dispositions.

De même, l'exposé des motifs devrait, de l'avis du Conseil supérieur, préciser clairement que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ne peut développer sa doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif **qu'au travers d'avis, de circulaires ou de communications**.

- Comme précisé sous le point 1.6. du présent avis, il conviendrait de prévoir des mesures transitoires relatives à l'approbation des normes, recommandations, avis, circulaires et communications adoptées jusqu'à présent par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Dans cette perspective, il serait souhaitable que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises propose un programme de travail contenant un échéancier visant à examiner, dans le cadre des mesures transitoires, les normes, recommandations, avis, circulaires et com-

munications adoptées jusqu'à présent par le Conseil de l'IRE.

▲ 3. Contrôle de qualité

Le § 1^{er} de l'article 33 (loi 1953 nouvelle) (Article 48 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) précise que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises « soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité au moins tous les six ans ».

Il convient de relever que, sous l'article 2, 3^o (loi 22 juillet 1953 nouvelle) (Article 2 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006), le « réviseur d'entreprises » est défini comme « une personne physique, une personne morale ou une autre entité, quelle qu'en soit la forme juridique, inscrite au registre public de l'Institut, à savoir un réviseur d'entreprises personne physique ou un cabinet de révision quelle que soit sa forme juridique ».

De la lecture conjointe de ces deux dispositions, on peut, de l'avis du Conseil supérieur, aboutir à deux interprétations différentes :

- la lecture combinée des deux dispositions peut conduire à conclure que tous les réviseurs d'entreprises (qu'ils soient personnes physiques ou qu'ils soient personnes morales – le « ou » devant se lire « et ») font l'objet d'un contrôle qualité au maximum tous les six ans ;
- la lecture combinée des deux dispositions peut conduire à conclure que les réviseurs d'entreprises (soit personnes physiques soit personnes morales – le « ou » devant se lire « ou ») font l'objet d'un contrôle qualité au maximum tous les six ans.

À la lecture du rapport au Roi précédant l'arrêté royal abrogeant l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, il semblerait que la première interprétation doive être retenue. En effet, il est précisé, dans le quatrième alinéa relatif au Chapitre I^{er}, que « il est opté pour désigner les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit agréés qui, en Belgique, sont inscrits dans le registre public tenu par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, par respectivement « les

réviseurs d'entreprises personnes physiques » et « les cabinets de révision », tandis que l'ensemble des deux est désigné par « les réviseurs d'entreprises » ».

La lecture du commentaire relatif à l'article 48 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 ne donne, de l'avis du Conseil supérieur, aucune précision complémentaire quant au fait qu'il faut comprendre que tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques ou que tous les cabinets d'audit font l'objet d'un contrôle qualité au maximum tous les six ans.

Le Conseil supérieur tient à souligner qu'il a, dans le cadre de deux avis antérieurs relatifs au projet de norme en matière de contrôle qualité, marqué son désaccord avec le fait que contrôle qualité ne porterait que sur le seul cabinet d'audit (voir à ce propos les avis du 17 mai 2002⁴ et du 4 mars 2003⁵) dans la mesure où il n'existerait pas de périodicité minimale pour le contrôle des réviseurs d'entreprises personnes physiques.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur tient à souligner que le considérant 17 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 permet explicitement aux Etats membres d'aller au-delà de la contrainte de base reprise dans l'article 29 de la directive :

«(17) Des inspections régulières sont un bon moyen d'assurer au contrôle légal des comptes une qualité constamment élevée. Il convient donc de soumettre les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit à un système d'assurance qualité qui soit organisé de façon à être indépendant des entités contrôlées. En vue de l'application de l'article 29 sur les systèmes d'assurance qualité, les États membres peuvent décider que, si les contrôleurs individuels ont une politique commune en

⁴ Avis du 17 mai 2002 portant sur les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relatives au contrôle de qualité, *Rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques 2001-2002*, pp. 129-136.

⁵ Avis du 4 mars 2003 portant sur les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises relative au contrôle de qualité à l'aune du « mission statement » du Conseil de l'IRE du 8 novembre 2002, *Rapport annuel du Conseil supérieur des Professions économiques 2002-2003*, pp.101-105.

matière d'assurance qualité, il ne soit tenu compte que des exigences visant les cabinets d'audit. **Les États membres peuvent organiser le système d'assurance qualité de manière à ce que chaque contrôleur individuel doive être soumis à un examen de l'assurance qualité au moins tous les six ans.** À cet égard, le financement du système d'assurance qualité devrait être exempt de toute influence indue. La Commission devrait être habilitée à adopter des mesures d'exécution relatives aux problèmes touchant à l'organisation des systèmes d'assurance qualité ainsi qu'au financement de ceux-ci lorsque la confiance du public à l'égard desdits systèmes est sérieusement compromise. Les systèmes de supervision publique des États membres devraient être encouragés à définir une approche coordonnée des examens de l'assurance qualité afin d'éviter l'imposition de charges superflues pour les parties concernées.»

Le Conseil supérieur tient à ce que la formulation de l'article 33 (loi 1953 nouvelle) (Article 48 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) donne toute la clarté voulue et ne puisse pas faire l'objet d'interprétations ultérieurement. Dans cette perspective, il propose de remplacer le membre de phrase (l'Institut des Réviseurs d'Entreprises «soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle qualité au moins tous les six ans»)

- soit par le membre de phrase suivant: l'Institut des Réviseurs d'Entreprises «soumet les réviseurs d'entreprises personnes physiques à un contrôle qualité au moins tous les six ans»
- soit par le membre de phrase suivant: l'Institut des Réviseurs d'Entreprises «soumet les cabinets d'audit à un contrôle qualité au moins tous les six ans et les réviseurs d'entreprises personnes physiques à un contrôle de qualité tous les 12 ans».

Par analogie, une clarté similaire devrait être donnée, dans le § 3, pour ce qui concerne la fréquence du contrôle de qualité des réviseurs d'entreprises (personnes physiques et/ou personnes morales) qui effectuent le contrôle d'une ou de plusieurs entités d'intérêt public.

Par ailleurs, le Conseil supérieur tient à souligner que le respect de cette contrainte devrait être vérifiée par la Chambre de renvoi et de

mise en état. Dans cette perspective, le § 1^{er} de l'article 46 (loi 1953 nouvelle) (Article 66 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) devrait être complété d'un point «f bis) le respect de la fréquence avec laquelle les contrôles de qualité sont effectués» .

▲ 4. Modification de certaines dispositions contenues actuellement dans la loi de 1953 et dont il n'est pas question dans la 8^{ème} directive

Le Conseil supérieur constate que certaines modifications ont été apportées à des dispositions contenues dans la loi actuelle du 22 juillet 1953 alors qu'aucune disposition en la matière ne figure dans la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006.

À titre d'exemple on relèvera la problématique du droit de vote à l'assemblée générale de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises:

- Actuellement, tant les personnes physiques que les personnes morales ont le droit de vote à l'assemblée générale.
En effet, l'article 11 (actuel) de la loi du 22 juillet 1953 précise que l'assemblée générale de l'Institut est composée de tous ses membres (sachant que sont membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, d'une part, les personnes physiques (article 4) et les personnes morales (article 4bis)).
- À l'avenir, seules les personnes physiques auraient le droit de vote à l'assemblée générale.
En effet, l'article 19, alinéa 1^{er} (loi 1953 nouvelle) (Article 30 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) précise que l'assemblée générale est composée, avec voix délibérative de tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques ayant un établissement en Belgique, et avec voix consultative, de tous les cabinets de révision.

Même si, sur le fond, ces adaptations ne posent pas problème aux membres du Conseil supérieur, il ne semble pas que ce genre d'adaptations puisse être adopté par le biais d'un arrêté royal de pouvoirs spéciaux.

Le fait que la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses prévoit, en son article 103, § 1^{er}, que « les arrêtés pris en vertu de l'article 102 de la présente loi peuvent abroger, compléter, modifier ou remplacer les dispositions légales en vigueur » ne semble en effet permettre les modifications que dans la mesure où la transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 le requiert.

▲ 5. Toutes les mesures contenues dans la directive européenne 2006/43/CE ne sont pas transposées en droit belge

Le Conseil supérieur tient à souligner que les différents arrêtés royaux soumis pour avis ne couvrent pas toutes les dispositions contenues dans la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. En effet, on relèvera qu'à tout le moins deux mesures ne sont pas reprises dans les textes soumis pour avis :

- d'une part, on ne retrouve aucun article visant à transposer l'article 41 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. Cette disposition impose la **création d'un comité d'audit** ou d'un organe similaire dans chaque entité d'intérêt public ;
- d'autre part, on ne retrouve aucun article visant à transposer les §§ 1^{er} et 2 de l'article 42 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. Cette disposition impose la mise en œuvre de mesures en matière d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes dans les entités d'intérêt public. Outre des mesures en matière de « reporting » au comité d'audit par le contrôleur légal des comptes, cette disposition impose la mise en œuvre d'**une rotation (interne au cabinet) de l'associé principal** chargé du contrôle légal des comptes au maximum tous les 7 ans.

Le Conseil supérieur tient à relever qu'il a rendu, à ce propos, un avis⁶ en date du 12 décembre 2006 dans lequel il a mis en exer-

⁶ Avis du 12 décembre 2006 ayant trait au projet de normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire, rapport annuel 2006-2007, pp. 31-37.

que un certain nombre d'éléments en matière de « rotation interne » :

« Le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait d'assurer au maximum une application cohérente des dispositions légales relatives à l'intervention du conseil d'entreprise dans la nomination des commissaires.

À cet effet, le Conseil supérieur préconise, d'une part, de privilégier le maintien de mandats complets et partant propose de privilégier la rotation au moment d'un renouvellement de mandat.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur estime souhaitable de ramener le délai maximal pour la rotation interne de 7 ans repris dans la directive européenne à 6 ans.

En outre, le Conseil supérieur préconise une entrée en vigueur progressive de la disposition au fur et à mesure que les mandats de commissaires dans les entités d'intérêt public arrivent à échéance.

Ceci devrait permettre d'assurer la cohérence voulue entre le renouvellement du mandat et celui du représentant permanent.

Enfin, les membres du Conseil supérieur sont particulièrement sensibles à ce que les représentants au sein du conseil d'entreprise puissent bénéficier d'une stabilité maximale en ce qui concerne le représentant permanent du cabinet de révision chargé du contrôle légal des comptes, sans préjudice du respect de la disposition contenue dans la directive 2006/43/CE en matière de rotation interne.»

▲ 6. Définition d'entité d'intérêt public

L'article 2, 7^o loi 1953 (nouvelle) (Article 2 de l'avant-projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) définit les entités d'intérêt public en se référant :

- aux sociétés cotées au sens de l'article 4 du Code des sociétés (en l'occurrence les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé au sens de

l'article 2, 3° de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers);

- aux établissements de crédit et
- aux entreprises d'assurances.

Le fait de définir les entités d'intérêt public dans la loi du 22 juillet 1953 risque de poser problème dans la mesure où une telle définition devrait également être intégrée dans le Code des sociétés lorsque les mesures relatives à la mise sur pied de comités d'audit vont être adoptées. Ces deux définitions risquent d'avoir une portée différente eu égard à la latitude laissée aux Etats membres dans la définition du concept d'«entités d'intérêt public».

Le concept d'«entité d'intérêt public» a des répercussions à différents niveaux: on relèvera à titre principal:

- pour ce qui concerne les auditeurs externes:
 - le rapport de transparence à diffuser par les contrôleurs légaux des comptes et/ou les cabinets d'audit ayant une (ou des) mission(s) dans des entités d'intérêt public,
 - des règles d'indépendance complémentaires par rapport au comité d'audit des entités d'intérêt public,
 - des règles en matière de «rotation interne»
 - une fréquence accrue du contrôle de qualité (au minimum tous les trois ans au lieu de tous les six ans);
- pour ce qui concerne les entreprises elles-mêmes: la constitution de comités d'audit ou d'organes similaires.

Deux membres du Conseil supérieur, Mme Bergie VAN DEN BOSSCHE et M. Jean-Luc STRUYF, souhaitent que le concept d'entité d'intérêt public soit élargi à toutes les entreprises dans lesquelles un conseil d'entreprise est mis en place.

Deux autres membres du Conseil supérieur, Mme Katleen VAN HAVERE et M. Philippe LAMBRECHT sont opposés à cet élargissement du concept d'entités d'intérêt public.

▲ 7. Projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 modifiant le Code des sociétés

Le Conseil supérieur constate que l'article 134 du Code des sociétés, tel que modifié par l'article 101 de la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses, est appelé à être modifié par le biais de l'article 4 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 modifiant le Code des sociétés.

Le Conseil supérieur tient à relever que, indépendamment de la transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes, le Conseil supérieur a rendu à l'époque un avis⁷ portant notamment sur la ventilation des honoraires complémentaires.

▲ 8. Accès à la profession

Avant-projet d'arrêté royal relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises

- Article 2, § 2 – Le maître de stage peut-il être une personne morale ? Dans la négative (ce qui semble découler de l'article 16, § 2 du projet d'arrêté royal), il conviendrait de le préciser clairement dans l'article 2.
- Article 3, § 2 – Dans la mesure où le stage ne présente pas une durée fixe de 3 ans mais une durée minimale de 3 ans (sans maximum fixé), la mention d'une durée minimale du stage auprès d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit agréés en termes de mois (et non de quote-part) ne permet pas d'assurer le respect de l'article 10, § 1^{er} de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. L'article 10, § 1^{er} de la directive précise, en effet, que «les deux tiers au moins de cette formation pratique se déroulent auprès d'un

⁷ Avis du 1^{er} mars 2004 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 134 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, rapport annuel 2004, pp. 11-22.

contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit agréés dans un État membre».

- Article 6, alinéa 1^{er} – Le chiffre est maintenu à 5 personnes alors que le nombre de membres de la Commission du stage passe de 7 à 10. Il conviendrait de revoir ce chiffre à la hausse.
- Article 8 – Les points 7° et 8° de l'ancien texte sont supprimés. Se retrouvent-ils ailleurs ? Par ailleurs, pas de problèmes avec l'ajout des nouvelles missions à la Commission du stage (9°, 11° et 12°)
- Article 11, § 1^{er} – La Commission d'examen est composée de personnes enseignant au sein d'une université ou d'une institution de l'enseignement supérieur de type long. Ces personnes peuvent-elles être réviseurs d'entreprises ? D'affirmative, le cas échéant, toutes ?
- Article 14, alinéa 2 – Les récipiendaires peuvent-ils «panacher» l'emploi du critère «heures de cours» vs «ECTS» selon les matières ou se réfère-t-on à ce qui figure sur le diplôme des candidats ?
- Article 14 – Rapport au Roi, 2^{ème} alinéa – Il ressort de cet alinéa que «le système de points d'études ou ECTS sera, à partir de juin 2008, le seul système en vigueur» et que «l'ancien système basé sur le nombre d'heures sera abrogé». Le Conseil supérieur tient à relever qu'il est impossible d'abroger complètement le système basé sur le nombre d'heures de cours dans la mesure où un récipiendaire ayant présenté ses examens universitaires avant l'adoption des ECTS ne peut obtenir un certificat de son institution d'enseignement libellé en ECTS. Par ailleurs, le Conseil supérieur tient à souligner que le fait d'abroger une partie de la disposition contenue dans l'alinéa 2 de l'article 14 devrait se retrouver dans le corps même de l'arrêté royal et non dans le rapport au Roi qui précède l'arrêté royal.
- Article 23, § 1^{er}, a) & b): l'article 11 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 permet aux Etats membres de prévoir un accès à la

profession pour des personnes ne disposant pas (forcément) d'un diplôme universitaire ou équivalent (que ce soit dans le cas d'un candidat ayant une expérience professionnelle de 7 ans ou de 15 ans). Si le candidat possède une expérience professionnelle pertinente de 15 ans, il sera dispensé de l'examen d'entrée et du stage. S'il possède une expérience professionnelle pertinente de 7 ans, il sera dispensé de l'examen d'entrée. La lecture de l'article 23 ne permet pas de déterminer si les deux premières catégories de récipiendaires sont dispensées de l'examen d'entrée et n'assure pas que le récipiendaire ayant une expérience professionnelle pertinente de 15 ans sera dispensé totalement du stage.

- Article 21 – Rapport au Roi – De la lecture du texte, il ressort que la première catégorie de candidats (récipiendaire ayant une expérience professionnelle pertinente de 7 ans) devrait disposer d'un diplôme de «master». Telle n'est pas l'hypothèse retenue dans l'article 11 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006.
- Article 33, § 2 – Il conviendrait de préciser que le Président du jury d'examen d'aptitude qui «est un Professeur de l'enseignement universitaire ou de l'enseignement supérieur de niveau universitaire, chargé de cours dans l'une des matières visées à l'article 13, § 2» ne peut être réviseur d'entreprises.
- Article 38 – En ce qui concerne la date d'entrée en vigueur des articles 11 et 13, § 2, il importe de ne pas avoir de vide juridique pendant six mois (entre le 31 décembre 2007 et le 29 juin 2008). Il est dès lors proposé d'anticiper la date d'entrée en vigueur de ces deux articles au 1^{er} janvier 2008. Cela devrait donner le temps nécessaire à la Commission d'examen de se constituer et de préparer en temps voulu la première session d'examen.

▲ 9. Règlement d'ordre intérieur

Avant-projet d'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

- Une partie des dispositions figurant dans le projet de règlement d'ordre intérieur devraient figurer dans le règlement d'agrément suggéré sous le point 1.2. du présent avis.
- En ce qui concerne les informations relatives à la demande d'enregistrement d'un réviseur d'entreprises (personne physique) (article 2 du projet d'arrêté) ou d'un cabinet d'audit (article 3 du projet d'arrêté), il conviendrait de préciser clairement dans les différents articles concernés que :
 - il convient d'apposer une signature au bas de l'information transmise en vue de l'agrément;
 - il convient de s'engager à transmettre la mise à jour de l'information dans les meilleurs délais;
 - il convient de s'engager, d'une part, à mettre un rapport de transparence sur son site internet, en cas de contrôle d'une (ou de plusieurs) entité(s) d'intérêt public contenant les informations requises par la loi et, d'autre part, à mettre cette information annuellement à jour.

▲ 10. Projet d'arrêté royal organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises

L'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (tel qu'il devrait être modifié par l'article 48 du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006) précise que le contrôle de qualité est exercé soit par des réviseurs d'entreprises personnes physiques, soit par des inspecteurs externes à la profession.

Dans le projet d'arrêté royal organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, les articles 9 et 10 ne font mention que des seuls inspecteurs. Il convient, de l'avis du Conseil supérieur, de remédier à cette incohérence.

En ce qui concerne les « guides de travail des réviseurs désignés et des inspecteurs », le Conseil supérieur est d'avis qu'il importerait que ceux-ci fassent l'objet d'une vérification quant à leur

contenu. Dans la mesure où ces guides de travail des réviseurs désignés et des inspecteurs sont de nature générale, il conviendrait de soumettre ces guides à l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

Dans cette perspective, l'article 9 du projet d'arrêté royal organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises doit être complété par un paragraphe 3 dans lequel il est précisé que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises soumet, régulièrement et pour avis, les guides de travail des réviseurs désignés et des inspecteurs au Conseil supérieur des Professions économiques.

▲ 11. Autres projets d'arrêtés royaux soumis pour avis

Le Conseil supérieur n'a pas de commentaire particulier à formuler à propos des quatre autres projets d'arrêtés royaux soumis pour avis, à savoir :

- le projet d'arrêté royal abrogeant l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la loi du 21 février 1985 dans la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;
- le projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 14 février 1989 déterminant les conditions d'octroi de la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4^{ter} de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises;
- le projet d'arrêté royal concernant certains aspects de la discipline des réviseurs d'entreprises;
- le projet d'arrêté royal fixant la date d'entrée en vigueur du projet d'arrêté royal pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 et portant transposition de 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 et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil.