

**Partie I : lignes de force**
**Partie II : avis**
**Partie III : analyse en droit comparé  
et en droit international**

# annexe II

## Partie I : lignes de force

la demande du Ministre de la Justice, le Conseil supérieur des professions économiques a rendu l'avis suivant et portant entre autres sur les différentes dispositions de l'article 3 de l'avant-projet de loi précité. Les lignes de force de cet avis peuvent être présentées comme suit et tiennent compte de différents développements en cours et constatés au niveau international et à l'étranger.

*En ce qui concerne l'alinéa premier de l'article 3 de l'avant-projet, le Conseil unanime s'est prononcé de la manière suivante.*

- Le Conseil soutient l'idée de prévoir, en droit belge, une période dite de «viduité» de deux ans au cours de laquelle le réviseur, après la fin de son mandat de commissaire, ne peut accepter aucun mandat d'administrateur ou de gérant ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle il a été nommé au poste de commissaire ni auprès de sociétés liées à cette dernière. La disposition en projet présente en effet le grand avantage de prévoir à cet effet des règles strictes d'indépendance du commissaire, que ce soit pendant l'exercice de son mandat de commissaire ou pendant la période de deux ans s'écoulant à partir de la fin de son mandat (qu'il soit ou non encore membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises).

- De l'avis du Conseil, la notion de «fonction» devrait faire l'objet de plus de précisions. Le Conseil recommande à cet égard de compléter les termes «toute autre fonction» (repris dans l'avant-projet de loi) par les termes «de nature équivalente».
- Dans cette même perspective, il conviendrait de préciser que l'adaptation de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 133 du Code des sociétés ne peut avoir pour conséquence que cet alinéa s'applique également à toute personne ayant conclu un contrat de travail avec le commissaire entrant dans le champ d'application de la période précitée de viduité.
- Le champ d'application relatif aux entités auprès desquelles le commissaire avait été nommé (ou des entités liées à ces dernières) devrait concerner non pas uniquement les seules «sociétés» visées par le Code des sociétés mais les «entreprises» au sens de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.
- Un régime adéquat de contrôle de la mise en œuvre de ces dispositions et des sanctions de leur non-respect doit être mis sur pied. Ceci implique, conformément aux recommandations internationales et étrangères existant en la matière, que les instances com-

pétentes à cet effet soient à tous les degrés de la procédure de surveillance et de contrôle notamment disciplinaire, composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux instituts des professions économiques.

Enfin, il conviendrait de veiller à la concordance linguistique des versions françaises et néerlandaises. Dans cette perspective, il s'indiquerait de supprimer, dans la version française, les termes «au sein de la société».

\*  
\* \*

*En ce qui concerne le deuxième volet des dispositions de l'article 3 de l'avant-projet (appelé à compléter l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 133 du Code des sociétés, les membres unanimes du Conseil considèrent qu'il convient de renforcer les règles en vigueur en matière d'incompatibilités d'activités avec les fonctions de commissaire (-reviseur).*

Madame Van den Bossche et Monsieur Struyf soutiennent l'ensemble des dispositions de l'avant-projet car elles répondent à leurs exigences d'indépendance requises par les missions publiques exercées dans l'intérêt général. Ces mêmes membres souhaitent, par ailleurs, que le concept de «liens de collaboration, sous l'angle professionnel» soit mieux défini.

Madame Pieters, Messieurs Keutgen, Michel et Servais sont d'avis que le dispositif devrait être aménagé de la façon suivante et ce afin de pouvoir démontrer toute son efficacité. Eu égard aux développements en cours au niveau international et à l'étranger, il convient en effet d'éviter de figer dans des seules dispositions légales un régime absolu d'incompatibilités de fonctions autres que celles confiées par la loi au commissaire (-reviseur).

Dans cette perspective, il serait souhaitable de mettre sur pied un dispositif combinant des dispositions légales et un arrêté royal d'exécution et à même de pouvoir être adapté, le cas échéant et de manière adéquate, à un environnement européen et international mouvant.

- Le projet de loi devrait dès lors consacrer le principe de l'incompatibilité avec la mission de commissaire (-reviseur) de l'exercice par ce même réviseur de fonctions au sein de la société dont il contrôle les comptes ou de sociétés liées et qui soient de nature à mettre en cause son indépendance. La liste précise des fonctions incompatibles serait arrêtée dans un arrêté royal à délibérer en conseil des ministres et à prendre, après consultation du Conseil supérieur des Professions économiques, dans un délai ne dépassant pas six mois après l'entrée en vigueur de la loi en projet. L'exposé des motifs de la loi en projet pourrait au demeurant reprendre une liste non exhaustive de fonctions dont on peut penser qu'exercées simultanément avec celle de commissaire elles seraient de nature à compromettre clairement l'exercice indépendant de cette dernière. Un tel dispositif permettra, dans un environnement économique aussi ouvert que l'économie belge, de tenir compte des nombreux développements constatés à l'heure actuelle au niveau européen et dans de nombreux autres pays;

- Dans cette même optique de transparence, il conviendrait de renforcer les dispositions de l'article 134 §§ 2 et 4 du Code des sociétés en matière de publication des honoraires des réviseurs et relatives à des prestations exceptionnelles ou à des missions particulières ne rentrant pas dans le cadre de son mandat de commissaire. Conformément aux recommandations internationales existant en la matière, il serait souhaitable que le législateur prévienne de telles obligations de publicité pour l'ensemble des émoluments pour lesquels le réviseur est rémunéré (avec une ventilation selon que les prestations sont ou non effectuées dans le cadre du mandat de commissaire) ;

- Tout comme pour le premier volet de l'article 3 de l'avant-projet, il convient de veiller à un meilleur respect des différentes dispositions en projet. Il importe, à cet égard, que les instances compétentes à cet effet soient, à tous les degrés de la procédure de surveillance et de contrôle notamment dis-

ciplinaire, composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux instituts des professions économiques ;

- Enfin, ces mêmes membres tiennent à souligner qu'il importe de s'interroger sur le champ d'application rationae personae d'un tel régime, eu égard aux règles de droit européen et de droit international privé.

Monsieur Peeters est d'avis que, dans l'attente des développements internationaux et étrangers précités, il convient de souligner que la transparence est déjà assurée par les dispositions actuelles de l'article 134 § 4 du Code des sociétés qui prévoient que «l'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission, ne peut être rémunéré par la société que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de l'objet de la fonction, du mandat ou de la mission ainsi que de la rémunération y afférente». Le respect de cette disposition pourrait être renforcé par une initiative législative visant à obliger le commissaire à indiquer, dans son rapport, d'une part qu'il a attiré l'attention des organes de gestion (ayant établi le rapport de gestion) sur les dispositions de l'article 134 § 4 et d'autre part que le rapport de gestion reprend, sur la base des constatations du commissaire, les mentions prévues par ce même article 134, § 4. Cette dernière disposition légale permet déjà de lier l'attribution de telles rémunérations à une obligation de publicité de la nature de la mission et de la rémunération y afférente et ce dans un document porté à la connaissance des tiers par voie de dépôt à la Banque nationale de Belgique.

## Partie II : avis

### 1. Introduction

Conformément à l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement, à l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC), à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) ou à l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF), à ce que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises et à l'expert-comptable ainsi que les activités d'expert-comptable, de conseil fiscal, de réviseur d'entreprises, de comptable et comptable-fiscaliste agréé soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Le Ministre de la Justice a, conformément aux dispositions légales, demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés et de la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition.

L'avant-projet de loi comporte un article 3 visant à interdire que, jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leur mandat de commissaire, les réviseurs puissent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle on a été nommé au poste de commissaire-réviseur, ni auprès de sociétés liées à cette dernière. La disposition légale en projet précise également que l'indépendance du commissaire ne peut être respectée lorsque le réviseur, outre les prestations de contrôle, de vérification et

de redressement ainsi que les missions confiées par la loi au commissaire, effectue également d'autres prestations de service pour la société dont il vérifie les comptes annuels ou pour une société liée à cette dernière.

Le Conseil supérieur des professions économiques a tenu à examiner les différentes questions qui lui étaient soumises à l'aune des multiples développements en cours et constatés tant au niveau international qu'à l'étranger. Dans cette perspective, la partie III du présent avis reprend une analyse fouillée, en droit comparé et international, des différents volets de l'avant-projet de loi soumis pour avis au Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur a également souhaité pouvoir replacer le débat afférent à l'indépendance du commissaire(-réviseur) dans son contexte national en rappelant la portée et le contenu non seulement des dispositions légales et réglementaires en vigueur en Belgique mais aussi de recommandations et avis émis antérieurement par différentes instances nationales. C'est ainsi que le Conseil supérieur du revisorat d'entreprises a tenu à exprimer à plusieurs reprises ses préoccupations en la matière. Par la suite, le Conseil supérieur du revisorat d'entreprises et de l'expertise comptable a formulé à cet égard une recommandation<sup>1</sup>. Depuis la publication de cette recommandation, il convient toutefois de souligner que de nouveaux développements sont intervenus, tant à l'étranger qu'au niveau international, et impliquent de procéder à un nouvel examen de la question en tenant compte de nouveaux paramètres. Ces développements concernent tant des initiatives nouvelles, en particulier de nature réglementaire, que des évolutions dans les faits.

1. Pour un commentaire, voy. Conseil supérieur du revisorat d'entreprises et de l'expertise-comptable, «Recommandation relative à l'indépendance des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes», *Rapport annuel 1998-1999*, 34-35.

## 2. Etat des lieux en matière d'indépendance du commissaire(-reviseur)

Depuis que le débat sur le «corporate governance» occupe une position centrale tant dans la vie économique que dans les milieux académiques, la position de commissaire-reviseur fait l'objet d'une attention accrue. L'indépendance de ce dernier est une clef de voûte du renforcement de la confiance des marchés quant à l'information financière qui leur est transmise. La majorité des rapports (dont ceux publiés par la Fédération des Experts comptables Européens<sup>2</sup>) s'accordent au demeurant sur ce point<sup>3</sup>.

Cette indépendance est évaluée à un double niveau.

La position de commissaire-reviseur requiert d'abord une indépendance de jugement qui permet de s'assurer que le commissaire-reviseur a effectué correctement ses travaux de contrôle en toute objectivité à l'égard de l'entité contrôlée et des personnes y liées<sup>4</sup>.

L'indépendance est également liée à sa donne externe vis-à-vis du corps social. La position du commissaire-reviseur doit dès lors être conçue, dans l'ordre juridique, de telle manière que des tiers ne puissent mettre en cause l'objectivité du commissaire-reviseur.

\*  
\* \*

Les règles en matière d'objectivité du commissaire-reviseur portent dans la quasi-totalité des cas sur ce deuxième volet, à savoir les garanties «externes» en matière d'indépendance. La concrétisation de cette condition d'indépendance a fait l'objet de très nombreux débats au cours des cinq dernières années et qui ont donné lieu à de nouvelles réglementations ou recommandations en projet ou d'ores et déjà en vigueur.

Dans l'état actuel des textes légaux belges, la mission du reviseur est précisée, à titre principal, par différentes dispositions du Code des sociétés. L'article 133 du Code des sociétés reprend, en termes généraux, différents aspects liés à l'indépendance du reviseur.

En ce qui concerne la position du commissaire(-reviseur) vis-à-vis de la société au terme de son mandat, la loi règle exclusivement l'acceptation d'un mandat pendant l'exercice de sa mission révisorale ou après la fin de son mandat. Le commissaire ne peut, au cours de son mandat, accepter aucune autre tâche, mandat ou mission susceptible de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de ce mandat.

La même règle se retrouve explicitement à l'article 12, §3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui dispose qu'il est interdit au reviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise où il accomplit une mission révisorale ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission, autre qu'une mission révisorale à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci «qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission».

Dès la fin de sa mission, le commissaire(-reviseur) n'a plus d'autre obligation à respecter vis-à-vis de règles particulières, sauf s'il s'agit de règles généralement applicables en tant que commissaire-reviseur. Il convient en effet de souligner que l'acceptation d'une mission au terme de son mandat en tant que commissaire (-reviseur) dans une personne morale ne soit pas conciliable avec la position de commissaire dans d'autres personnes morales.

En d'autres termes, les dispositions légales et réglementaires en vigueur laissent toute latitude à un commissaire, après la fin de son mandat et démission au titre de membre de l'I.R.E. d'accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle il avait antérieurement été nommé au poste de commissaire, ou auprès de sociétés liées à cette dernière.

\*  
\* \*

2. Voy. notamment «*Statutory Audit – Independence and Objectivity: Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession - Initial recommendations*», document publié par la FEE en juillet 1998. Le point 1 de ce document met l'accent sur les concepts sous-jacents à l'indépendance.

3. Ceci a également et à nouveau confirmé dans le récent rapport de la «Securities and Exchange Commission», intitulé «*Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*».

4. H. Olivier et V. Van De Walle, «Commissaire-reviseur: article 64bis», in *Commentaire du droit des sociétés*, Anvers, Kluwer, 1<sup>er</sup> septembre 1996, ouvrage à feuillets mobiles, p. 4.

Le cumul d'autres fonctions effectuées pour la personne pour laquelle la mission révisorale est également exercée est, selon la réglementation actuelle, principalement soumise à une évaluation de fait.

En principe, il n'y a aucune interdiction d'exercer d'autres activités que le contrôle révisoral. L'article 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales autorise en effet le réviseur à exercer diverses activités ayant trait à la tenue d'une comptabilité. Il s'agit en autres de la vérification et du redressement de documents comptables, ou encore de missions d'expertise «dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises du point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques». La loi n'exclut pas a priori que ces tâches soient également exercées auprès de la personne morale dont les comptes sont révisés ou soumis à révision, pour autant toutefois que l'indépendance ou la dignité de la fonction conférée à la personne concernée ne risque pas d'être mise en cause.

L'arrêté royal précité du 10 janvier 1994 complète cette disposition. L'article 7 de l'arrêté dispose en effet qu'il est interdit au commissaire(-réviseur) d'accepter ou de poursuivre une mission, une fonction ou un mandat «lorsque son accomplissement pourrait le placer dans une situation de conflit d'intérêts susceptible de porter atteinte à son indépendance dans l'opinion qu'il doit émettre».

Ce même arrêté reprend des règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission révisorale

Ces règles d'interdiction portent en premier lieu sur les positions qu'occuperaient le commissaire ou ses proches parents<sup>5</sup> en tant qu'actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise, administrateur, gérant délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société dont il contrôle les comptes ou d'autres documents comptables<sup>6</sup>.

Le cumul de la mission révisorale avec d'autres fonctions au sein de la société dont les comptes sont contrôlés ou du groupe de sociétés liées fait l'objet de précisions reprises dans des dispositions légales et réglementaires complémentaires.

L'article 7bis de la loi précitée du 22 juillet 1953 et l'article 133 du Code des sociétés formulent, en termes généraux, l'interdiction de cumuler une mission révisorale avec d'autres activités pour le compte de la société ou du groupe de sociétés contrôlées ou à contrôler, lorsque la position d'indépendance est susceptible d'être mise en cause.

En outre, un régime spécial de transparence (précisé à l'article 134 § 2 du Code des sociétés) est appliqué à l'exécution de pareilles missions. Des missions particulières ne peuvent être rémunérées par des émoluments spéciaux que lorsque le rapport annuel fournit une justification quant à l'objet et à la rémunération de ces fonctions. Il s'ensuit que chaque «stakeholder» peut émettre un jugement quant à l'indépendance de la personne concernée, à tout le moins pour ce qui est de missions rémunérées exercées en dehors du contrôle révisoral.

L'article 12, §3, de l'arrêté royal précité du 10 janvier 1994 complète cette règle et dispose que le commissaire d'une personne morale ne peut accepter aucune mission autre que révisorale dans une société ou une société liée à celle-ci «qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission» ou, selon le §2 du même article, «qui le conduirait à prendre part à la gestion d'une entreprise ou à représenter les intérêts de cette entreprise à quelque titre que ce soit. Cette règle s'applique aux membres de son personnel et à ses stagiaires».

5. Parents et alliés jusqu'au second degré.

6. Cette même disposition prévoit que cette interdiction s'applique également lorsque son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré contribue, en qualité d'employé ou de professionnel indépendant de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation. L'article 10 reprend quant à lui des dispositions complémentaires visant les cas d'intérêt financier dans une entreprise dont le commissaire contrôlerait les comptes ou d'autres documents comptables.

### 3. L'exercice de fonctions dirigeantes dans la société soumise au contrôle révisoral au terme de la mission révisorale

Le paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 3 de la loi en projet, qui vise à compléter l'article 133, premier alinéa, du Code des sociétés, est rédigé comme suit dans la version transmise, pour avis, au Conseil supérieur des professions économiques :

**«Jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation du mandat de commissaire-reviseur, ils ne peuvent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction au sein de la société auprès de laquelle ils ont été nommés au poste de commissaire-reviseur, ni auprès de sociétés liées à cette dernière».**

#### 3.1.

**Les membres unanimes du Conseil supérieur des professions économiques apportent leur soutien au projet gouvernemental de prévoir une période de deux ans dite de «viduité» au cours de laquelle le commissaire ne peut, au terme de son mandat de commissaire, accepter aucun mandat d'administrateur ou de gérant ou toute autre fonction de nature équivalente au sein de la société auprès de laquelle il a été nommé au poste de commissaire(-reviseur), ni auprès de sociétés liées à cette dernière.**

Le Conseil supérieur défend la ratio legis de cette disposition. Il y va en effet de l'intérêt des relations entre «stakeholders» de garantir l'indépendance d'esprit du commissaire-reviseur, mais également d'éviter tout soupçon d'une quelconque dépendance. C'est à cette fin que la disposition en projet précise qu'au terme d'un mandat de commissaire, le reviseur ne peut accepter aucun autre mandat au sein de la société auprès de laquelle il a exercé la fonction de commissaire-reviseur, ni auprès de sociétés liées à cette dernière.

Cette disposition ainsi formulée présente le grand mérite de prévoir une telle incompatibilité de fonction pour le reviseur et ce que soit pendant l'exercice de son mandat de commissaire ou pendant une période de deux ans à compter à partir de la fin de son mandat (sans ne plus faire de distinction selon qu'il soit encore ou non membre de l'IRE).

Le Conseil supérieur se permet toutefois de formuler quelques observations à propos de la rédaction actuelle de la disposition en projet.

Les deux premières observations ont trait à l'utilisation et de l'interprétation de la notion de «fonction».

*3.1.1. La version néerlandaise fait référence à la notion de «fonction» sans plus de précision, alors que la version française a ajouté «au sein de la société». Cette dernière semble plutôt renvoyer à d'autres personnes, qui ne sont ni administrateurs ni gérants, mais ayant des compétences excédant celles d'un simple travailleur.*

On pourrait songer à un directeur ayant délégation de signature conjointement à un administrateur conformément au droit actuel et selon l'interprétation de la Cour de cassation. Il y a donc lieu de faire concorder les deux textes, soit en abandonnant «au sein de la société» dans la version française, soit en ajoutant «in de schoot van de vennootschap» dans la version néerlandaise. Néanmoins, la notion de «fonction» peut continuer à faire l'objet de différences d'interprétation (cf. infra). *Le Conseil supérieur des Professions économiques propose de supprimer «au sein de la société» dans la version française de l'avant-projet.*

#### 3.1.2. L'interprétation de la notion de fonction

La notion de «fonction» a déjà fait l'objet de discussions au cours des travaux préparatoires de la loi précitée du 21 février 1985.

Cela a finalement conduit à l'utilisation, dans la version française de l'article 133 du Code des sociétés, du terme «fonction», alors que la version néerlandaise parle de «taak».

Dans son avis (repris dans les documents parlementaires afférents à la loi susmentionnée) le Conseil d'Etat proposait d'utiliser dans le texte néerlandais l'expression «functie van commissaris» pour l'expression «taak van commissaris». En outre, le Conseil d'Etat proposait, dans le cadre de son examen de ce projet (qui reprenait également alors le principe d'une «période

de de viduité»), d'utiliser les termes «celui qui a été commissaire ne peut être nommé au poste d'administrateur ou d'employé ni ne peut exercer aucune autre fonction dans la même société au terme de sa fonction de commissaire»<sup>7</sup>. Le Gouvernement accepta expressément ensuite cette modification puisque l'exposé des motifs souligne qu'«il est donc proposé, à l'article 64ter<sup>8</sup> des lois sur les sociétés, de confirmer les incompatibilités liées à l'exercice de leur fonction ainsi que le délai d'attente que doivent respecter les anciens commissaires avant d'être nommés comme administrateur ou employé dans la société précédemment contrôlée par eux ou dans une société liée à cette dernière»<sup>9</sup>.

Par la suite, il fut toutefois décidé de ne pas reprendre cette disposition expresse d'interdiction, mais la différence d'approche entre «taak» et «fonction» est restée dans l'article 64bis des lois sur les sociétés.

Cette notion apparaît également dans l'arrêté royal précité du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

L'article 12, § 2, de l'A.R. est libellé comme suit: «à l'exception de la représentation dans le cadre d'autres missions légales ou de missions qui vont inévitablement de pair avec sa mission révisorale ou qui en résulte, le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune autre fonction, mandat ou mission le conduisant à prendre part à la gestion d'une entreprise ou à représenter les intérêts de cette entreprise à quelque titre que ce soit. Cette règle s'applique aux membres de son personnel et à ses stagiaires». La version française utilise également la notion de «fonction».

On notera que la version néerlandaise de l'article 12, § 3 ne reprend pas cette formulation, bien que la disposition poursuive le même objectif quant aux matières visées par ce dernier alinéa. En effet, le § 3 mentionne à ce propos: «het is de bedrijfsrevisor verboden, een andere taak, mandaat of opdracht dan de revisorale controle te aanvaarden». Mais la version française utilise encore le terme «fonction».

Ni le rapport au Roi ni l'avis du Conseil d'Etat (précédant l'arrêté royal susmentionné) ne relèvent cette différence entre les deux versions du texte.

Cependant, la notion de «fonction» ne pose pas de problème à l'article 12, § 2, de l'A.R. et ce contrairement à l'avant-projet de loi. En effet, la prestation d'un travail par un réviseur d'entreprises sous la forme de certains contrats de travail est déjà exclue par d'autres dispositions légales (en particulier par l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 portant création de l'Institut des réviseurs d'entreprises). Le recours à cette disposition ne permet toutefois pas de résoudre le problème susmentionné de l'interprétation de la notion de «fonction».

Il pourrait être envisagé de se référer, le cas échéant, à l'article 12, § 1<sup>er</sup>, du même arrêté. Aux termes de cette disposition, la notion de «fonction» regroupe le mandat d'administrateur, de gérant, de délégué à la gestion journalière ou de membre du comité de direction. Retenir cette interprétation permettrait en effet d'apporter quelques précisions quant à la question de savoir si l'exercice d'une «fonction» peut porter sur des prestations effectuées dans le cadre d'un contrat de travail.

La jurisprudence et la doctrine actuelles permettent qu'une personne liée à une entreprise par un contrat de travail occupe un mandat d'administrateur. Dans ce cas, l'exercice du contrat de travail doit pouvoir s'effectuer à titre subsidiaire. Moyennant le respect de conditions strictes, la même règle vaut pour l'exercice d'un mandat de gérant. Quant aux fonctions de délégué à la gestion journalière et de membre du comité de direction, il s'agit de mandats qui, dans un grand nombre de cas, seront exercés dans le cadre d'un contrat de travail. Il convient à cet égard de préciser que la possibilité d'exercer ces mandats dans le cadre d'une société de management ne remet pas en cause ce constat. L'avant-projet vise en particulier ces derniers mandats car les mandats d'administrateur et de gérant sont repris de manière distincte dans la disposition en projet.

Sur la base d'un tel texte, on peut dès lors avancer que le commissaire-réviseur ne peut, à l'expiration de son mandat et jusqu'au terme d'une période de deux ans prenant cours à la date de cessation de son mandat, conclure aucun contrat de travail avec la société qui était soumise à la mission révisorale ni avec les sociétés liées à cette dernière.

Ces constatations reviennent dès lors à envisager l'objectif que pourrait poursuivre le législateur en insérant pareille disposition dans le Code des sociétés:

- a) Dans une première approche, l'intention du législateur pourrait être non seulement d'interdire l'exercice d'un mandat d'administrateur ou de gérant dans la société auprès de laquelle la mission révisorale a été effectuée ou auprès de sociétés liées à cette dernière pendant une période de deux ans prenant cours à la date de cessation du mandat de commissaire-réviseur, mais également d'empêcher toutes prestations exercées sous la forme d'un contrat de travail. Dans ce cas, il s'agirait d'une interdiction générale.
- b) Une deuxième approche consisterait à considérer que, outre l'interdiction d'exercer un mandat d'administrateur et de gérant dans la société auprès de laquelle la mission révisorale a été effectuée ou auprès de sociétés liées à cette dernière pendant une période de deux ans prenant cours à la date de cessation du mandat de commissaire, le législateur vise à interdire uniquement les prestations susceptibles d'être cataloguées comme prestations effectuées par un membre dirigeant au sein de la société ou d'une société liée à cette dernière. On peut penser dans ce cas à une personne nommée mandataire par le conseil d'administration de la société afin d'effectuer une fonction particulière relevant de la compétence de

7. *Doc. Parl.* . Chambre, n° 552/1, 1982-83, p. 70.

8. L'actuel article 134 du Code des sociétés.

9. *Doc. Parl.*, Chambre, n° 552/35, p. 41.

représentation du conseil d'administration et susceptible de faire l'objet d'une délégation.

*C'est cette dernière approche que le Conseil supérieur souhaiterait recommander au Gouvernement en lui suggérant de compléter les termes «toute autre fonction» (repris dans l'avant-projet de loi) par les termes «de nature équivalente». Une telle précision aurait pour conséquence de ne pas viser par définition toutes les prestations qui seraient exercées par l'ancien commissaire dans le cadre d'un contrat de travail conclu avec la société (dont ce dernier contrôlait les comptes) ou une société liée à celle-là.*

*Dans cette même perspective, il conviendrait de préciser que l'adaptation de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 133 du Code des sociétés ne peut avoir pour conséquence que cet alinéa s'applique également à toute personne ayant conclu un contrat de travail avec le commissaire entrant dans le champ d'application de la période précitée dite de «viduité». Si tel n'était pas le cas, ceci reviendrait à affirmer que chaque collaborateur (qu'il s'agisse ou non d'un stagiaire-reviseur), ayant conclu un contrat de travail avec un membre de l'IRE ne puisse, pendant une période de deux ans prenant cours après la fin de leur contrat de travail, accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction que ce soit auprès de la société dont les comptes étaient soumis au contrôle de son (ancien) employeur ou d'une quelconque société liée à cette société.*

3.1.3. *Un deuxième point sur lequel le Conseil supérieur des professions économiques souhaite formuler une observation concerne le premier alinéa, in fine, où il est fait mention des termes «sociétés liées».*

L'expression «sociétés liées à cette dernière» a en effet une portée limitée

puisque d'autres personnes morales autres que des sociétés ne sont pas visées par une telle définition. Le Conseil supérieur recommande dès lors de remplacer le terme «sociétés» par «entreprises» au sens de l'article 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> à 4<sup>o</sup> de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

L'article 1<sup>er</sup> de cette loi dispose que les entreprises sont notamment «les sociétés commerciales ou à forme commerciale, les groupements européens d'intérêt économique, les organismes publics qui exercent une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel ainsi que les organismes, ....., dotés ou non d'une personnalité juridique propre qui exercent avec ou sans but de lucre une activité à caractère commercial, financier ou industriel, auxquels les dispositions du présent chapitre sont, par catégorie d'organismes, rendues applicables par arrêté royal».

Une telle proposition de réaménagement du champ d'application *rationae personae* implique toutefois de prendre en considération les deux éléments suivants :

- l'assujettissement des ASBL à la règle de la période dite de «viduité» ne sera pas nécessairement pour autant assuré. Il conviendra en effet de prévoir que le ou les arrêté(s) d'exécution de l'article 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> de la loi précitée du 17 juillet 1975 soient pris en ce sens;
- il conviendra par ailleurs de s'interroger sur la cohérence d'un recours au concept d'«entreprises» pour les besoins de l'article 133 alinéa 1<sup>er</sup> (en projet) du Code des sociétés alors que ce même code ne concerne que les seules sociétés (telles que visées par son article 2). Au cas où l'articulation du Code et de son arrêté d'exécution (en date du 30 janvier 2001) s'opposerait à l'utilisation du concept d'«entreprise», le Conseil supérieur suggère

d'insérer la règle de la période dite de «viduité» non pas dans le Code des sociétés mais dans la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des réviseurs d'entreprises.

3.1.4. *Enfin, le Conseil supérieur souhaite également exprimer sa préoccupation quant aux possibilités de sanction d'une telle disposition.* L'avant-projet n'adopte pas de position claire à ce propos. Néanmoins, le contrôle du respect des normes en matière de période dite de «viduité» constitue la clef de voûte d'un tel régime permettant d'apprécier le succès de l'échec de la mise en œuvre d'un tel régime légal. Ceci implique, conformément aux recommandations internationales et étrangères existant en la matière, que les instances compétentes à cet effet soient à tous les degrés de la procédure de surveillance et de contrôle notamment disciplinaire, composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux instituts des professions économiques. Le Conseil supérieur relève à cet égard que les compositions de la commission de discipline et de la commission d'appel de l'IRE comprennent déjà des membres externes<sup>10</sup>.

La question se pose toutefois de savoir si, outre la compétence dévolue à cet effet au Conseil supérieur des professions économiques, la mise en œuvre de procédures disciplinaires relatives à ces matières doit ressortir à la compétence du Conseil de l'IRE (composé uniquement de réviseurs) et si, de manière plus générale, ce sont des organes de l'Institut qui doivent se prononcer à l'égard de personnes qui ne seraient plus, le cas échéant, membres de l'Institut.

10. Articles 19 et 21 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des réviseurs d'entreprises.

#### 4. L'offre de services ne rentrant pas dans le cadre de l'exécution de la mission révisoriale

Le deuxième alinéa de l'article 3 de l'avant-projet prévoit, outre la «période de viduité» précitée, un régime d'incompatibilités de fonctions. Ce régime est présenté comme suit:

**« Les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants lorsque la société dont ils vérifient les comptes ou une société liée à cette dernière a bénéficié d'une ou de plusieurs prestations, autres que les prestations de contrôle, de vérification et de correction ainsi que les missions confiées par la loi au commissaire-reviseur, accomplies par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ».**

Des approches fort différentes peuvent être envisagées afin d'apprécier dans quelle mesure le commissaire(-reviseur) peut ou non fournir des prestations complémentaires à la société dont il contrôle les comptes. Ces différentes optiques sous-tendent notamment des publications récentes de la Commission européenne, de la Commission américaine des opérations de bourse («American Securities and Exchange Commission»), et de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) mais aussi des recommandations d'organismes nationaux tels que le Comité de déontologie de l'indépendance (CDI) des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne (France) ou l'Independence Standards Board (Etats-Unis).

- La Commission européenne a publié le 15 décembre 2000, sous forme de projet, un « Document consultatif sur l'indépendance des vérificateurs légaux dans l'UE: un ensemble de principes fondamentaux (Consultative Paper on Statutory Auditors: Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles) ». Il convient à cet égard de souligner que les dispositions de la huitième directive du Conseil (concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables)<sup>11</sup> renvoient aux dispositions de droit national en matière d'indépendance des auditeurs. L'article 23

de la huitième directive dispose en effet que «les Etats membres prescrivent que les personnes agréées pour le contrôle légal des [comptes annuels et consolidés] ne peuvent effectuer ce contrôle légal lorsqu'elles ne sont pas indépendantes selon le droit de l'Etat membre qui l'impose». Ce renvoi aux droits nationaux était dû à l'absence de consensus, lors de l'adoption en 1984 de la huitième directive, en matière de définition de règles afférentes à l'indépendance des auditeurs actifs au sein de l'Union européenne. Dans cette perspective, la Commission européenne a pris l'initiative d'élaborer une proposition de recommandation, en concertation avec le «EU Committee on auditing» (qui regroupe différents types de représentants de la profession de l'audit et/ou des Etats membres). Il ne s'agit donc pas, à ce stade, d'une harmonisation européenne «maximaliste» appelée par définition à être traduite sous la forme d'une directive ou d'un règlement UE mais d'une recommandation de la Commission européenne reprenant un ensemble de principes minimaux ou de base. La Commission européenne envisage dès lors de recommander aux Etats membres de mettre en œuvre ces principes afin d'assurer une cohérence minimale entre les différentes législations et réglementations minimales en vigueur.

Il convient à cet égard de relever que la révision du Code d'éthique des professionnels membres de l'IFAC indique également et clairement que les normes d'éthiques qui sont définies par l'IFAC sont des normes minimales applicables par l'ensemble des organisations professionnelles nationales, membres de cette fédération, et qu'il appartient aux régulateurs publics ou professionnels nationaux de prévoir, le cas échéant, des exigences supplémentaires<sup>12</sup>.

Les principes retenus dans le document consultatif de la Commission européenne sont définis, tout d'abord, dans le but de faire établir par le bureau d'audit («audit firm or its network») au sein duquel le commissaire (-reviseur) est actif, un ensemble détaillé de règles inter-

11. J.O.C.E., L 126, 12 mai 1984.

12. Le devoir de l'auditeur est, dans chaque pays, de se conformer à la fois aux règles de l'IFAC et aux règles nationales (et, le cas échéant, européennes) plus exigeantes, s'il en existe.

nes («safeguards») visant à protéger ce dernier de différents facteurs de risques pouvant porter atteinte à son indépendance. La mise en œuvre de ces règles devra également aller de pair avec l'appréciation, par le professionnel concerné, de l'éventuelle existence de règles de «corporate governance» propres à l'entité soumise à son contrôle révisoral et à même de renforcer son indépendance de jugement. Dans un certain nombre de cas, la Commission<sup>13</sup> estime toutefois que pareilles procédures ne suffisent pas et considère que telle ou telle catégorie de services (ne rentrant pas dans la mission de certification des comptes) n'est pas compatible avec le statut d'indépendance inhérent à la fonction de commissaire (-reviseur). La liste, reprise dans le document en projet de la Commission européenne, d'exemples de services (ne rentrant pas le cadre de la mission révisorale mais à même de mettre en péril l'indépendance de jugement de l'auditeur) n'a toutefois pas de caractère exhaustif.

- Quant à la SEC, elle a examiné de manière exhaustive les prestations de services qu'un auditeur peut effectuer au bénéfice d'une société et ce en dehors de sa mission révisorale et dans quelle mesure ces prestations portent atteinte à la position d'indépendance de l'auditeur<sup>14</sup>.

\*  
\* \*

La présentation des philosophies sous-jacentes aux différentes recommandations mentionnées ci-dessus permet de dégager diverses approches qui peuvent

13. Dont l'approche est, à cet égard, similaire à celle préconisée par l'IFAC.
14. «Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements», 21 novembre 2000, Release Nos. 33-7919; 34-43602; 35-27279; IC-24744; IA-1911; FR-56; File No. S7-13-00)
15. A savoir l'institut professionnel des auditeurs américains.
16. Cette approche est consacrée, dans une certaine mesure, en Belgique, par les textes de droit positif actuel, étant entendu que l'IRE s'est vu conférer des compétences spéciales en vue d'exercer à cet égard le contrôle des prestations des commissaires-reviseurs.
17. En tenant compte de certaines exceptions principalement de nature sectorielle ou ayant trait à la durée limitée des prestations effectuées dans des situations dites exceptionnelles.
18. Mais dans ce cas subsiste néanmoins une incertitude quant à l'interprétation du membre de phrase «sont fondamentalement différentes les unes des autres».

conditionner la nature des régimes d'incompatibilités de fonctions:

a) *Les prestations qui manifestement portent atteinte à la position d'indépendance, peuvent être explicitement interdites.* C'est ce que prévoient les nouvelles règles adoptées par la «Securities and Exchange Commission (SEC)». Les autres prestations sont autorisées, pour autant que l'intervention du commissaire «se fasse sans perdre de vue qu'il doit conserver son objectivité et son intégrité, telles qu'elles sont explicitées dans les règles de déontologie de l'AICPA<sup>15</sup> (mindful of his or her duty to maintain objectivity and integrity, as discussed in the AICPA Ethics Regulations)»<sup>16</sup>.

Dans l'approche retenue par la SEC, les «non-audit services» prestés par un auditeur, pendant la période de son mandat de commissaire et qui seraient à même de mettre en péril son indépendance, sont les suivants<sup>17</sup>:

- tenue de comptes ou tous autres services relatifs aux comptes ou aux états financiers;
- conception et implémentation de systèmes d'information («information systems»);
- missions d'évaluation ou d'appréciation de l'évaluation effectuée par un tiers (et «fairness opinions» y afférentes);
- missions actuarielles;
- prestations d'audit interne;
- conseil juridique;
- prestations de différents types de services financiers;
- interventions dans le domaine des ressources humaines (que ce soit en occupant lui-même des fonctions dans le management dans la société dont il contrôle les comptes ou en effectuant pour le compte de cette dernière des services dites d'«interim management»);
- services rémunérés en fonction des résultats.

La SEC conseille par ailleurs aux sociétés et aux auditeurs de la consulter avant de s'engager à la fourniture d'une prestation autre que l'audit qui ne serait pas explicitement traitée dans la codification.

b) *Offrir la liberté complète aux commissaires(-reviseurs) en matière de «non-audit fees», mais en leur imposant des obligations de publicité y afférentes.* Une telle approche revient à considérer que c'est le marché qui doit juger si certaines prestations peuvent être effectuées et il sanc-

tionne la société lorsqu'il estime qu'il est porté atteinte à la position d'indépendance du commissaire-reviseur.

Ce point de vue se fonde principalement sur la publicité des prestations des commissaires-reviseurs et ce par le biais du rapport annuel ou d'autres supports d'informations.

Différentes approches peuvent être envisagées en ce qui concerne l'étendue de cette obligation de publicité:

- rendre la publication de la nature et de la hauteur des «non-audit fees» obligatoire.

C'est ce que prévoient les dispositions légales belges en vigueur. L'article 134 du Code des sociétés (art. 64ter des lois sur les sociétés) dispose en effet que: «l'accomplissement par le commissaire de prestations exceptionnelles ou de missions particulières ne peut être rémunéré par des émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente. En dehors de ces émoluments, les commissaires ne peuvent recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit».

Une telle obligation de publicité permet d'informer non seulement l'actionnaire mais aussi tout «stakeholder» concerné de près ou de loin par la vie de la société. Cette obligation ne vise toutefois que les émoluments relatifs à des prestations de services ne rentrant pas dans le cadre de la mission révisorale;

- prévoir une obligation générale de publicité visant l'ensemble des revenus dont a bénéficié ou bénéficie le commissaire(-reviseur).

C'est ce que prône la Commission européenne en précisant que «le total des émoluments devrait être ventilé entre le contrôle légal et les prestations autres que le contrôle, les catégories de «non-audit services» devraient ensuite être ventilées également dans la mesure où ces catégories sont fondamentalement différentes les unes des autres. Le montant de la catégorie correspondante pour la période sous revue précédente devrait être mentionné en regard de chaque poste de la catégorie»<sup>18</sup>.

Une variante à cette approche consacrant cette obligation générale de publicité est reprise dans les règles adoptées par la

SEC. Ces normes exigent que soit mentionné le montant total consacré au contrôle révisoral, suivi du montant consacré «à la conception de systèmes d'informations financières et aux frais de leur mise en œuvre», tandis que le montant versé à la société d'audit pour d'autres prestations ne doit pas être ventilé de manière distincte pour chaque type de prestations<sup>19</sup>.

c) *L'interdiction complète de cumuler des activités.* Cette approche est poursuivie dans l'avant-projet de loi sur lequel le Conseil supérieur a eu à se prononcer.

d) *Reprendre de manière exhaustive les activités autorisées. A contrario, les prestations ne relevant pas de ces catégories sont interdites.* Cette approche requiert cependant une politique «pro-active» étant donné que, chaque fois que de nouveaux développements dans le secteur entraînent de nouveaux types de missions, ces dernières devront, au cas par cas, être examinées (quant aux éventuels problèmes qu'elles suscitent en termes d'indépendance du commissaire) et également autorisées, le cas échéant, par une modification légale ou réglementaire.

\*  
\* \*

La rédaction actuelle de l'article 3 de l'avant-projet de loi portant modification du Code des sociétés vise à interdire l'accomplissement de missions ne relevant pas du contrôle révisoral, et ce pour des raisons ayant trait à l'évaluation de l'indépendance du commissaire (-réviseur).

**Les membres unanimes du Conseil considèrent à cet égard qu'il convient de renforcer les règles en vigueur en matière d'incompatibilités d'activités avec les fonctions de commissaire (-réviseur) .**

\*  
\* \*

*Madame Van den Bossche et Monsieur Struyf soutiennent l'ensemble des dispositions de l'avant-projet car elles répondent à leurs exigences d'indépendance requises par les missions publiques exercées dans l'intérêt général.* Ces mêmes membres renvoient à la position qu'ils avaient défendue dans l'avis précité du 15 juin 1999 du Conseil supérieur du revisorat d'entreprises et de l'expertise-comptable. Ils souhaitent, par ailleurs, que le concept de

«liens de collaboration, sous l'angle professionnel» soit mieux défini.

\*  
\* \*

*Madame Pieters, Messieurs Keutgen, Michel et Servais sont d'avis que le dispositif de l'avant-projet devrait être aménagé afin de pouvoir démontrer toute son efficacité.*

La question se pose en effet de savoir si ce dispositif actuel répond aux objectifs du législateur.

Aux termes de ce dispositif, l'indépendance du commissaire est remise en cause lorsque ce dernier effectue pour la société dont il vérifie les comptes annuels ou pour des sociétés liées à cette dernière, des prestations autres que le contrôle, la vérification et le redressement des comptes ainsi que les missions confiées par la loi au commissaire. L'avant-projet n'apporte toutefois pas de précisions à propos des notions de «prestations de contrôle, de vérification et de correction» ou de «missions confiées par la loi au commissaire». Quoi qu'il en soit, il importera de vérifier, dans chaque cas d'espèce, si une mission bien précise effectuée par le commissaire, par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, porte atteinte à son indépendance de jugement.

L'exposé des motifs de l'avant-projet de loi soumis, pour avis, au Conseil supérieur, envisage toutefois certaines tâches susceptibles de porter atteinte à l'indépendance en soulignant que: «cette règle rejoint la pratique internationale qui interdit que l'audit externe soit effectué par une personne qui fournit elle-même, par le biais d'entreprises liées, ou par l'entremise de ses collègues dans le cadre d'une large association au sein de laquelle les prestations sont livrées, d'autres prestations de services à une société, telles que: conseil en gestion, conseil fiscal et juridique, conseil en matière d'acquisitions, personnel, ...».

L'exposé des motifs souligne que les règles consacrées par l'avant-projet sont en concordance avec la pratique internationale en la matière. Il est vrai qu'à l'époque où les conclusions du rapport du groupe de travail présidé par le Professeur P. De Grauwe ont été rédigées et

par la suite traduites sous la forme d'avant-projet de loi, différents projets de recommandations, en circulation dans certains pays, faisaient état de développements constatés dans le secteur de l'audit et à même d'impliquer la mise en oeuvre de régimes d'interdiction générale de cumul de fonctions.

Ces mêmes membres constatent toutefois depuis lors que la définition de la portée précise du concept dit d'«indépendance» du commissaire a fait l'objet d'une évolution rapide et significative.

C'est ainsi qu'entre-temps la Commission européenne a rendu public le «Consultative Paper» précité. Les commentaires y afférents doivent être transmis pour le 2 mars 2001 avant que la Commission ne poursuive ses travaux en la matière.

De la même manière, l'«Independence Standards Board» invite tout un chacun à faire parvenir, pour le 28 février 2001, ses commentaires à propos de son «Exposure Draft: Statement of Independence Concepts – A Conceptual framework for Auditor Independence». Enfin, il convient de rappeler que la SEC a publié la version définitive de la mise à jour de ses «Auditor Independence Requirements» dont le contenu a fortement évolué par rapport à la version initiale.

19. «The aggregate fees billed for services rendered by the principal accountant, other than the services covered in paragraphs (e)(1) and (e)(2) of this section, for the most recent fiscal year. For purposes of this disclosure item, registrants that are investment companies must disclose fees billed for services rendered to the registrant, the registrant's investment adviser (not including any sub-adviser whose role is primarily portfolio management and is subcontracted with or overseen by another investment adviser), and any entity controlling, controlled by, or under common control with the adviser that provides services to the registrant»(ces obligations de publicité sont donc toutefois limitées aux seules prestations du «principal accountant»). Enfin, il convient de souligner que les normes applicables en Grande-Bretagne ont un caractère plus agrégé en ce sens qu'elles exigent uniquement d'opérer, dans le cadre de cette obligation de publication, une ventilation entre prestations dites «de contrôle» et prestations «autres que le contrôle». La raison invoquée pour ne pas légiférer d'avantage est présentée comme suit: «independent practice inspection unit sends inspectors to the 20 largest accounting firms ... every year to examine the accounting firms for independence issues» (voy. à cet égard la note de bas de page (474) du rapport précité de la SEC).

Il n'en demeure pas moins qu'aucune de ces recommandations ou réglementations publiées au niveau international ou à l'étranger n'envisage la mise sur pied d'un régime absolu d'incompatibilités avec la mission de commissaire de l'exercice par ce même reviseur (ou par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration) de fonctions au sein de la société dont il contrôle les comptes ou de sociétés liées.

L'examen des différents documents ou recommandations publiés par la Commission européenne, la SEC mais aussi d'autres organismes nationaux (tels que le CDI<sup>20</sup>) fait toutefois apparaître des caractéristiques communes: l'utilisation de règles précisant les cas de perte d'indépendance du commissaire (reviseur) résultant directement de situations ou activités particulières (énumérées de manière exhaustive ou non) ainsi que la volonté d'appliquer des principes en fonction d'une approche inspirée par le principe de priorité donné à la prévention sur la sanction.

Le choix d'une approche consacrée ou en voie de l'être par d'autres référentiels nationaux et internationaux présente également l'avantage de faciliter la présence d'entreprises de droit belge sur des marchés financiers où ces référentiels sont d'application et ce sans que l'intégration de l'espace financier européen s'en trouve compromise.

*Madame Pieters, Messieurs Keutgen, Michel et Servais sont dès lors d'avis que seul un renforcement de nature appropriée des textes en vigueur est à même de favoriser la crédibilité dont doit jouir le revisor d'entreprise vis-à-vis des différents «stakeholders» et qui constitue une pièce maîtresse de la reddition des comptes et de la communication financière d'une entreprise soumise à un contrôle revisoral.*

*Eu égard aux développements en cours au niveau international et à l'étranger, il convient toutefois d'éviter de figer dans des seules dispositions légales un régime absolu d'incompatibilités de fonctions, autres que celles confiées par la loi au commissaire (-reviseur).*

*Dans cette perspective, il serait souhaitable de mettre sur pied un dispositif combinant des dispositions légales et un arrêté royal d'exécution et à même de pouvoir être adapté, le cas échéant et de manière adéquate, à un environnement européen et*

*international mouvant. Seule la combinaison de mesures de telles natures permettrait d'attester de leur efficacité.*

– Le projet de loi devrait dès lors consacrer le principe de l'incompatibilité avec la mission de commissaire (-reviseur) de l'exercice par ce même reviseur de fonctions au sein de la société dont il contrôle les comptes ou de sociétés liées et qui soient de nature à mettre en cause son indépendance. La liste précise des fonctions incompatibles serait arrêtée dans un arrêté royal à délibérer en Conseil des Ministres et à prendre, après consultation du Conseil supérieur des Professions économiques, dans un délai ne dépassant pas six mois après l'entrée en vigueur de la loi en projet. L'exposé des motifs de la loi en projet pourrait au demeurant reprendre une liste non exhaustive de fonctions dont on peut penser qu'exercées simultanément avec celle de commissaire elles seraient de nature à compromettre clairement l'exercice indépendant de cette dernière. Un tel dispositif permettra, dans un environnement économique aussi ouvert que l'économie belge, de tenir compte des nombreux développements constatés à l'heure actuelle au niveau européen et dans de nombreux autres pays;

– dans cette même optique de transparence, il conviendrait de renforcer les dispositions de l'article 134 §§ 2 et 4 du Code des sociétés en matière de publication des honoraires des reviseurs et relatives à des prestations exceptionnelles ou à des missions particulières ne rentrant pas dans le cadre de son mandat de commissaire. Conformément aux recommandations internationales existant en la matière, il serait souhaitable que le législateur prévoie de telles obligations de publicité pour l'ensemble des émoluments pour lesquels le reviseur est rémunéré (avec une ventilation selon que les prestations sont ou non effectuées dans le cadre du mandat de commissaire);

– tout comme pour le premier volet de l'article 3 de l'avant-projet, il convient de veiller à un meilleur respect des différentes dispositions en projet. Il importe, à cet égard, que les instances compétentes à cet effet soient, à tous les degrés de la procédure de surveillance et de contrôle notamment disciplinaire, composées (à tout le moins de manière majoritaire) de personnes indépendantes et externes aux instituts des professions économiques<sup>21</sup>;

– enfin, ces mêmes membres tiennent à souligner qu'il importe de s'interroger sur le champ d'application *rationae personae* d'un tel régime, eu égard aux règles de droit européen et de droit international privé.

\*  
\* \*

*Monsieur Peeters est d'avis que, dans l'attente des développements internationaux et étrangers précités, il convient de souligner que la transparence est déjà assurée par les dispositions actuelles de l'article 134 § 4 du Code des sociétés qui prévoient que «l'accomplissement par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration d'une fonction, d'un mandat ou d'une mission, ne peut être rémunéré par la société que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de l'objet de la fonction, du mandat ou de la mission ainsi que de la rémunération y afférente».*

Le respect de cette disposition pourrait être renforcé par une initiative législative visant à obliger le commissaire à indiquer, dans son rapport, d'une part qu'il a attiré l'attention des organes de gestion (ayant établi le rapport de gestion) sur les dispositions de l'article 134, § 4 et d'autre part que le rapport de gestion reprend, sur la base des constatations du commissaire, les mentions prévues par ce même article 134, § 4. Cette dernière disposition légale permet déjà de lier l'attribution de telles rémunérations à une obligation de publicité de la nature de la mission et de la rémunération y afférente et ce dans un document porté à la connaissance des tiers par voie de dépôt à la Banque nationale de Belgique.

### Partie III : Analyse en droit comparé et en droit international

20. Voy. à cet égard et de manière plus précise le point 1 «La fourniture à la société contrôlée de services et conseils autres que l'audit» du rapport précité du CDI.

21. De la même manière, les propositions émises, dans le cadre du premier volet de l'avis consacré à l'examen de la période dite de «viduité» et relatives à l'utilisation du concept d'«entreprises liées» en lieu et place de celui de «sociétés liées» pourraient utilement être reprises en matière de définition du régime d'incompatibilités de fonctions, tel que proposé par Madame Pieters, Messieurs Keutgen, Michel et Servais.

## Aperçu des règles relatives à l'exercice d'un mandat ou à la conclusion d'un contrat de travail entre le commissaire et la société contrôlée dans le cadre de la mission révisorale et/ou au terme de celle-ci: comparaison en droit positif

Période de «viduité»	Belgique		France	Allemagne	Europe <sup>1</sup>	Etats-Unis	Independence Standards Board
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Code Commerce</i>	<i>Handelsgesetz buch (code de commerce)</i>	<i>Consultative paper</i>	<i>SEC rule (only for audit firms with SEC audit clients)</i>	<i>Private sector standard setting body</i>
com.-rev. même : pendant l'exercice du mandat	interdit (art. 7bis loi 1953) également pour épouse, enfants, frères, sœurs, parents	interdit (art. 7bis loi 1953) également pour épouse, enfants, frères, sœurs, parents	Interdit (art. L 225-224)	Interdit (§319, II, 2.)	«should not be a member of any management or supervisory body of an audit client» ; «no dual employment»	Interdit, également lorsque l'époux/épouse, ou une personne pouvant y être assimilée, parents, enfants, frères, sœurs, a un lien avec la société	
com.-rev.: après exercice du mandat	Autorisé, sauf si le commissaire est encore reviseur d'entreprises (art. 7bis loi 1953)	Interdit pendant une période de 2 ans (art. 3, alinéa 1 <sup>er</sup> , avant-projet)	interdit (art. L225-225) L'interdiction vaut pour une période de cinq ans après la fin de la mission de contrôle.	Autorisé au vu des dispositions légales	Autorisé pour autant que tous les intérêts financiers et relatifs au capital soient réglés («no significant connections must remain»)	Autorisé (aucune période de viduité) mais le cabinet n'est indépendant que si «the former partner, principal, shareholder, or professional employee of the accounting firm» n'exerce pas de «accounting role or financial reporting oversight role» ou occupe pareille position mais que la personne susmentionnée :	Autorisé, mais il est porté atteinte à l'indépendance du cabinet d'audit lorsqu'il s'agit d'une société professionnelle dans le domaine de l'audit «who could by reason of his or her knowledge of and relationships with the audit form, adversely influence the quality or effectiveness of the audit, unless the firm has taken steps to eliminate such risk.» <sup>5</sup>
* administrateur * gérant			Le gérant n'est pas soumis à l'interdiction selon l'article 225-225 <sup>3</sup> .			«(A) does not influence the accounting firm's operations or financial policies ; (B) has no capital balances in the accounting firm ; and (C) has no financial arrangement with the accounting firm other than one providing for regular payment of a fixed dollar amount ... in a fully funded retirement plan» ou une approche équivalente	
* autre		<b>Autre fonction</b> Interprétation de la notion de fonction/fonction?²	Sont par contre soumis: les membres du directoire; les directeurs généraux <sup>4</sup> .				

1. European Commission, Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU : A Set of Fundamental Principles, Bruxelles, 15 décembre 2000, 48 p.

2. L'avant-projet actuel comporte deux imprécisions à propos de la notion de fonction. Voir partie 2 du présent avis pour une analyse de ces imprécisions.

3. Dans le cas contraire, il y a bien interdiction : un gérant ne peut exercer un mandat de commissaire aux comptes dans la société concernée pendant une période de cinq ans à compter de la fin de son mandat de gérant (article 225-226). On notera qu'il existe une disposition similaire en Belgique pour les administrateurs, gérants, délégués à la gestion journalière ou membres du comité de direction devenus reviseurs d'entreprises. L'interdiction couvre une période de trois ans (article 12, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises).

4. Les membres du « Conseil de surveillance » ne sont donc pas visés.

5. Those safeguards focus on pre-change in employment safeguards and post-change in employment safeguards.

Période de «viduité»	Belgique		France	Allemagne	Europe'	Etats-Unis	Independence Standards Board
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Code Commerce</i>	<i>Handelsgesetz buch (code de commerce)</i>	<i>Consultative paper</i>	<i>SEC rule (only for audit firms with SEC audit clients)</i>	<i>Private sector standard setting body</i>
Auprès de quelles sociétés		La société même, les sociétés liées <sup>6</sup>	La société même, les sociétés dans lesquelles la société contrôlée détient 10% ou plus du capital ou les sociétés qui ont un intérêt de 10% au moins dans le capital de la société contrôlée au terme de la mission révisoriale		«audit client», c.-à-d. « the company or firm whose annual accounts are subject to statutory audit, or the parent undertaking», tel que défini dans l'article 1, 7° de la septième directive.	La société même et les «appropriate affiliates» (defined in the rule)	Par indiqué dans ISB n° 3 de juillet 2000
Autres que le même bureau, au terme du contrôle révisoral	Interdit aux réviseurs d'entreprises (art. 7bis loi 1953); autorisé pour tous les autres	Interdit aux réviseurs d'entreprises (art. 7bis loi 1953); autorisé pour tous les autres	Interdit aux associés, actionnaires, dirigeants d'une société de commissaires aux comptes		Autorisé, mais des mesures spéciales doivent être prises afin de garantir l'indépendance de la «audit firm» lorsqu'il s'agit de «members of the engagement team» ou de personnes appartenant à la «chain of command». <sup>7</sup>	Le régime mentionné ci-dessus qui est applicable à l'auditeur lui-même vaut également pour «a former partner, principal shareholder, or professional employee of an accounting firm who is in an accounting role or financial reporting oversight role at an audit client»; Les conditions impliquant que des mesures spéciales soient prises sont par conséquent que la personne susmentionnée exerce un «accounting role» ou un «financial reporting oversight role» dans la société contrôlée. Ce n'est que dans ces cas que les conditions supplémentaires, comme celles applicables au commissaire lui-même susmentionné, doivent être respectées.  Une exception supplémentaire s'applique au « former professional » qui a déjà quitté le bureau d'audit depuis plus de 5 ans. Dans ce dernier cas, l'indépendance du bureau d'audit n'est pas considérée comme étant atteinte lorsque les paiements périodiques fixes ne s'effectuent pas dans le cadre d'une somme périodique fixe, mais que les indemnités sont simplement de nature « immaterial » pour l'intéressé.	La règle s'applique aux anciens partenaires et aux professionnels

6. On trouvera un commentaire de cette notion d'entreprises liées à la deuxième partie de l'avis.

7. Voir recommandation B.3. (2) et (3). «Engagement team»: «All persons who, regardless of their legal relationship with the Statutory Auditor or Audit Firm, are directly involved in the acceptance and performance of a particular Statutory Audit. This includes the Audit Team, employed or subcontracted professional personnel from other disciplines involved in the audit engagement (e.g. lawyers, actuaries, taxation specialists, IT-specialists, treasury management specialists), and those who provide quality control or direct oversight of the audit engagement.»

«Chain of command»: «Comprises all those persons on office, country, regional or global levels, who have a supervisory, management, compensation or other oversight responsibility over either any Audit Partner of the Audit Team or over the conduct of the Statutory Audit. This includes all Partners, principals and shareholders who may prepare, review or directly influence the performance appraisal of any Audit Partner of the Audit Team or otherwise determine their compensation as a result of their involvement with the audit engagement.»

## Aperçu des règles relatives à l'exercice de prestations d'audit et de prestations autres que celles en matière d'audit par le commissaire au profit de la même société

	Belgique	Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays	
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Situation après l'adoption de l'avant-projet</i>	<i>Consultative paper<sup>1</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
Appréciation générale	autorisé <sup>3</sup> moyennant le respect des conditions d'indépendance au sens de l'art. 18ter, §1, 3° et surtout 5°, loi 1953: « n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction »	Interdit, sauf si on peut l'intégrer dans une des opérations suivantes : * contrôle, * vérification * rectification et * missions légales <sup>4</sup>	Autorisé, mais soumis à une procédure et un mécanisme internes de contrôle	Autorisé, mais atteinte, dans un grand nombre de cas, à l'indépendance requise	Autorisé, mais le respect de certaines normes entraîne le refus de cumuler certaines tâches avec la mission révisorale	France: aucune autre activité auprès du client auprès duquel un contrôle révisoral est exercé A comparer avec Le Royaume-Uni et l'Irlande, où le cumul est autorisé, sauf pour les sociétés cotées en bourse
Surveillance	Le commissaire lui-même IRE/IBR (cf. art. 18ter, §2, loi 1953; A.R. 10 janvier 1994)		En premier lieu, auprès du contrôleur légal des comptes et de la « audit firm » même. Cette dernière doit mettre sur pied un système de surveillance mettant l'accent sur l'utilisation d'une déclaration écrite en matière de la politique suivie, de communication dans les délais et de formation régulière, de mise à jour des lignes de la politique suivie et d'une surveillance interne. <sup>5</sup>	Surveillance SEC	L'auditeur lui-même : « reporting accountants have an obligation to evaluate circumstances and relationships and tot then take appropriate action to eliminate any risks to independence or to reduce them to acceptable levels by application of safeguards.	

1. European Commission, Consultative paper on Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles, Bruxelles, 15 décembre 2000, 48 p.
2. Ces constatations ont été faites par C. TROLLIET, dans L'Exercice de la Profession Comptable dans la CEE, Paris, Edition comptables Malesherbes, 1994, 262 p. Etant donné que cet ouvrage date de 1994, il n'est pas exclu que des modifications importantes aient été apportées au cadre réglementaire de ces pays.
3. Voir en particulier article 1<sup>er</sup> de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, M.B. 18 janvier 1994, erratum M.B. 22 avril 1994, « Mission révisorale .... Toute mission qui a pour objet, dans un but de publication, de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère de comptes annuels, d'un état comptable intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entreprise ou une institution ... ».
4. Actuellement, on ne dispose pas d'une description claire de la façon dont il faut interpréter ces notions.

Prestations autres que celles d'audit	Belgique	Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper<sup>1</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>
Prestations comptables et services connexes	En cas de constatation de manquements, l'IRE recommande de signaler ces manquements sans s'ingérer pour autant dans la gestion de l'entreprise qui relève de la responsabilité de la direction.	L'ancienne obligation de signaler les manquements sera maintenue, mais il n'est pas possible de fournir des prestations comptables simultanément à l'exécution d'une mission révisorale.	Toujours interdit, sauf s'il s'agit «technical or mechanical tasks of an informative nature only» et de donner «advisory information on alternative standards and methodologies which the audit client might wish to apply» <sup>6</sup> .	<p>Porte atteinte à l'indépendance «(A) Any service involving: (1) Maintaining or preparing the audit client's accounting records; (2) Preparing the audit client's financial statements that are filed with the Commission or form the basis of financial statements filed with the Commission; or (3) Preparing or originating source data underlying the audit client's financial statements».</p> <p>Cette interdiction générale souffre des exceptions dans des situations particulières:</p> <p>«(B) Notwithstanding paragraph (c) (4) (i) (A) of this section, the accountant's independence will not be impaired when the accountant provides these services: (1) In emergency or other unusual situations, provided the accountant does not undertake any managerial actions or make any managerial decisions; or (2) For foreign divisions or subsidiaries of an audit client, provided that: (i) The services are limited, routine, or ministerial; (ii) It is impractical for the foreign division</p>	Porte atteinte à la position d'indépendance de l'auditeur «Where a reporting accountant providing such assistance has made management decisions, the risk to independence cannot be resolved by any safeguard...»

5. Ou dans le libellé de la règle 4.3.2. :

«(1) A Statutory Auditor should be required to set up and maintain a safeguarding system which is an integral part of this firm-wide management and internal control structure.

(2) The functioning of such a system should be properly documented so that it can be subject to quality assurance system.

(3) Generally, the safeguarding system of an Audit Firm would include:

(a) written independence policies which address current independence standards, threats to independence, and the safeguards related thereto;

(b) active and timely communication of the policies, and any changes to them, to each partner, manager and employee, including regular training and education thereon;

(c) appropriate procedures to be applied by partners, managers and employees in order to meet independence standards, both on a regular basis and in response to particular circumstances;

(d) designation of top-level audit professionals (partners) responsible for updating the policies, timely communication of those updates, and overseeing the adequate functioning of the safeguarding system;

(e) documentation for each Audit Client to show whether or not there were circumstances and facts which might have threatened the Statutory Auditor's independence, how potential threats were evaluated, and if significant threats were noted, what steps were taken to avoid, negate, or at least reduce the independence risk to an appropriate level; and

(f) internal monitoring of compliance with safeguarding policies.»

6. Rule 7.2.1 (2).

Prestations autres que celles d'audit	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper<sup>7</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
				<p>or subsidiary to make other arrangements;</p> <p>(iii) The foreign division or subsidiary is not material to the consolidated financial statements;</p> <p>(iv) The foreign division or subsidiary does not have employees capable or competent to perform the services;</p> <p>(v) The services performed are consistent with local professional ethics rules; and</p> <p>(vi) The fees for all such services collectively (for the entire group of companies) do not exceed the greater of 1% of the consolidated audit fee or \$10,000».</p>		
Evaluations et «fairness opinions »	<p>Le commissaire doit veiller à sa position d'indépendance en exerçant une surveillance minutieuse ;</p> <p>Les opérations suivantes sont interdites : évaluation de l'apport en nature dans une société dont le commissaire savait que les parts de la sociétés avaient été cédées à d'autres sociétés avec lesquelles le commissaire avait des liens de collaboration de travail. Le soupçon suffit, il n'est pas nécessaire de commettre une erreur dans l'évaluation (Comm. d'Appel</p>	<p>Interdit, sauf s'il s'agit d'une mission légale (les évaluations de l'apport en nature restent possibles, cf. article 535 Code soc.)</p>	<p>Interdit lorsque «the valuation of amounts which are material in relation to the financial statements and where the valuation involves a significant degree of subjectivity inherent to the item concerned»<sup>7</sup>. On ne trouve cependant pas de définition de la « materiality » ou de celle de « subjectivity ».</p>	<p>Il est porté atteinte à l'indépendance lorsque le résultat de ces services, considérés individuellement ou de manière agrégée, ont un lien significatif («material») par rapport aux comptes annuels ou lorsque les résultats seront contrôlés par l'auditeur au cours du contrôle des comptes annuels du client. Les exceptions sont les suivantes :</p> <p>«(1) The accounting firm's valuation expert reviews the work of the audit client or a specialist employed by the audit client, and the audit client or the specialist provides the primary support for the balances recorded in the client's financial statements;</p> <p>(2) The accounting firm's actuaries value an audit client's pension, other post-employment benefit, or similar liabilities, provided that the audit client has determined and taken responsibility for all significant assumptions and data;</p> <p>(3) The valuation is performed in the context of the planning and implementation of a tax-planning strategy or for tax compliance services; or</p>	<p>Porte atteinte à l'indépendance de l'auditeur.</p> <p>«If client management does not accept full responsibility for the valuation, the risk to independence cannot be resolved».</p>	

7. Recommandation B.7.2.3. (2).

Prestations autres que celles d'audit	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	Situation actuelle	Avant-projet	Consultative paper <sup>1</sup>	SEC rules effective 5-2-2001	(juin 2000)	
	103/4) ; détermination d'une base objective pour l'établissement des prix ; lorsque le prix est fixé en toute autonomie par le commissaire et doit lier les parties, cette mission est considérée comme une immixtion dans la gestion (Vademecum 1999, 196).			(4) The valuation is for non-financial purposes where the results of the valuation do not affect the financial statements».		
Services actuariels	Évaluation individuelle	interdit	Aucune mention distincte ; application des principes généraux.	<p>Il est en principe porté atteinte à l'indépendance, sauf si</p> <p>«(1) The audit client uses its own actuaries or third-party actuaries to provide management with the primary actuarial capabilities; (2) Management accepts responsibility for any significant actuarial methods and assumptions; and (3) The accountant's involvement is not continuous»</p> <p>Ou encore :</p> <p>«(1) Assists management to develop appropriate methods, assumptions, and amounts for policy and loss reserves and other actuarial items presented in financial reports based on the audit client's historical experience, current practice, and future plans; (2) Assists management in the conversion of financial statements from a statutory basis to one conforming with generally accepted accounting principles; (3) Analyzes actuarial considerations and alternatives in federal income tax planning; or</p>		

Prestations autres que celles d'audit	Belgique	Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper<sup>1</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>
Audit interne	Interdit, sauf si nécessaire dans le cadre de la mission révisoriale, mais dans ce cas on ne parle plus d'une « autre » prestation de services. Lorsque des manquements sont constatés, il est recommandé que le commissaire en fasse mention, mais il n'y a pas d'immixtion pour le reste. Les décisions de gestion restent de la compétence de la direction. <sup>8</sup>	Idem à la situation actuelle.	Autorisé, mais ne peut accepter de responsabilité et en cas de contrôle des comptes, demander l'évaluation à un autre auditeur qui n'a ni participé au contrôle des comptes, ni fait partie des services d'audit interne. Ce dernier contrôle des comptes peut, conformément au document de la Commission européenne, être effectué par un autre auditeur faisant partie du même cabinet. Cette disposition est applicable lorsque l'audit interne fait l'objet d'un «reporting» à la direction. Lorsque le «reporting» à l'audit interne est	(4) Assists management in the financial analysis of various matters, such as proposed new policies, new markets, business acquisitions, and reinsurance needs.»  Les prestations d'audit interne sont autorisées, à condition que le nombre d'heures prestées reste limité à : « 40% of the total hours expended on the audit client's internal audit activities in any one fiscal year, unless the audit client has less than \$200 million in total assets. (For purposes of this paragraph, the term internal audit services does not include operational internal audit services unrelated to the internal accounting controls, financial systems, or financial statements)» ;  Les autres prestations d'audit qui ne relèvent pas des «the internal accounting controls, financial systems, or financial statements, for an audit client» portent atteinte à l'indépendance, sauf si :  «(1) The audit client's management has acknowledged in writing to the accounting firm and the audit client's audit committee, or if there is no such committee then the board of directors, the audit client's responsibility to establish and maintain a system of internal accounting controls in compliance with Section 13(b)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m(b)(2));	

8. Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a déjà pris position en cette matière en 1994. Voir à ce propos le Vademecum (Ed 1999) (p. 203):

«Sous réserve de ces cas spécifiques, qui tiennent aux exigences formulées par les autorités chargées du contrôle prudentiel, le Conseil est arrivé à la conclusion suivante :

1. Il n'est pas exclu qu'un réviseur d'entreprises, fût-il le commissaire-réviseur, puisse accepter certaines missions dans le domaine de l'audit interne, afin de rencontrer un besoin spécifique formulé clairement par la direction de l'entreprise. Cette mission, exercée par le commissaire-réviseur, est une extension des travaux, en dehors des diligences normales mises en œuvre pour sa mission légale, afin de rencontrer par cette voie, les besoins spécifiques en matière de contrôle interne. Cette situation est compatible avec l'exercice indépendant de sa mission de commissaire-réviseur dans la mesure où le réviseur garde une autonomie complète dans l'accomplissement des travaux requis, même si l'on peut admettre que les procédures d'audit interne soient élaborées en concertation avec la direction.
2. La fonction d'audit interne, incluse dans l'organigramme de la société, constitue par définition une mission permanente et elle implique – dans la plupart des cas – une subordination hiérarchique. Ceci implique qu'une personne ou un organe de la société à la compétence de donner des instructions impératives à la personne qui exerce ladite fonction. Une telle mission spécifique et permanente doit être considérée comme incompatible avec l'exercice d'un mandat de commissaire-réviseur.»

Prestations autres que celles d'audit	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper<sup>1</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
			remis au conseil de surveillance – qui dans le cadre de ce document et après la modification de la législation sur le comité de direction peut être assimilé en Belgique au conseil d'administration – plutôt qu'à la direction, le régime susmentionné n'est pas applicable. L'auditeur doit cependant prouver qu'il a judicieusement évalué les dangers de l'auto-contrôle avant d'avoir effectué les prestations de services.	(2) The audit client's management designates a competent employee or employees, preferably within senior management, to be responsible for the internal audit function; (3) The audit client's management determines the scope, risk, and frequency of internal audit activities, including those to be performed by the accountant; (4) The audit client's management evaluates the findings and results arising from the internal audit activities, including those performed by the accountant; (5) The audit client's management evaluates the adequacy of the audit procedures performed and the findings resulting from the performance of those procedures by, among other things, obtaining reports from the accountant; and (6) The audit client's management does not rely on the accountant's work as the primary basis for determining the adequacy of its internal controls.»		
Missions de gestion	interdit	interdit	interdit	Porte atteinte à l'indépendance : «Acting, temporarily or permanently, as a director, officer, or employee of an audit client, or performing any decision-making, supervisory, or ongoing monitoring function for the audit client.»	interdit	
Ressources humaines	Evaluation individuelle	interdit	Autorisé, moyennant contrôle exercé par le contrôleur légal des comptes lui-même	Autorisé, sauf si cela fait partie d'une des activités suivantes qui entraînent, de facto, une interdiction quasi complète de fournir pareilles prestations :  «(A) Searching for or seeking out prospective candidates for managerial, executive, or director positions; (B) Engaging in psychological testing, or other formal testing or evaluation programs; (C) Undertaking reference checks of prospective candidates for an executive or director position;	«It is acceptable for a reporting accountant to advertise for and interview prospective staff and to produce a list of potential candidates. But, in every case, the decision as to whom to hire should be left to the client.»	

Prestations autres que celles d'audit	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper<sup>1</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
				(D) Acting as a negotiator on the audit client's behalf, such as determining position, status or title, compensation, fringe benefits, or other conditions of employment; or (E) Recommending, or advising the audit client to hire, a specific candidate for a specific job (except that an accounting firm may, upon request by the audit client, interview candidates and advise the audit client on the candidate's competence for financial accounting, administrative, or control positions).»		
Prestations de services financiers	Évaluation individuelle, mais en raison de la réglementation stricte en matière de services financiers, le commissaire a peu de possibilités d'effectuer pareilles prestations	interdit	Aucune règle particulière	Porte atteinte à l'indépendance <sup>9</sup>	«Dealing in, or the active promotion of shares or other securities of an assurance client poses a risk to independence that cannot be resolved».	Autorisé au Royaume-Uni et en Irlande (par le biais d'un fideicommis)
Prestations de services juridiques	Ne peut être incompatible avec la protection de la profession d'avocat ni aller à l'encontre des règles générales en matière d'indépendance	Interdit	Sont interdits les services qui «in the resolution of litigation which involves matters that, in the aggregate, would reasonably be expected to have a material impact on». <sup>10</sup>	Il est porté atteinte à l'indépendance lorsque la prestation doit être autorisée jusqu'au traitement de l'affaire devant le tribunal	Il est porté atteinte à l'indépendance lorsque «the amounts involved in relation to the financial statements, or the degree of subjectivity inherent in the case concerned is too high, the reporting accountant should refrain...». «Reporting accountant includes office professionals».	L'Allemagne permet le cumul de la fonction d'avocat et de contrôleur légal des comptes, mais l'exercice de ces deux fonctions par une seule personne n'est pas autorisé lorsqu'elle concerne un même client.

<sup>9</sup> «Acting as a broker-dealer, promoter, or underwriter, on behalf of an audit client, making investment decisions on behalf of the audit client or otherwise having discretionary authority over an audit client's investments, executing a transaction to buy or sell an audit client's investment, or having custody of assets of the audit client, such as taking temporary possession of securities purchased by the audit client.»

<sup>10</sup> Recommandation B.7.2.5 (2).

Prestations autres que celles d'audit	Belgique		Europe	Etats-Unis	International Federation of Accountants	Autres pays
	<i>Situation actuelle</i>	<i>Avant-projet</i>	<i>Consultative paper<sup>1</sup></i>	<i>SEC rules effective 5-2-2001</i>	<i>(juin 2000)</i>	
Expertises	Evaluation individuelle	Interdit	Aucune règle particulière	Autorisé, mais l'auditeur doit juger lui-même si son indépendance est menacée.		
Mise en place et implémentation de systèmes d'information financière	Evaluation individuelle	Interdit	Autorisé, pour autant qu'il ne s'agisse pas de «turn key project consisting of software design, hardware configuration and the implementation of both» et que le client assume la responsabilité du projet, du procédé d'implémentation et de l'utilisation du système.	Porte atteinte à l'indépendance lorsque ces systèmes «Directly or indirectly operating, or supervising the operation of, the audit client's information system or managing the audit client's local area network. (B) Designing or implementing a hardware or software system that aggregates source data underlying the financial statements or generates information that is significant to the audit client's financial statements taken as a whole». <sup>11</sup> Une exception particulière consiste par ailleurs en la prestation de services en matière d'optimisation de ces systèmes, découlant du fait que l'auditeur peut apporter des améliorations au système dans le cadre de ses travaux de contrôle et que ces prestations ne portent pas atteinte à son indépendance. <sup>12</sup>		
Autres	Evaluation individuelle	Interdit	Vérifier par rapport aux critères généraux en matière d'indépendance	Autorisé, mais l'auditeur doit juger lui-même si son indépendance est menacée.		

11. «Exceptions:

- (1) The audit client's management has acknowledged in writing to the accounting firm and the audit client's audit committee, or if there is no such committee then the board of directors, the audit client's responsibility to establish and maintain a system of internal accounting controls in compliance with Section 13(b)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m(b)(2));
- (2) The audit client's management designates a competent employee or employees, preferably within senior management, with the responsibility to make all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system;
- (3) The audit client's management makes all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system including, but not limited to, decisions concerning the systems to be evaluated and selected, the controls and system procedures to be implemented, the scope and timetable of system implementation, and the testing, training, and conversion plans;
- (4) The audit client's management evaluates the adequacy and results of the design and implementation of the hardware or software system; and
- (5) The audit client's management does not rely on the accountant's work as the primary basis for determining the adequacy of its internal controls and financial reporting systems.»

12. «(C) Nothing in this paragraph (c) (4) (ii) shall limit services an accountant performs in connection with the assessment, design, and implementation of internal accounting controls and risk management controls, provided the auditor does not act as an employee or perform management functions.»