



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

APPEL D'OFFRES POUR LA REALISATION D'UNE ETUDE

Correspondant
info@icci.be

Notre réf.
TD/EV/

Votre réf.

Date
27 janvier 2012

Concerne : Etude empirique scientifique concernant les honoraires du commissaire et l'impact sur la qualité d'audit

Introduction

L'ICCI est une fondation privée constituée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) en septembre 2006 qui a e.a. pour mission de fournir de l'information objective et scientifique sur des questions ayant trait au révisorat d'entreprises. Pour plus d'informations concernant l'ICCI il est renvoyé au site internet www.icci.be.

Dans ce cadre, l'ICCI s'occupe des publications de l' IRE à l'exception des publications officielles (Rapport annuel et Vademecum).

1. Cadre général des honoraires du commissaire

L'article 134, § 2 du Code des sociétés détermine le cadre réglementaire de la rémunération du commissaire:

« Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels. »

L'audit est une fonction d'intérêt public, dont la qualité d'exercice est un facteur-clé.

Une tarification des honoraires du commissaire constituerait une infraction aux principes généraux de la concurrence.



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

L'audit est de plus en plus soumis aux pratiques de marché, soit en raison de réglementations (p. ex. le décret wallon 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 renforcement de la transparence dans l'attribution des marchés publics, la législation sur les marchés publics, le Code *corporate governance*), soit en raison de la jurisprudence (p. ex. l'arrêt C-119/09 du 5 avril 2011 de la Cour de justice de l'Union européenne dans lequel elle s'est prononcée contre l'interdiction totale de la pratique du démarchage, l'arrêt n°55 de la Cour constitutionnelle du 6 avril 2011 abrogeant la loi du 6 avril 2010 relative aux pratiques du marché et à la protection du consommateur en supprimant toute distinction entre les titulaires d'une profession libérale et les autres entreprises).

Ces pratiques entraînent une augmentation de la concurrence et sont facilitées par l'obligation de publication des honoraires de commissaire dans l'annexe aux comptes annuels.

En réalité, l'augmentation de la concurrence entraîne une diminution des honoraires et le risque que les réviseurs d'entreprises obtiennent des honoraires insuffisants pour exécuter leur travaux conformément aux Normes générales de révision. On parle d'« honoraires anormalement bas ».

Selon les instances disciplinaires de l'IRE il faut entendre par la notion d'« honoraires anormalement bas », l'exécution d'une mission de révision dont l'offre se base sur un tarif horaire largement inférieur au prix de revient¹ et/ou sur une sous-estimation – volontaire ou non – du nombre d'heures à prester.

Or, la diminution des honoraires va à contre-courant de l'augmentation des obligations faites aux commissaires (formalisation accrue des dossiers d'audit, adoption des normes ISA). Cette augmentation d'obligations faites aux commissaires entraîne une hausse des prestations.

La question se pose de savoir comment mesurer les travaux d'audit. Bien que la qualité d'audit soit difficile à mesurer, des études précédentes essaient de donner plus de précision à ce sujet:

- M. WILLEKENS et A. GAEREMYNCK, *Prijzetting in de Belgische auditmarkt*, Etudes IRE, 2005, 111 p. ;
- D. BREESCH et J. BRANSON, *The effect of gender on audit quality*, The ICAI Journal of Accounting Research and Audit Practices, 2009, 8 (3-4), 78-108 ;
- University of Duisburg-Essen, Markt/2007/15/F – *Study on International Standards on Auditing, Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on auditing (ISAs) in the EU, Final Report, 12 June/2009*, p. 42-46, nr. 73-87, http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/report_en.pdf ;

¹ Chambre néerlandophone Commission d'appel IRE, 1 mars 2004, nos 0154/2000/N et 154bis/2000/N.



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

- W. NUMAN et M. WILLEKENS, *Competitive pressure, audit quality and industry specialization*, September 2011, paper presented at the conference Audit market structure, competition and quality KULeuven on 20 September 2011, 51 p. ;
- C. KOCH, J. VAN BUUREN et A. WRIGHT, *How Does Price Competition Affect Auditor Reporting. Experimental Evidence*, 30 August 2011, paper presented at the conference Audit market structure, competition and quality KULeuven on 20 September 2011, 33 p.

2. Objectif

L'objectif de l'étude empirique consiste à définir l'impact du niveau d'honoraires sur la qualité de l'audit.

L'ICCI s'attend à ce que les conclusions et recommandations de l'étude porte notamment sur la (non-)existence d'une corrélation entre le niveau des honoraires et la qualité de l'audit.

Si l'étude démontre que le niveau des honoraires est anormalement bas, il y a lieu d'examiner si oui ou non il y a une corrélation entre le bas niveau des honoraires et la mauvaise qualité de l'audit.

Le cas échéant, l'étude pourrait aboutir à l'établissement d'un modèle de détermination du niveau anormalement bas des honoraires.

3. Champ d'application

L'étude empirique vise les mandats de commissaire auprès des entités² qui publient des comptes annuels.

En principe, l'étude porte également sur les comptes consolidés (IFRS et Belgian GAAPs) des sociétés belges.

Les travaux doivent faire la distinction entre les grandes sociétés par rapport aux PME et le cas échéant une distinction entre les grands cabinets de révision par rapport aux *Small and Medium Practices* (SMPs).

² Par entité, il faut entendre toute organisation qui doit publier des comptes annuels (sociétés, ASBL, fondations, etc.)



INFORMATIECENTRUM VOOR
HET BEDRIJFSREVISORAAT

CENTRE D'INFORMATION
DU REVISORAT D'ENTREPRISES

4. Méthode de travail

Il convient de définir dans l'étude empirique le mode de mesure de la qualité d'un audit. L'offre décrira succinctement les outils de la mesure de la qualité qui seront utilisés.

L'étude devra porter sur une proportion adéquate des entités d'intérêt public et des PME. Cette proportion sera explicitée dans l'offre.

A titre d'exemple l'étude pourrait se baser sur des erreurs ou des incohérences dans les comptes annuels (mentions qui n'y sont pas reprises, résumé des règles d'évaluation trop simples, etc.), sur des problèmes de continuité non abordés par le commissaire (problèmes existants ou postérieurs au rapport du commissaire) et/ ou sur des rapports d'audit non-conformes (formulations non-conformes, attestation avec réserve au lieu d'un paragraphe explicatif, etc.).

En outre, l'étude définira le mode de détermination du niveau élevé ou bas des honoraires. A présent, il y a plusieurs modèles ou méthodes utilisés: la Grille STASSIN (faisant référence uniquement au nombre d'heures), le Modèle WILLEKENS, le Modèle IRE (statistiques déclaration immédiate des missions permanentes de contrôle depuis le 1^{er} janvier 2012 : à vérifier s'il y a des écarts par rapport à la moyenne) et l'affinage des critères en fonction du secteur d'activité et de la taille des entités.

Finalement, l'étude procèdera à l'analyse des comptes annuels publiés selon un échantillon à déterminer par le soumissionnaire ; les critères de choix de l'échantillon seront décrits dans l'offre.

De manière optionnelle, l'étude pourrait comprendre un sondage sur les critères qui affectent la qualité de l'audit auprès d'entités auditées d'une part et auprès de réviseurs d'entreprises d'autre part. Ce sondage pourrait également être élargi aux parties prenantes comme les autorités de supervision et les utilisateurs des comptes tels que les banquiers et les agences de notation. Un prix séparé devra être formulé pour cette partie.

Avant d'entamer l'étude, il sera organisé au moins une réunion de coordination avec l'ICCI afin de garantir que l'enquête traite les différents aspects souhaités. L'ICCI désignera un de ses administrateurs qui assistera à cette réunion ainsi qu'aux réunions de coordination ultérieures ; il sera également informé de manière régulière sur l'avancement des travaux sans toutefois participer activement à l'étude.



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

5. Collaboration dans le cadre de la réalisation de l'étude

Le soumissionnaire peut envisager de réaliser l'étude en collaboration avec un autre établissement d'enseignement supérieur. L'offre doit mentionner cette collaboration éventuelle mais l'ICCI souhaite en tout cas conclure l'accord avec une seule entité qui assume la responsabilité entière de la réalisation et de la finalisation de l'étude.

6. Instructions d'auteurs

Lors de la rédaction de l'étude empirique il doit être tenu compte des instructions d'auteurs jointes en annexe.

7. Réunion d'information

Une réunion d'information portant sur l'ICCI en général et sur une session de questions et réponses dans le cadre de cet appel d'offres de l'ICCI pour la réalisation d'une étude en particulier, aura lieu le 13 février 2012 de 11h00 à 12h00 dans les locaux de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, boulevard Emile Jacqmain 135, à 1000 Bruxelles.

8. Calendrier

La date limite de réception des offres est le 1^{er} mars 2012 à 12h00.

Les offres doivent être envoyées à ou remises sur place à l'adresse suivante :
Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises (ICCI)
A l'attention du Président, Monsieur Thierry DUPONT
Boulevard Emile Jacqmain 135
1000 BRUXELLES

Les offres doivent être transmises en trois exemplaires datés et signés par la personne qui mènera l'étude.

Le Conseil d'administration de l'ICCI prendra une décision sur les offres au plus tard le 12 mars 2012.

La réalisation de l'étude prendra cours le 15 mars 2012 et devra être terminée le 31 décembre 2012.

Le calendrier pour la réalisation de l'enquête et la rédaction de l'étude doit être déterminé par le soumissionnaire et communiqué dans l'offre.



INFORMATIECENTRUM VOOR
HET BEDRIJFSREVISORAAT

CENTRE D'INFORMATION
DU REVISORAT D'ENTREPRISES

En cas de retard dû au soumissionnaire, l'amende pour réception tardive de l'étude est fixée par jour calendrier de retard proportionnellement à 0.07 % de la valeur de la mission, avec un plafond de 5 %.

9. Publication de l'étude

L'étude sera publiée par l'ICCI fin avril 2013 dans la langue dans laquelle elle est rédigée ; la publication sera complétée par un *executive summary* dans l'autre langue nationale importante, ainsi qu'en anglais.

10. Fixation du prix

L'établissement est supposé avoir inclus dans son prix tous les frais et taxes liés à l'exécution de la mission, y compris la T.V.A., le cas échéant.

Aucun frais ou provision pour l'exécution de la mission ne pourra être mis en compte à l'ICCI, à l'exception de ceux repris explicitement dans l'offre.

L'établissement prévoit un prix global en euro avec mention du nombre total d'heures de travail, compte tenu des éléments suivants :

- le coût d'un collaborateur scientifique ayant un diplôme d'enseignement supérieur économique du type long ou un diplôme universitaire en économie, sociologie ou droit (master);
- le coût d'autres collaborateurs ;
- les coûts liés à des interviews, à l'accès à des bases de données, ainsi qu'au traitement des données.

Il convient également de préciser les modalités de paiement.

11. Critères d'attribution

Le marché sera attribué à l'établissement qui obtient le meilleur score sur la base des critères suivants :

- 70 % qualité de l'offre d'études (*cf. supra*, points 2, 3 et 4 en ce qui concerne le calendrier) ;
- 30 % fixation du prix.

L'ICCI ne doit pas justifier son choix ni à l'égard des différents soumissionnaires, ni à l'égard des tiers.



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

12. Informations

Des informations complémentaires peuvent être obtenues auprès de:

Monsieur Erwin VANDERSTAPPEN

Délégué général de l'ICCI

Boulevard Emile Jacqmain 135

1000 BRUXELLES

info@icci.be

Annexe : Instructions d'auteurs.

INSTRUCTIONS D'AUTEURS / AUTEURSINSTRUCTIES

A. STRUCTURE / STRUCTUUR

a. Titres / Titels

Avant-propos / Woord vooraf	Avant la table des matières / Voor de inhoudstafel
Titre/Titel 1	Maj-Hoofd/ gras-vet / Romain-Roman
Titre/Titel 2	Maj-Hoofd/ gras-vet / Romain-Roman (pas de texte autre qu'introduction/andere tekst dan de inleiding)
Titre/Titel 3	Maj- hoofd/ normal / Romain-Roman
Titre / Titel 4	Min-kleine letters / normal / gras-vet Romain-Roman
Titre / Titel 5	Min-kleine letters/ italique - schuin / Romain -Roman
Titre / Titel 6	Min - kleine letters/ normal / Romain - Roman
Titre / Titel 7	Min - kleine letters/ normal / Romain - Roman

Utiliser un « page break » pour commencer un T1 ou T2 en début de page / Een « page break » gebruiken om een T1 of T2 te zetten in het begin van een pagina.

Pas de verbes dans les titres / Geen werkwoorden in de titels.

b. Paragraphes / Alinea's

Les paragraphes sont délimités par des lignes blanches / De alinea's worden onderscheiden met blanco lijnen ; (dans les textes officiels les alinéas sont marqués par un retrait). Ils constituent une étape de raisonnement et contiennent un texte cohérent qui peut être divisé en sous-titres (numérotés). S'il faut procéder à une énumération utiliser les tirets au lieu des « bullets » / Indien men een opsomming geeft, dient men streepjes ipv « bolletjes » te gebruiken.

Les textes doivent être présentés en *numérotation de bord de page continue*. Chaque « étape de raisonnement » (qui peu comprendre plusieurs paragraphes) est identifiée par un **chiffre en gras suivi d'un point et d'un espace**.

De teksten moeten in *doorlopende paginering* onderaan worden weergegeven. Elke redenering (die meerdere alinea's kan omvatten) wordt geïdentificeerd door een **randnummer in vet gevolgd door een punt en een spatie**.

c. Punctuation / Punctuatie

Pas d'espace devant / Geen spatie vóór « . », « , », « ... », mais espace devant / maar spatie vóór « : », « ; », « » ; d'accent sur les majuscules en français.

d. Références croisées / Kruisverwijzingen

Il faut faire précéder les références croisées d'un « \$ » ; p. ex. : Chapitre 5, point 5.1.3., p. \$ / Kruisverwijzingen dienen door een « \$ » te worden voorafgegaan : b.v. Hoofdstuk 5, punt 5.1.3., p. \$.

e. Mention de noms propres / Vermelding eigennamen

La mention d'un nom propre dans un texte est présentée en « insécable » (titre+prénom+nom) (fonction ctrl+shift+espace) / De vermelding van een eigenaam wordt voorgesteld als (titel+voornaam+naam) (functie ctrl+shift+spatie).

B. INSTRUCTIONS JURIDIQUES / JURIDISCHE INSTRUCTIES

a. Références / Verwijzingen

Les références sont reprises en bas de page en numérotation continue par chapitre à titre d'exemple voici comment on cite les travaux parlementaires / Verwijzingen worden onderaan de pagina doorlopend per hoofdstuk genummerd, zo worden de parlementaire voorbereidingen geciteerd:

Parl. St. Kamer 1979-80, nr. 50/13, p. ...
Doc. parl., Ch. repr., 2000-2001, n° 704/1, p. ...

Pour les références d'articles de doctrine / rechtsleerartikels, nous suivons les principes repris dans les deux guides de Kluwer « Guide des citations, références et abréviations juridiques 2002 », « Juridische verwijzingen en afkortingen 2000 » et notamment:

- Les noms propres en majuscules / Eigenamen met hoofdletter; le prénom avant le nom dans les références / Voornaam vóór de naam in verwijzingen : p. ex./bv. : K. GEENS, « ...
- Le prénom après le nom dans la bibliographie / Voornaam na naam in bibliografie: p. ex. / bv. : GEENS, K.,.....

- Lorsqu'on cite un livre, un article, ne pas oublier l'année, la page... / Bij het citeren van een boek, artikel steeds jaar en pagina, .. vermelden.
- pour les réf. aux pages on utilise : p. 48 et p. 49-50
- les textes en langue étrangère sont dactylographiés en italique / teksten in andere taal worden schuin gezet

b. Textes officiels / Officiële teksten

Les extraits de législation / Uittreksels van wetgeving :

- être cités entre guillemets; in het Nederlands is het "..." en français « ... »
- être tapés en italique / schuin zetten.

Quand on cite un texte de loi, bien respecter les alinéas (espace) / Steeds alinea's respecteren bij citeren van wetgeving.

c. Abréviations courantes / Courante afkortingen

- koninklijk besluit / arrêté royal (en entier dan le texte / voluit in de tekst); entre / tussen () ; K.B./A.R.
- "wet" en niet "Wet" (« loi » et non pas « Loi »); doch "Wetboek" (« Code »)
- NV (zonder puntjes) te gebruiken voor naamloze vennootschap idem voor BVBA, CVA, CVBA, ...; idem voor SA, SPRL, SCRL, Comm. V.A. en SCA
- ASBL en vzw
- Wetboek van vennootschappen (voluit in de tekst), afgekort (met spatie) W. Venn.
- Code des sociétés (en entier dans le tekst), en abrégé (avec espace) C. Soc.
- « réviseur », « révision », « révisoral », « révisorat », « Institut des Réviseurs d'Entreprises », MAIS : « Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises », « Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable »
- IBR en IRE (sans points / zonder puntjes)
- Instituten met hoofdletters voor verzamelnaam van o.a. IBR, IAB, BIBF, enz.
- de voorzitter van de rechtbank van koophandel; le président du tribunal de commerce
- de Voorzitter van de Rechtbank van Koophandel te Tongeren;
- le Président du Tribunal de commerce de Liège
- ondernemingsraad = conseil d'entreprise
- « cf. » Dit is de correcte afkorting van *confirmer* met als toepassing (cf. *supra*, Partie 2. en cf. *infra*, Partie 2.)
- d.d. = *de dato*; e.v. = en volgende, et s. = et suivant(e)s ; e.a. = en andere(n) ; entre autres ; enz. en etc.
- Hof van Cassatie ; Cour de cassation
- Un arrêté (minuscule)
- Controleopdracht
- EUR comme abréviation de / als afkorting voor Euro
- De getallen één tot en met tien worden in letters geschreven; vanaf 11 is het in cijfers
- En français : 1^{er}, 1^{re}, 2^e, 3^{...}