

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 6ème étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/277.64.11 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

Avis du 25 janvier 2005 portant sur la recommandation de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relative à l'indépendance du commissaire et à la transposition de la recommandation européenne du 16 mai 2002

annexe II

Le 5 novembre 2004, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a demandé l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos d'un projet de recommandation du 3 novembre 2004 en matière de l'indépendance du commissaire et la transposition de la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002.¹

Le Conseil supérieur a pour mission légale² de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Le Conseil supérieur se réjouit de l'initiative prise par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises visant à réduire, voire éliminer, les discordances entre le cadre légal et

normatif belge et le cadre normatif européen. En effet, le projet de recommandation vise en particulier à transposer, dans le cadre nominatif belge, les recommandations de la Commission européenne du 16 mai 2002 ainsi que celles relatives aux systèmes de contrôle de qualité du 15 novembre 2000. Ceci est d'autant plus important que la Commission européenne a annoncé, dans le considérant 15 de sa recommandation du 16 mai 2002, que trois ans après son adoption, la Commission examinera dans quelle mesure cette recommandation débouche sur l'harmonisation souhaitée.

A la lumière des récents développements au niveau européen à la suite de l'approbation de la recommandation du 16 mai 2002, le Conseil supérieur souhaite formuler quelques considérations à propos du projet de recommandation de l'I.R.E. Ces remarques concernent tant les aspects politiques que le contenu.

1. Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux, *JOUE L* n°191 du 19 juillet 2002, p. 22.
2. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, *M.B.* 11 mai 1999.

1. Evaluation du projet de recommandation sur le plan politique

Il convient de soutenir le fait que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, moyennant ce projet de recommandation et dans le cadre des compétences qui lui ont été accordées, prend une initiative visant à réduire les divergences entre la recommandation européenne et le cadre réglementaire belge en matière d'indépendance du commissaire au minimum absolu. En outre, le Conseil supérieur constate que l'IRE a l'intention d'approuver définitivement cette recommandation pendant la première moitié de 2005, de sorte que les normes belges devraient atteindre un important degré de correspondance avec les recommandations de la Commission européenne du 16 mai 2002 dans la période d'examen de trois ans.

Le Conseil supérieur souhaite cependant relever que, depuis la publication de cette recommandation européenne, d'importants nouveaux développements se sont produits. Il convient de s'attendre à ce que ces nouveaux développements aient une influence importante sur la portée de la recommandation européenne du 16 mai 2002.

La proposition de huitième directive en matière de droit des sociétés, tel que diffusée par la Commission européenne le 16 mars 2004, contient des dispositions relatives tant à l'indépendance des commissaires qu'au contrôle de qualité.

Entre-temps, cette proposition de directive a déjà été discutée au Conseil Affaires économiques et financières (Ecofin) du 7 décembre 2004. D'une manière générale, ce sommet Ecofin a marqué son accord avec la proposition de directive. Le sommet a chargé le président de prendre contact avec les représentants du Parlement européen.¹ Ceci devrait conduire à l'approbation de la proposition de directive en première lecture dans le courant de l'année 2005.

Vu l'approbation prévisible de cette directive dans le courant de l'année 2005 et son influence sur les dispositions – tant de caractère légal que normatif – en matière d'indépendance des commissaires et du contrôle de qualité, le Conseil supérieur estime que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises doit reporter l'approbation du projet de recommandation, dans lequel, pour un certain nombre de dispositions,

des modalités de transition particulières ainsi que des règles d'entrée en vigueur reportée sont prévues, jusqu'après l'approbation de la proposition de directive.

Bien que le Conseil supérieur estime, d'une manière générale que la Belgique joue et doit jouer un rôle de pionnier en la matière, il est d'avis que, dans ce cas particulier, un report de l'approbation présente certains avantages:

- Après l'approbation de la proposition de directive, le cadre réglementaire belge devra être examiné quant à sa conformité avec les nouvelles dispositions européennes. Si des adaptations s'imposent, les mesures nécessaires pourront être prises, en une fois et de façon organisée et structurée. Le Conseil supérieur est prêt à jouer sur ce point, un rôle moteur et directeur.
- Si, après l'approbation de la directive, il s'avère que le cadre réglementaire belge exige des adaptations, il sera possible d'insérer, en une opération unique et de façon efficace, d'éventuelles dispositions manquantes et de supprimer les dispositions superflues, comme celles qui sont inutilement définies de façon différente dans les différentes normes et qui créent ainsi une insécurité juridique. Le Conseil supérieur souhaite à ce propos renvoyer à son avis du 1^{er} mars 2004 relatif à la publication des honoraires. La recommandation européenne du 16 mai 2002 contient une recommandation en la matière qui ne se trouve pas dans le cadre réglementaire belge et qui n'est pas non plus contenu dans le projet de recommandation de l'IRE soumis pour avis.²
- Si la directive exige des adaptations de ce projet de recommandation, la sécurité juridique peut être menacée. En effet, ces modifications devront être exécutées à court terme. Etant donné que le projet de recommandation fait déjà mention d'une entrée en vigueur reportée d'un certain nombre de dispositions, il peut s'avérer nécessaire de les adapter avant qu'elles n'entrent effectivement en vigueur. D'autres dispositions devront être modifiées peu après l'entrée en vigueur de la recommandation de l'IRE. Ceci peut cau-

1. Council of the European Union, *Press Release nr. 15150/04 (presse 339)*, p. 12.

2. La publication de la rémunération des prestations, telle que prévue à l'article 134, § 1^{er} du Code des sociétés.

ser une confusion inutile auprès des commissaires. Grâce à un report, les commissaires disposeront du temps nécessaire pour se familiariser avec d'autres mesures récentes qui ont été prises en la matière, comme la loi « corporate governance », l'arrêté royal sur les prestations qui menacent l'indépendance du commissaire et l'arrête royal sur le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

- Outre la sécurité juridique, il est recommandable de stimuler aussi le « equal

level playing field ». La proposition de directive vise, entre autres, l'adaptation de l'accès à la profession pour les professionnels d'autres Etats membres de l'Union européenne. Un passage harmonieux vers ce type de nouveau système, pourra être mieux garanti lorsqu' il y aura plus de clarté quant à la portée des nouvelles dispositions dans cette directive. Si certaines dispositions devaient être introduites trop rapidement, cela pourrait conduire à une perturbation de cet équilibre.

2. Evaluation du projet de recommandation sur le contenu

ans préjudice de l'avis du Conseil supérieur sur l'approbation immédiate de cette recommandation telle que mentionnée ci-avant, le Conseil supérieur souhaite dès à présent formuler certaines remarques quant au fond de la version actuelle du projet de recommandation. A la lumière de sa position formulée ci-avant, il ne s'agit que d'une liste non exhaustive de remarques visant à adapter les dispositions de la version actuelle du projet. Ces remarques visent à la publication, à temps et après l'intervention du Conseil supérieur, d'un futur projet de recommandation de l'IRE, faisant suite à l'action concertée susmentionnée.

- La définition du réseau renvoie à l'article 1^{er}, 5^o de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Etant donné que le projet de recommandation s'adresse spécifiquement au commissaire, l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire¹ doit être pris en compte.
- Les personnes morales présentant un intérêt public sont toutes identifiées afin d'augmenter la sécurité juridique². Ceci accroît la sécurité juridique mais comporte un risque considérable dans la mesure où certaines personnes juridiques devaient être omises. Ainsi, les fonds d'épargne-pension devraient, entre autres, figurer dans cette liste. La question qui se pose également

est celle de savoir si d'autres personnes morales dans lesquelles un conseil d'entreprise a été mis sur pied, doivent être reprises. D'une manière plus générale, le Conseil supérieur constate que ces recommandations ne font pas une distinction en fonction du fait que les entités contrôlées sont ou non des personnes morales présentant un intérêt public. On peut dès lors se poser la question de savoir si cette définition doit ou non être maintenue.³

- La recommandation D.2 vise la mise sur pied d'un système détaillé de sauvegarde interne. Le Conseil supérieur souhaite, en particulier, que cette recommandation soit examinée au vu des nouvelles normes de qualité que la future huitième directive contiendra. Cela permettra également de relier les dispositions de façon adéquate avec le système de « peer review », tel qu'il est à présent appliqué en exécution de l'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 et dans lequel des aspects relatifs à l'organisation du cabinet sont traités.
- La recommandation D.3 renvoie aux comités d'audit. Il n'est pas clair de quel type de comités d'audit il s'agit. Est-il suffisant que la société, en conformité ou non avec l'article 522, §1^{er} du Code des sociétés, installe un comité d'audit ou faut-il rencontrer

1. M.B. 19 mai 2003, p. 27148.

2. A cet effet, il importe également qu'il n'existe pas de définitions différentes pour les différentes catégories de personnes morales (ainsi, l'expression « sociétés cotées en bourse » est plus compréhensible que l'expression « sociétés cotées » au sens de l'article 4 du Code des sociétés).

3. Cette décision dépend, entre autres, de la constatation du Conseil supérieur ayant trait aux recommandations H.18 et H.19, cf. infra.

les dispositions fixées à l'article 133, alinéa 7 du Code des sociétés ?

- L'alinéa deux de la recommandation D.3 renvoie à l'article 134 du Code des sociétés sans autre explication. Ceci doit être complété.
- Dans la recommandation D.4, il est question de signaler «les mesures de sauvegarde y afférentes mises en place». Il n'est pas aisé d'identifier ce qui doit être signalé et à qui.
- La recommandation E.5 vise exclusivement les personnes pouvant influencer les résultats du contrôle. Il convient de se poser la question de savoir si cette recommandation ne doit pas être étendue aux personnes pouvant influencer le contrôle même.
- La recommandation E.6 traite des mesures à prendre au cas où les collaborateurs d'un cabinet de révision entrent en service auprès d'une personne morale contrôlée. Il est souhaitable de clarifier cette recommandation en précisant quelles sanctions peuvent être prises au cas de non-respect de cette disposition.
- La recommandation E.6 renvoie «pour le surplus» à la recommandation européenne. Il est souhaitable de remplacer ce renvoi par une mention effective des dispositions applicables.
- La recommandation E.7 renvoie à l'absence de «relations significatives». Il est souhaitable de donner plus de précisions en la matière.
- La rédaction de la recommandation F.10 ne donne pas toute la clarté voulue quant au calcul de ce rapport de l'indépendance financière. Il est notamment possible de lire cette recommandation de telle façon que le numérateur correspond au revenu total d'un seul client («groupe») sur la période entière de trois années et que le dénominateur ne contient que le revenu total du commissaire sur une période d'une année.
- La recommandation F.11 précise comment le rapport de dépendance financière doit être calculé. Ce calcul doit s'appliquer à une période de trois années. La recommandation ne précise pas si cette évaluation sur la période de trois ans peut être exécutée à chaque moment (de n'importe quel jour X de l'année Y-3 jusqu'au jour X-1 de l'année Y), par année (début n'importe quelle année Y-2 jusque fin de l'année Y) ou seulement une fois toutes les trois années (par exemple début mandat au jour X de l'année Y-3 jusqu'au jour X de l'année Y).
- Le deuxième alinéa de la recommandation F.11, restreint le calcul du rapport de dépendance financière aux honoraires perçus par le commissaire et par son réseau belge. Quoique ceci offre des échappatoires, il peut y avoir des objections pratiques contre un élargissement du domaine d'application. Il est cependant recommandable d'également intégrer, dans le calcul les prestations, ce que le réseau étranger du commissaire effectue à faveur des entités belges du groupe. Ceci pourrait, en effet, permettre de contrer l'apparence de non-respect de cette mesure.
- La recommandation F.11 applique une autre définition de «groupe» de sociétés dans lesquelles sont prestés des services. Il est renvoyé à l'article 13 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Cependant le texte de la recommandation F.11 ne correspond pas (complètement) avec celui dudit article 13. Il serait préférable de renvoyer aux dispositions ad hoc du Code des sociétés.
- La remarque formulée à propos du deuxième alinéa de la recommandation F.11 est également d'application pour le deuxième alinéa de la recommandation F.13. D'une manière plus générale, le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir si le mot «considérer» signifie que le commissaire doit calculer le rapport entre la rémunération des prestations non-audit et les prestations d'audit ou que des mesures de précaution supplémentaires doivent être prises en considération. Dans ce dernier cas, le Conseil supérieur estime que cette recommandation devrait être clarifiée.

- La recommandation H.18 exige le remplacement du représentant permanent ou du commissaire dans les 7 ans qui suivent sa désignation. La recommandation H.19 permet de prévoir un système alternatif. Les deux dispositions ne font pas de distinction selon le commissaire exécute la mission de contrôle légal auprès d'une personne morale présentant un intérêt public ou auprès d'une autre entité alors que la recommandation européenne fait cette distinction. Le Conseil supérieur est dès lors d'avis que le projet de recommandation de l'IRE doit être adapté dans ce sens.¹

1. A condition que la proposition de directive contienne également une règle en matière de rotation. Celle-ci s'écarte quelque peu de celle de la recommandation européenne. C'est pourquoi il semble opportun d'attendre l'approbation définitive de cette proposition de directive.