

**Avis du 15 juin 2016 portant sur
la rotation externe des commissaires effectuant une (ou plusieurs) mission(s) dans des EIP**

01. Monsieur Kris PEETERS, Ministre fédéral en charge de l'Economie, a adressé en date du 30 mai 2016 un courrier au Conseil supérieur lui demandant de rendre un avis relatif à l'interprétation qu'il convient de donner aux mesures en matière de rotation externe contenues dans le règlement n°537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

02. Les options en matière de rotation externe devront être prises par le Gouvernement d'ici le 17 juin 2016, date de l'applicabilité du règlement « EIP », sous peine d'une potentielle rotation externe massive en 2017 des mandats de contrôle légal des comptes dans les entités d'intérêt public.

Après avoir pris connaissance du projet de loi¹ qui devrait être adopté par le Gouvernement d'ici la mi-juin 2016, le Conseil supérieur pose l'hypothèse, dans le cadre du présent avis, d'une adoption de mesures légales en matière de rotation externe inchangées.

Si nécessaire, le Conseil supérieur adoptera un avis rectificatif au présent avis au vu des textes qui seront adoptés d'ici le 17 juin 2016.

03. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.²

Préambule

04. Il convient de resituer la problématique de la rotation externe et des implications en Belgique, tant pour les sociétés concernées (les « entités d'intérêt public ») que pour leur réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes (qu'ils soient statutaires ou consolidés) à l'aune des amendements du 31 mai 2016 au projet de loi susmentionné.

¹ Amendements de Mme SMAERS et consorts du 31 mai 2016 au projet de loi portant dispositions diverses en matière d'Economie, La Chambre, Doc 1861/002, 13 p.

² Cette mission découle de l'article 54, § 1^{er} de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

Le règlement européen (article 17) a introduit pour les « EIP » l'obligation d'une **rotation externe** à l'échéance d'une période de 10 ans maximum. Les Etats membres ont cependant la faculté de prolonger cette durée maximale jusqu'à 20 ans (donc 10 + 10 = 20 ans maximum) à condition de lancer une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 17, § 4, a) du règlement « EIP », et jusqu'à une durée maximale de 24 ans (donc 10 + 14 = 24 ans maximum) dans le cas d'un audit conjoint (un collège de commissaires).

Dans la mesure où la durée du mandat de commissaire est maintenue à 3 ans, l'amendement au projet de loi susmentionné préconise l'adoption de mesures au niveau national permettant d'étendre la durée des mandats successifs à plus de 9 ans pour le contrôle des comptes des EIP.

Deux modalités seraient intégrées en droit belge :

- l'extension à 18 ans au maximum (9+9) moyennant l'organisation d'une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 17, § 4, a) du règlement « EIP » et
- l'extension à 24 ans au maximum (9+15) moyennant le passage à un collège de commissaire.

Une telle possibilité de renouvellements de mandats ne peut être envisagée, dans le respect du droit applicable, que :

- 1°) si elle est proposée par l'organe de gestion ;
- 2°) si le comité d'audit délibère favorablement à ce propos et
- 3°) pour autant qu'elle ait été approuvée par l'assemblée générale des actionnaires.

Introduction

05. L'article 17 du règlement (UE) n°537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (en abrégé, le règlement « EIP ») couvre les matières suivantes :

- la détermination des modalités quant à la durée des mandats de contrôle légal des comptes ;
- l'introduction d'une durée maximale des mandats successifs pour un même cabinet d'audit ou, à défaut, contrôleur légal des comptes pour les entités d'intérêt public, telles que définies au niveau national (en abrégé, EIP), appelée communément la rotation « externe » ;
- l'introduction d'une période de viduité au terme de la rotation externe obligatoire ;
- l'introduction de mesures de remplacement progressif des associés en charge du contrôle légal des comptes de toute EIP au fil des mandats, appelé rotation « interne ».

L'article 41 du règlement « EIP » précise quant à lui des mesures transitoires en matière de rotation « externe ».

06. Depuis l'adoption du règlement « EIP », différentes prises de position interprétatives ont été rendues publiques³ par la Commission européenne :

- questions et réponses de la Commission européenne du 16 juin 2014 ;
- questions et réponses de la Commission européenne du 3 septembre 2014 ;
- courrier du 3 septembre 2014 de Jonathan FAULL, à l'époque Directeur général de la DG Stabilité financière, services financiers et union des marchés des capitaux ;
- questions et réponses de la Commission européenne du 1^{er} février 2016 ;
- questions et réponses de la Commission européenne du 31 mai 2016.

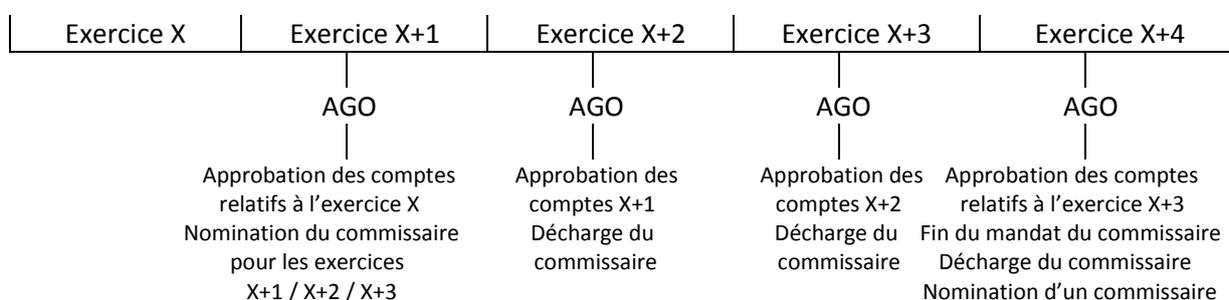
³ http://ec.europa.eu/finance/auditing/reform/index_fr.htm.

Le présent avis du Conseil supérieur intègre ces différentes interprétations publiées par la Commission européenne.

A. Durée des mandats de contrôle légal des comptes

07. En Belgique, tout mandat de contrôle légal des comptes, qu'il s'agisse d'un premier mandat ou d'un renouvellement, qu'il soit effectué par un seul commissaire ou dans le cadre d'un contrôle conjoint, est d'une durée de trois ans (article 135 C.Soc / Article 132/1, § 1^{er} de l'amendement n°5 du 31 mai 2016).

08. La portée de ces trois ans au vu du droit belge se présente comme suit (hypothèse : exercice comptable correspondant à l'année civile) :



Il en résulte que la nomination du commissaire intervient *a priori* dans le cadre de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires pour une période couvrant trois exercices.

Même s'il n'est nommé qu'en cours d'exercice (que ce soit un premier mandat ou un renouvellement), la mission du commissaire couvre l'entièreté de l'exercice comptable au cours duquel intervient sa nomination (dans l'exemple, exercice X+1).

Dans la mesure où le commissaire n'était pas en place en début de l'exercice, il devra s'appuyer sur les travaux de son prédécesseur. Si aucun commissaire n'était en place avant la nomination au cours de l'exercice X+1, le commissaire mentionnera cet élément dans son rapport et sera généralement amené à émettre une déclaration d'abstention sur les chiffres comparatifs couvrant l'exercice au cours duquel aucun commissaire n'était en place. Il veillera cependant à recueillir des éléments probants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significatives les comptes annuels du premier exercice soumis à son contrôle.

Ce mandat du commissaire couvre trois exercices (dans l'exemple, les exercices X+1 / X+2 / X+3). Qu'il soit ou non renouvelé au terme de son mandat (dans l'exemple, l'assemblée générale qui se tiendra en X+4), le mandat du commissaire continue jusqu'à la date de l'assemblée générale des actionnaires au cours de laquelle il obtiendra généralement la décharge des actionnaires.

B. Qui peut être désigné comme commissaire

09. Un mandat de contrôle légal des comptes ne peut être confié qu'à un réviseur d'entreprises (soit personne physique, soit personne morale (appelé cabinet de révision)) **inscrit** au registre public des réviseurs d'entreprises.

Lorsque le mandat est confié à un cabinet de révision, il convient de désigner un réviseur d'entreprises personne physique également **inscrit** au registre public des réviseurs d'entreprises qui représentera le cabinet de révision et signera le rapport d'audit.

10. Dans le cadre de la réforme de la directive « audit », un mandat de contrôle légal des comptes peut désormais être confié à un cabinet d'audit inscrit sur un registre public de contrôleurs légaux des comptes d'un autre Etat membre de l'Union européenne pour autant que trois conditions cumulatives soient rencontrées (lecture conjointe de l'article 3*bis*, § 1^{er} de la directive « audit » et de l'article 24*ter*, § 1^{er}, de la directive « audit » (version coordonnée)) :

- le cabinet d'audit doit être **enregistré** au registre public belge des réviseurs d'entreprises ;
- le cabinet d'audit doit désigner un représentant permanent parmi les réviseurs d'entreprises inscrits au registre public belge des réviseurs d'entreprises et
- la mission doit être effectuée par un réviseur d'entreprises personnes physique **inscrit** au registre public belge des réviseurs d'entreprises.

11. En outre, pour effectuer un contrôle légal des comptes de certaines catégories d'entreprises, il convient de disposer d'un agrément spécifique obtenu au terme d'une procédure organisée par une autorité belge à laquelle la mission a été confiée par la loi. Tel est le cas de la Banque nationale de Belgique (BNB), de l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) et de l'Office de contrôle des mutualités et des unions nationales des mutualités (OCM).

C. Concept d'« entité d'intérêt public »

12. Le concept d'« entité d'intérêt public » est défini dans la directive « audit » (article 2, alinéa 1^{er}, 13° de la directive (version consolidée)) comme suit :

« Aux fins de la présente directive, on entend par (...)

13) « entités d'intérêt public » :

- a) les entités régies par le droit d'un Etat membre dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé d'un Etat membre au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14, de la directive 2004/39/CE;*
- b) les établissements de crédit définis à l'article 3, point 1), de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil, autres que ceux visés à l'article 2 de ladite directive;*
- c) les entreprises d'assurance au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 91/674/CEE; ou;*
- d) les entités désignées par les Etats membres comme entités d'intérêt public, par exemple les entreprises qui ont une importance publique significative en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs employés ».*

Outre les trois catégories visées impérativement par le droit européen (points a) à c) de la définition), chaque Etat membre peut décider d'élargir cette définition dans la mesure où la définition adoptée au niveau européen est de type définition ouverte (point d) de la définition).

13. A ce jour, il n'existe pas de définition⁴ du concept d'« entité d'intérêt public » dans le Code des sociétés. Il appartiendra au législateur de déterminer si une extension du concept est ou non nécessaire et de définir s'il échet le concept dans le Code des sociétés.

Dans ce cas, les catégories de sociétés considérées comme des entités d'intérêt public en vertu du droit national sont soumises à toutes les mesures contenues dans le règlement « EIP », en ce compris les mesures transitoires en matière de rotation externe.

14. Ces entités d'intérêt public ainsi que leur commissaire sont soumis à partir du 17 juin 2016 au règlement (UE) n°537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, publié au *JOUE* L158 du 27 mai 2014 (rectificatif publié au *JOUE* L170 du 11 juin 2014).

Ce règlement européen traite de différentes matières spécifiquement applicables aux contrôleurs légaux des comptes (cabinet d'audit ou personne physique) effectuant une ou plusieurs missions de contrôle légal des comptes dans des entités d'intérêt public, telles que (liste non exhaustive) :

- la problématique des honoraires d'audit (article 4) ;
- les missions non compatibles avec le contrôle légal des comptes (article 5) (couramment appelée « *black list* ») ;
- le rapport d'audit (article 10) et le rapport complémentaire au rapport d'audit destiné au comité d'audit (article 11) ;
- les rapports destinés aux autorités en charge de la surveillance des EIP (article 12) ;
- le rapport de transparence ayant un caractère public (article 13) ;
- les informations à transmettre périodiquement aux autorités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes (article 14) ;
- les modalités de désignation du contrôleur légal des comptes, en ce compris le rôle à jouer par le comité d'audit (article 16) ;
- la durée du mandat, la durée maximale des mandats successifs (couramment appelée « rotation externe ») et l'obligation de changer les associés d'audit principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes (couramment appelée « rotation interne ») (article 17) ;
- les autorités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes (articles 20 à 25) ;
- la manière dont le contrôle de qualité sera effectué (article 26) ;
- la création du *Committee of European Audit Oversight Bodies* (en abrégé, CEAOB) (article 30) ;
- la coopération entre les autorités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes instituées dans les différents Etats membres de l'Union européenne (article 31 à 35) ou de celles-ci avec les autorités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes en dehors de l'Union européenne (article 36 à 38).

⁴ La loi du 22 juillet 1953 définit le concept d'entité d'intérêt public. La seule mesure contenue dans la loi du 22 juillet 1953 faisant référence à ce concept vise à définir les cabinets de révision, ou à défaut les réviseurs d'entreprises personnes physiques, qui doivent faire l'objet d'un contrôle de qualité avec une fréquence rapprochée (périodicité de trois ans au lieu de six ans).

D. Les dispositions européennes en matière de rotation externe à l'aune du cadre légal belge

15. La lecture conjointe des dispositions européennes en matière de rotation externe contenues dans le règlement européen du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, du droit belge actuel, des amendements du 31 mai 2016 au projet de loi susmentionné et des propositions formulées par le Conseil supérieur dans son avis du 22 décembre 2015 conduit aux mesures suivantes :

Extraits annotés du règlement « EIP »

Article 17

Durée de la mission d'audit

1. Une entité d'intérêt public [Belgique : concept à définir si on souhaite aller au-delà des trois catégories minimales prévues par l'article 2, 13° de la directive « audit »] désigne un contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour une mission initiale d'au moins un an. La mission peut être reconduite.

Ni la mission initiale d'un contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit donné, ni celle-ci combinée avec les éventuelles missions reconduites ne peuvent durer au total plus de dix ans.

2. Par dérogation au paragraphe 1, les Etats membres peuvent:

- a) exiger que la mission initiale visée au paragraphe 1 dure plus d'un an;
[Belgique : tous les mandats sont de 3 ans]
- b) fixer une durée maximale inférieure à dix ans pour les missions visées au paragraphe 1, deuxième alinéa.
[Belgique : 3 mandats de 3 ans renouvelables = 9 ans]

3. Après l'expiration des durées maximales des missions visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, ou au paragraphe 2, point b) [Belgique : 9 ans], ou après l'expiration des durées des missions prorogées conformément aux paragraphes 4 [Belgique : au total, 18 ou 24 ans] ou 6 [Belgique : Option à exercer le cas échéant - un ou deux exercices complémentaires moyennant accord de la nouvelle autorité en charge de la supervision des réviseurs d'entreprises – Collège de la supervision des réviseurs d'entreprises], ni le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit ni, le cas échéant, aucun membre de leurs réseaux dans l'Union ne peut entreprendre le contrôle légal des comptes de la même entité d'intérêt public au cours des quatre années qui suivent [« cooling-off » de 4 ans].

4. Par dérogation au paragraphe 1 et au paragraphe 2, point b), les Etats membres peuvent prévoir que les durées maximales visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, et au paragraphe 2, point b) [Belgique : 9 ans = 3 mandats de trois ans], peuvent être prolongées jusqu'à une durée maximale de:

- a) vingt ans [Belgique : 18 ans au total = 9+9] lorsqu'une procédure d'appel d'offres **public** pour le contrôle légal des comptes est menée conformément à l'article 16, paragraphes 2 à 5, et prend effet à l'expiration des durées maximales visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, et au paragraphe 2, point b) [Belgique : Après 9 ans / à une seule reprise]; ou
- b) vingt-quatre ans [Belgique : 24 ans au total : 9+15] lorsque, après l'expiration des durées maximales visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, et au paragraphe 2, point b) [Belgique : Après 9 ans], plusieurs contrôleurs des comptes ou cabinets d'audit sont simultanément engagés

[Belgique : le(s) cabinet(s) en place depuis 9 ans + un (ou plusieurs) cabinet(s) formant un collège pendant la période complémentaire supplémentaire], à condition que le contrôle légal des comptes aboutisse à la présentation d'un rapport d'audit conjoint, visé à l'article 28 de la directive 2006/43/CE.

5. Les durées maximales visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, et au paragraphe 2, point b) [Belgique : Après 9 ans], ne sont prolongées que si, sur recommandation du comité d'audit, le conseil d'administration ou de surveillance propose à l'assemblée générale des actionnaires ou aux membres, conformément au droit national, de reconduire la mission et que si la proposition est approuvée.

6. Après l'expiration des durées maximales visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, au paragraphe 2, point b) [Belgique : Après 9 ans], ou au paragraphe 4 [Belgique : 18 ans / 24 ans], le cas échéant, l'entité d'intérêt public peut, à titre exceptionnel, demander que l'autorité compétente visée à l'article 20, paragraphe 1 [Belgique : nouvelle autorité en charge de la supervision des réviseurs d'entreprises – Collège de la supervision des réviseurs d'entreprises], autorise une prolongation au titre de laquelle elle peut à nouveau désigner le même contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour une nouvelle mission dans le cadre de laquelle les conditions visées au paragraphe 4, point a) [maintien du commissaire prolongé dans son mandat au terme de la procédure d'appel d'offres public pour le contrôle légal des comptes conformément à l'article 16, paragraphes 2 à 5 règlement] ou b) [maintien du collège], sont remplies. La durée de cette nouvelle mission ne dépasse pas deux ans [Belgique : 1 an ou 2 ans].

7. Les associés d'audit principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes cessent de participer au contrôle légal des comptes de l'entité sept ans au plus tard à compter de la date de leur désignation. Ils ne peuvent participer à nouveau au contrôle légal des comptes de l'entité contrôlée avant l'expiration d'un délai de trois ans après cette cessation.

Par dérogation, les Etats membres peuvent exiger que les associés d'audit principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes cessent de participer au contrôle légal des comptes de l'entité contrôlée plus tôt que sept ans à compter de la date de leur désignation respective. [Belgique : 6 ans]

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit instaure un mécanisme de rotation progressive adapté qu'il applique aux personnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal des comptes, en particulier au moins aux personnes qui sont enregistrées en tant que contrôleurs légaux des comptes. La rotation progressive est effectuée par étapes, sur une base individuelle, et non sur la base de l'équipe entière chargée de la mission. Elle est proportionnelle à la taille et à la complexité de l'activité du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit.

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit doit pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ce mécanisme est bien appliqué et adapté à la taille et à la complexité de son activité.

8. Aux fins du présent article, la durée de la mission d'audit est calculée à compter du premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit a été désigné pour la première fois pour effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de la même entité d'intérêt public. [Même si le commissaire était déjà en place avant que ce ne soit une EIP]

Aux fins du présent article, le cabinet d'audit doit comprendre d'autres cabinets dont il a fait l'acquisition ou qui ont fusionné avec lui.

S'il existe une incertitude quant à la date à laquelle le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit a commencé à effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de l'entité d'intérêt public, par exemple en raison de fusions, d'acquisitions ou de changements dans la structure du capital, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit informe immédiatement l'autorité compétente [Belgique : nouvelle autorité en charge de la supervision des réviseurs d'entreprises – Collège de la supervision des réviseurs d'entreprises] de ces incertitudes, laquelle détermine en dernier lieu la date applicable aux fins du premier alinéa.

Article 41

Dispositions transitoires

1. A compter du 17 juin 2020, une entité d'intérêt public n'accepte pas ou ne renouvelle pas une mission d'audit avec un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit donné si ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit a, à la date d'entrée en vigueur du présent règlement [Article 44, alinéa 1^{er} du règlement : date d'entrée en vigueur du règlement = le 20^{ème} jour suivant le 27 mai 2014 = 16 juin 2014], fourni des services d'audit à cette entité d'intérêt public pendant vingt années consécutives ou davantage.

Courrier de Jonathan Faull du 2 septembre 2014

The Regulation introduces the requirement for public-interest entities to rotate their statutory auditors or audit firms after a certain period of time. There are specific transitional rules for audit engagements concluded before the entry into force of the Regulation. In this context, some questions relating to Article 41 of the Regulation have arisen. The Article, titled "Transitional provisions", contains the following:

- *Article 41(1) sets out exceptional transitional provisions for an auditor that has been in place for more than 20 years at the entry into force of the Regulation – the public-interest entity cannot enter into or renew an audit engagement with this auditor beyond 6 years after the date of entry into force of this Regulation;*

2. A compter du 17 juin 2023, une entité d'intérêt public n'accepte pas ou ne renouvelle pas une mission d'audit avec un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit donné si ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit a, à la date d'entrée en vigueur du présent règlement [Article 44, alinéa 1^{er} du règlement : date d'entrée en vigueur du règlement = le 20^{ème} jour suivant le 27 mai 2014 = 16 juin 2014], fourni des services d'audit à cette entité d'intérêt public pendant onze années consécutives ou davantage mais moins de vingt années consécutives.

Courrier de Jonathan Faull du 2 septembre 2014

The Regulation introduces the requirement for public-interest entities to rotate their statutory auditors or audit firms after a certain period of time. There are specific transitional rules for audit engagements concluded before the entry into force of the Regulation. In this context, some questions relating to Article 41 of the Regulation have arisen. The Article, titled "Transitional provisions", contains the following:

- *Article 41(2) sets out exceptional transitional provisions for an auditor that has been in place for more than 11 but less than 20 years – the public-interest entity cannot enter into or renew an audit engagement with this auditor beyond 9 years after the date of entry into force of this Regulation;*

3. Sans préjudice des paragraphes 1 et 2, les missions de contrôle légal des comptes qui ont été acceptées avant le 16 juin 2014 mais qui se poursuivent encore au 17 juin 2016 peuvent rester applicables jusqu'au terme de la durée maximale visée à l'article 17, paragraphe 1, deuxième alinéa, ou à l'article 17, paragraphe 2, point b) [En Belgique = 9 ans]. L'article 17, paragraphe 4, est

applicable [Belgique : possibilité de prolongation de 9 ans maximum après une procédure d'appel d'offres public menée conformément à l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement ou possibilité de prolongation de 15 ans maximum si passage à un audit conjoint pendant toute la période supplémentaire pour autant que le droit national prévoit ces mesures de manière structurelle].

Courrier de Jonathan Faull du 2 septembre 2014

The Regulation introduces the requirement for public-interest entities to rotate their statutory auditors or audit firms after a certain period of time. There are specific transitional rules for audit engagements concluded before the entry into force of the Regulation. In this context, some questions relating to Article 41 of the Regulation have arisen. The Article, titled "Transitional provisions", contains the following:

- *Article 41(3) applies to audit engagements not covered by Article 41(1) and (2), which were concluded before the Regulation entered into force, and are still in place when the Regulation becomes applicable two years later.*

4. L'article 16, paragraphe 3 [= procédure de sélection suivie d'une recommandation émise par le comité d'audit], est applicable aux missions de contrôle légal des comptes uniquement après l'expiration de la durée visée à l'article 17, paragraphe 1, deuxième alinéa [En Belgique = 9 ans].

E. Durée des mandats successifs du (des) commissaire(s) – Mesures structurelles

16. A partir de l'applicabilité du règlement « EIP », à savoir le 17 juin 2016, des règles spécifiques en matière de rotation « externe » du commissaire seront d'application progressive pour les entités d'intérêt public. Une description des règles applicables prochainement en Belgique est reprise ci-après ainsi qu'une description des mesures transitoires (voir ci-après sous **F.**).

17. Tout commissaire, qu'il s'agisse d'un réviseur d'entreprises personne physique ou d'un cabinet de révision, peut être désigné par l'assemblée générale de l'entité d'intérêt public pour trois mandats successifs de trois ans.

Si pour raison quelconque, un des trois premiers mandats consécutifs du commissaire n'aurait pas porté sur une période de 3 ans et dès lors que la durée totale des trois premiers mandats ne serait pas de 9 ans, il convient de considérer cette période plus courte correspondant à trois mandats successifs.

18. Au terme de ces 9 ans (trois mandats successifs de mission de contrôle des comptes), l'entité d'intérêt public opte pour une des alternatives suivantes :

1° *procéder d'office à la nomination d'un nouveau commissaire.*

Dans ce cas, elle nomme le nouveau commissaire en procédant dans le respect du droit belge (Code des sociétés ou législation sectorielle) et du droit européen (règlement « EIP »).

2° *maintenir le commissaire en place pour une période plus longue.*

Le renouvellement de ce mandat ne peut être décidé qu'après avoir effectué une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 17, § 4 a) du règlement « EIP » lancée par l'organe de

gestion et moyennant la procédure de désignation du commissaire décrite à l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement « EIP » confiant un rôle au comité d'audit.

Ceci vise à mettre le commissaire en place en concurrence avec d'autres réviseurs d'entreprises avant que l'assemblée générale des actionnaires ne décide d'un éventuel renouvellement.

3° maintenir le commissaire en place pour une période plus longue mais lui adjoindre un commissaire supplémentaire, qui formeront un collège chargé du contrôle conjoint.

Dans ce cas, l'entité d'intérêt public, par le biais de l'organe de gestion, contacte plusieurs réviseurs d'entreprises qui pourraient former un collège avec le commissaire en place afin de former un collège aux conditions fixées par l'organe de gestion.

Le renouvellement de ce mandat ne peut être décidé que moyennant la procédure de désignation du commissaire décrite à l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement « EIP » confiant un rôle au comité d'audit.

Ceci permet à l'entité d'intérêt public de continuer à confier le contrôle légal des comptes au commissaire en place mais en lui adjoignant un commissaire supplémentaire qui forment un collège chargé du contrôle conjoint.

Quelle que soit l'alternative retenue le mandat portera sur une période de trois ans renouvelable.

19. S'il est opté pour l'alternative 2° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue), l'entité d'intérêt public désigne le commissaire au maximum pour trois mandats supplémentaires, soit au maximum 9 ans.

S'il est opté pour l'alternative 3° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue mais en lui adjoignant un commissaire supplémentaire qui formeront un collège chargé du contrôle conjoint), l'entité d'intérêt public désigne les commissaires chargés du contrôle conjoint pour un mandat de trois ans renouvelable au maximum à quatre reprises (soit cinq mandats supplémentaires et partant au maximum 15 ans).

Le règlement « EIP » permet aux Etats membres soit d'exiger le déroulement de la procédure d'appel d'offres public au terme de chaque mandat supplémentaire, soit de limiter cette procédure à une seule reprise. La seconde option préconisée par le Conseil supérieur des Professions économiques dans son avis du 22 décembre 2015 est de limiter la procédure à une seule reprise.

20. Il ressort des questions et réponses de la Commission européenne que la procédure d'appel d'offres public initiée par l'organe de gestion n'est en aucune manière un marché public au sens de la loi du 15 juin 2006 relative aux marchés publics et à certains marchés de travaux, de fournitures et de service, à moins évidemment que la société dans laquelle le contrôle légal des comptes doit être effectué ne tombe dans le champ d'application de ladite loi.

Le caractère « public » de la procédure d'appel d'offres est exigé au niveau européen pour que la société (une entité d'intérêt public) puisse permettre au commissaire en place de poursuivre sa mission de contrôle légal des comptes, après que l'organe de gestion l'ait mis en concurrence avec d'autres réviseurs d'entreprises, et ce avant que le comité d'audit n'émette sa recommandation et que l'assemblée générale des actionnaires ne décide d'un éventuel renouvellement.

Les offres qui seront introduites par les cabinets de révision ne seront dès lors pas sollicitées par l'organe de gestion de la société en tant que tel dans la mesure où n'importe quel cabinet de révision doit pouvoir réagir à cet appel d'offres au sens de l'article 17, § 4 du règlement « EIP ».

Le caractère public de la procédure d'appel d'offres peut résulter par exemple de la publication, sur le site internet d'une société considérée comme étant une entité d'intérêt public, du fait que le mandat du commissaire en place arrive à échéance et que l'assemblée générale des actionnaires sera appelée à nommer un commissaire dans le cadre de sa prochaine assemblée générale. Cela n'implique pas que le cahier des charges soit directement accessible par le biais de cette annonce mais que tout réviseur peut prendre contact avec la société pour marquer son intérêt pour ce mandat et s'enquérir du cahier des charges.

21. En ce qui concerne l'extension à un commissaire complémentaire formant un collège chargé du contrôle conjoint avec le commissaire en place, les questions et réponses de la Commission européenne permettent de préciser qu'aucune démarche n'est attendue du commissaire en place.

L'organe de gestion doit quant à lui prendre contact avec différents réviseurs d'entreprises afin de voir s'ils peuvent marquer leur accord pour former un collège avec le commissaire en place.

Il appartiendra ensuite au comité d'audit de formuler sa recommandation conformément aux mesures de l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement « EIP » et à l'assemblée générale des actionnaires de décider du commissaire (ou, s'il échet, du collège de commissaires) qui sera chargé du contrôle légal des comptes.

Le commissaire en place n'est bien évidemment pas tenu de former un collège avec un autre commissaire s'il ne le souhaite pas, notamment à l'aune du respect des règles déontologiques et aux obligations en matière de remise d'un rapport d'audit commun.

22. Si un commissaire effectue un premier mandat en collège avec un autre commissaire en place depuis plus de trois mandats (alternative 3° pour le commissaire en place) mais qu'il est désigné comme unique commissaire au cours du mandat suivant, il ne pourra effectuer que deux mandats seuls. Au-delà des 9 premières années de mandats (trois mandats de trois ans, dont le premier en collège), l'organe de gestion de l'entité d'intérêt public devra opter pour une des trois orientations préalables évoquées ci-avant sous **18**.

23. Après l'expiration des durées maximales des missions de contrôle au sens des alternatives 2° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue) et 3° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue mais en lui adjoignant un commissaire supplémentaire qui formeront un collège chargé du contrôle conjoint), il convient de procéder à une rotation « externe » pour le mandat de commissaire. Ni le commissaire ou son cabinet d'audit ni, le cas échéant, aucun membre de son réseau dans l'Union européenne ne peut entreprendre le contrôle légal des comptes de la même entité d'intérêt public au cours des quatre années qui suivent.

Il en ressort que durant ces quatre années aucun service ayant trait au contrôle légal des comptes, ne pourra être effectué auprès de cette entité d'intérêt public que ce soit par lui, par son cabinet de révision ou par un quelconque membre du réseau au sein de l'Union européenne dont il relève et ce que ce soit en son nom, au nom de son cabinet de révision ou en tant que sous-traitant d'un autre cabinet de révision ou d'un autre contrôleur légal des comptes.

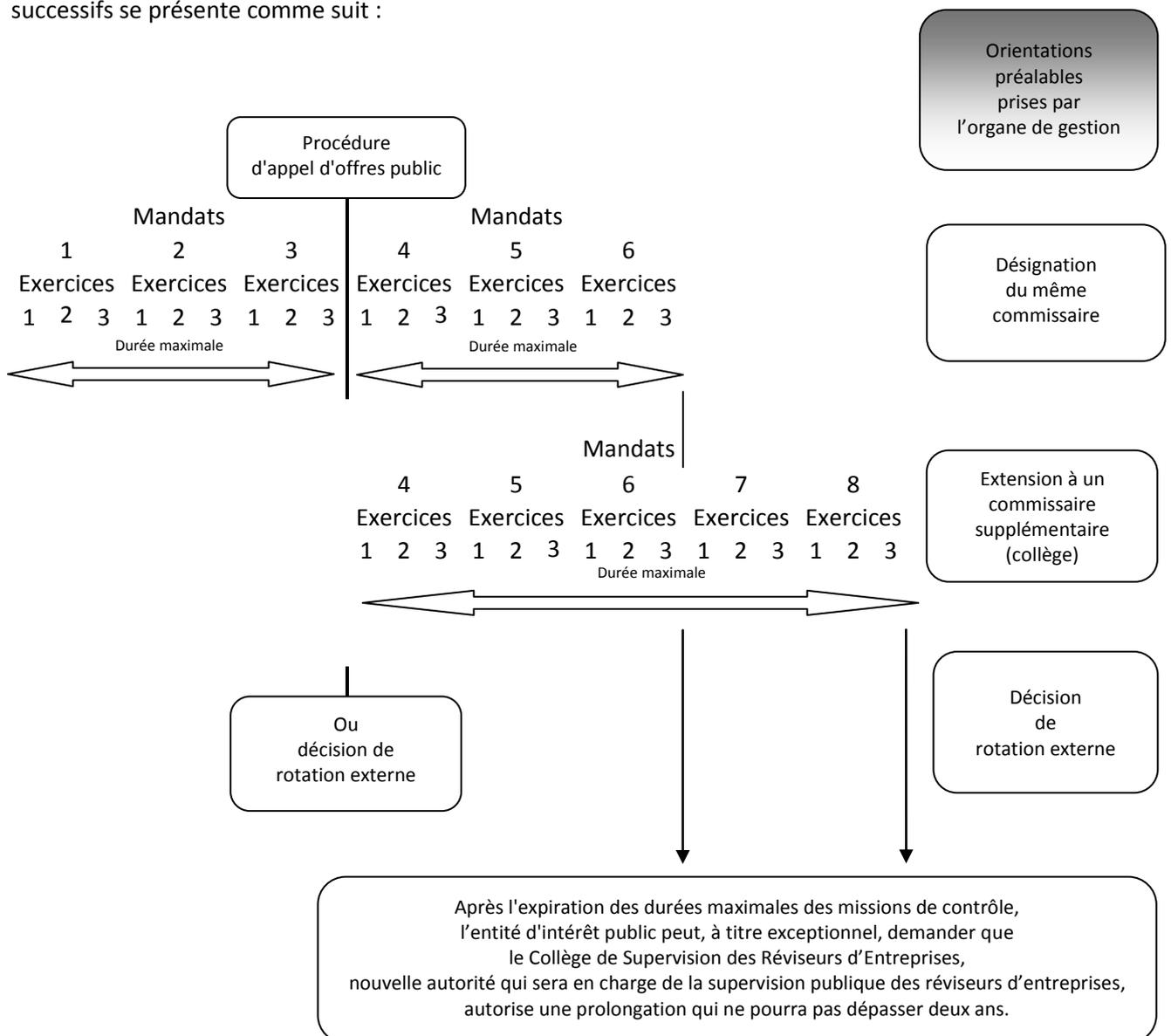
24. On relèvera cependant, qu'après l'expiration des durées maximales des missions de contrôle au sens des alternatives 2° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue) et 3° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue mais en lui adjoignant un

commissaire supplémentaire qui formeront un collège chargé du contrôle conjoint), l'entité d'intérêt public pourra, à titre exceptionnel, demander que la nouvelle autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises – le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises – autorise une prolongation au titre de laquelle elle peut à nouveau désigner le même commissaire ou collège de commissaires pour une nouvelle mission.

La durée de cette nouvelle mission ne pourra pas dépasser deux ans. Il s'agit là clairement d'un système dérogatoire, ayant un caractère exceptionnel, au mandat d'une durée de trois ans prévu par le Code des sociétés.

Il ressort de l'article 17, § 6 du règlement « EIP » que l'entité d'intérêt public qui sollicite une telle autorisation par l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises – le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises – doit veiller à ce que les conditions visées au paragraphe 4, point a) (voir ci-avant, alternative 2° sous point 18., 3^{ième} alinéa) ou b) (voir ci-avant, alternative 3° sous point 18., 3^{ième} alinéa) sont remplies.

25. Schématiquement, la procédure de renouvellement de mandats à l'aune des nouvelles **mesures structurelles** imposées en matière de rotation « externe » et la durée maximale des mandats successifs se présente comme suit :



F. Durée des mandats successifs du (des) commissaire(s) – Mesures transitoires

26. Il ressort clairement des mesures transitoires reprises à l'article 41 du règlement EIP :

- *qu'à compter du 17 juin 2020*, une entité d'intérêt public n'accepte pas ou ne renouvelle pas une mission d'audit avec un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit donné si ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit a, en date du 16 juin 2014, fourni des services d'audit à cette entité d'intérêt public pendant vingt années consécutives ou davantage.
- *qu'à compter du 17 juin 2023*, une entité d'intérêt public n'accepte pas ou ne renouvelle pas une mission d'audit avec un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit donné si ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit a, en date du 16 juin 2014, fourni des services d'audit à cette entité d'intérêt public pendant onze années consécutives ou davantage mais moins de vingt années consécutives.
- *qu'à compter du 17 juin 2016*, les missions de contrôle légal des comptes qui ont été acceptées avant le 16 juin 2014 mais qui se poursuivent encore au 17 juin 2016 peuvent rester applicables jusqu'au terme de la durée maximale visée à l'article 17, paragraphe 1, deuxième alinéa, ou à l'article 17, paragraphe 2, point b) [En Belgique = 9 ans]. L'article 17, paragraphe 4, est applicable [possibilité de prolongation de 9 ans maximum après une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 16, § 3 du règlement ou possibilité de prolongation de 15 ans maximum si passage à un audit conjoint pendant toute la période supplémentaire].

27. Il convient de souligner que dans les deux premiers cas de figure, au terme de la période transitoire, seule la rotation externe est possible alors que dans le troisième cas de figure « à compter du 17 juin 2016 », la rotation externe est la seule alternative possible, à moins que la réglementation nationale ne permette

- un renouvellement de mandat du commissaire en place (après avoir effectué une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 17, § 4 a) du règlement « EIP » et moyennant la procédure de désignation du commissaire décrite à l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement « EIP ») et/ou
- un renouvellement de mandat du commissaire en place tout en lui adjoignant un commissaire supplémentaire qui formeront un collège chargé du contrôle conjoint (moyennant la procédure de désignation du commissaire décrite à l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement « EIP »).

28. Il ressort des questions et réponses publiées par la Commission européenne que l'exercice en cours en date du 17 juin 2016 peut, en tout état de cause, être terminé par le commissaire en place. Il en résulte que tout commissaire en place en date du 17 juin 2016 termine le contrôle légal des comptes de l'exercice en cours et ce jusqu'à la date de la première assemblée générale (*a priori* l'assemblée générale ordinaire qui aura notamment pour objet l'approbation des comptes, la décharge du commissaire et la nomination d'un commissaire) qui se tiendra après cette date. Au vu des dispositions légales qui seront adoptées en Belgique, la société sera éventuellement amenée à interrompre le mandat du commissaire s'il ne répond plus au nouveau prescrit légal.

29. Schématiquement, la procédure de renouvellement de mandats à l'aune des nouvelles **mesures transitoires** imposées en matière de rotation « externe » et la durée maximale des mandats successifs se présente comme suit :

Entrée en fonction
du commissaire
- à partir du 17 juin
- avant le 17 juin

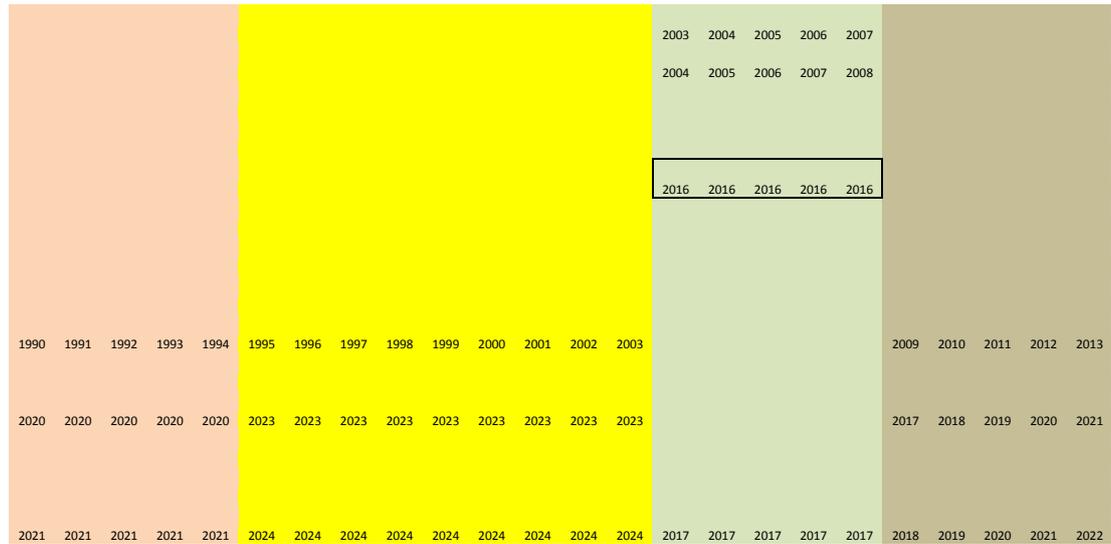
La rotation externe est obli-
gatoire à partir du 17 juin

Premier exercice contrôlé
par le commissaire

Dernier exercice contrôlé

Premier exercice concerné
après la rotation externe

(Hypothèse = exercice
= année civile)



En vertu de l'article 41,
paragraphe 1^{er}
du règlement

En vertu de l'article 41,
paragraphe 2 du règlement

En vertu de
l'article 41,
paragraphe 3
du règlement

En vertu de
l'article 41,
paragraphe 3
du règlement



Rotation « externe » pure et simple
Interdiction de prolonger le mandat,
même si une procédure d'appel d'offres a été lancée.

Possibilité de renouveler le mandat :

- au maximum 9 ans et à la suite d'un appel d'offres public (si même cabinet de révision)
- au maximum 15 ans (si audit conjoint)

G. Rôle du comité d'audit

30. L'initiative en matière d'orientation préalable quant à la nomination du commissaire est toujours de la compétence de l'organe de gestion.

La décision est quant à elle généralement prise par l'assemblée générale des actionnaires.

31. L'article 16 du règlement « EIP » confie un rôle au comité d'audit dans la nomination du commissaire qui diffère selon qu'il s'agit d'un des trois premiers mandats du commissaire ou d'un renouvellement au-delà des trois premiers mandats.

Il ressort du § 2 de l'article 16 du règlement « EIP » que « le comité d'audit soumet une recommandation à l'organe d'administration (...) de l'entité contrôlée pour la désignation de contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit. »

32. Dans le cas particulier où le contrôleur légal des comptes de l'entité d'intérêt public qui est proposé effectuerait un mandat supérieur au troisième mandat consécutif, l'article 16 du règlement « EIP » prévoit des mesures complémentaires quant au rôle joué par le comité d'audit dans la désignation du commissaire de l'EIP :

- 1°) La recommandation du comité d'audit doit être justifiée et comporte au moins deux choix possibles pour la mission d'audit et indique, parmi ces possibilités, la préférence dûment motivée du comité d'audit pour l'une d'entre elles (§ 2, alinéa 2). En outre, dans sa recommandation, le comité d'audit doit déclarer que celle-ci n'a pas été influencée par un tiers et qu'aucune clause du type de celle visée au paragraphe 6 (toute clause d'un contrat conclu entre une entité d'intérêt public et un tiers, qui a pour effet de restreindre le choix de l'assemblée générale des actionnaires ou des membres de cette entité, visée à l'article 37 de la directive 2006/43/CE, à certaines catégories ou listes de contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit, en ce qui concerne la désignation d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit en particulier pour effectuer le contrôle légal des comptes de cette entité) ne lui a été imposée (§ 2, alinéa 3).
- 2°) La recommandation du comité d'audit est élaborée à l'issue d'une procédure de sélection organisée par l'entité contrôlée dans le respect des critères suivants (§ 3) :
 - a) l'entité contrôlée est libre d'inviter tout contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit à faire une offre pour la fourniture du service de contrôle légal des comptes, à condition que l'article 17, paragraphe 3, soit respecté et que l'organisation de la procédure d'appel d'offres n'exclue d'aucune façon la participation au processus de sélection d'entreprises qui ont reçu moins de 15 % du total des honoraires d'audit acquittés par les entités d'intérêt public dans l'Etat membre concerné au cours de l'année civile précédente;
 - b) l'entité contrôlée prépare le dossier d'appel d'offres à l'intention des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit invités à soumissionner. Ce dossier leur permet de comprendre l'activité de l'entité contrôlée et le type de contrôle légal des comptes à effectuer. Il indique les critères de sélection transparents et non discriminatoires qui sont utilisés par l'entité contrôlée pour évaluer les offres soumises par les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit;
 - c) l'entité contrôlée est libre de déterminer la procédure de sélection et peut négocier directement avec les soumissionnaires intéressés au cours de la procédure;
 - d) lorsque, conformément au droit de l'Union ou au droit national, les autorités compétentes visées à l'article 20 exigent que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit respectent certaines normes de qualité, ces normes figurent dans le dossier d'appel d'offres;
 - e) l'entité contrôlée évalue les offres soumises par les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit conformément aux critères de sélection définis préalablement dans le dossier d'appel d'offres. L'entité contrôlée prépare un rapport sur les conclusions de la procédure de sélection, qui est validé par le comité d'audit. L'entité contrôlée et le comité d'audit prennent en considération les constatations ou conclusions de tout rapport d'inspection concernant le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit candidat, visées à l'article 26, paragraphe 8, et publiées par l'autorité compétente en vertu de l'article 28, point d);
 - f) l'entité contrôlée est en mesure de démontrer, sur demande, à l'autorité compétente visée à l'article 20 que la procédure de sélection a été organisée de manière équitable.

33. Il appartiendra ensuite à l'organe de gestion de formuler une proposition de nomination du commissaire à l'assemblée générale des actionnaires. Sans préjudice du rôle joué par le conseil d'entreprise (articles 156 et 157 du Code des sociétés), il appartient à l'assemblée générale des actionnaires de nommer le commissaire chargé du contrôle légal des comptes.

H. Quelques éclaircissements complémentaires en matière de rotation externe

34. L'obligation en matière de rotation se limite aux entités d'intérêt public. La question se pose donc de savoir comment calculer la période durant laquelle le commissaire est en place (que ce soit dans le cadre des mesures transitoires ou dans le cadre des mesures structurelles).

Il ressort des questions et réponses publiées par la Commission européenne qu'il convient de calculer cette période à compter de la date à laquelle la société est considérée comme étant une « entité d'intérêt public » au sens du cadre légal européen et belge.

Tous les exercices antérieurs durant lesquels le commissaire (cabinet de révision ou, à défaut, personne physique) était en place avant que la société ne soit considérée comme une entité d'intérêt public n'entrent dès lors pas en compte dans le calcul du nombre d'années durant lesquelles le commissaire est en place dans l'entité d'intérêt public.

35. La difficulté de remonter dans le temps pourrait être évoquée par d'aucuns pour déterminer le nombre d'années depuis lesquelles le commissaire (cabinet de révision ou à défaut personne physique) dans une entité d'intérêt public.

Il ressort des questions et réponses publiées par la Commission européenne qu'il convient de se baser sur la première lettre de mission signée entre la société et le commissaire (personne morale ou, à défaut, personne physique) ou de se baser sur la lettre de mission signée entre la société et son commissaire qui était en vigueur au moment où la société a commencé à être une entité d'intérêt public.

On relèvera, d'une part, qu'il ne convient pas remonter au-delà de l'exercice comptable 1990 au vu des mesures transitoires et, d'autre part, que le site internet de la Banque-Carrefour des entreprises (<http://kbopub.economie.fgov.be/kbopub/zoeknummerform.html>) permet de consulter pour chaque entreprise (par exemple au départ de son numéro d'entreprise) toutes les publications au *Moniteur belge*, en ce compris les nominations successives de commissaires. Ce même site internet permet d'effectuer une recherche au départ du nom de la société en intégrant les éventuelles dénominations antérieures de la société (<http://kbopub.economie.fgov.be/kbopub/zoeknaamfonetischform.html>).

36. Les questions et réponses de la Commission européenne traitent également des aspects « fusions ». Force est de constater que les regroupements visés concernent tant les cabinets de révision que les sociétés concernées.

Si on prend le cas bien connu en Belgique du cabinet de révision Arthur Andersen Réviseurs d'entreprises qui a été repris en 2002 par Deloitte Réviseurs d'entreprises, une entité d'intérêt public qui était contrôlée de manière discontinue par Arthur Andersen et ensuite contrôlée par Deloitte à la

suite de la reprise doit considérer la durée du mandat en remontant au premier mandat de contrôle des comptes effectué par Arthur Andersen alors que la société avait le statut actuellement considéré comme une entité d'intérêt public.

De même, les regroupements de sociétés sont à prendre en considération dans le calcul de la durée historique des mandats successifs du commissaire.

Si on prend le cas d'une société X, entité d'intérêt public, qui fusionne avec une autre société Y (également une entité d'intérêt public) qui forment ensuite ensemble la société Z (toujours une entité d'intérêt public), il est évident que le commissaire qui contrôle les comptes de la société Z devra prendre en considération la durée historique de ses mandats successifs dans l'une des deux entités d'intérêt public, voire dans les deux.

37. Les deux exemples de regroupements évoqués sous **36.** sont des situations extrêmes où la réponse est évidente. Dans nombre de cas, la situation sera plus complexe. Que faire en cas de reprise d'un cabinet de révision de taille réduite qui contrôlait une entité d'intérêt public par un cabinet de révision de taille plus conséquente ? Que faire en cas de reprise d'une société de petite taille par un grand groupe contrôlé par un cabinet de révision différent ?

Dans ces cas, la réponse est évidemment bien moins aisée. Il ressort des questions et réponses de la Commission européenne qu'il conviendra d'examiner le fond bien plus que la forme du regroupement et qu'il appartiendra à la société chargée de la désignation du commissaire, d'une part, et au commissaire qui ne peut accepter une mission qui serait contraire aux règles d'indépendance fixée en droit européen et en droit belge, d'autre part, de se forger une opinion.

Il ressort également des questions et réponses de la Commission européenne qu'il appartiendra, le cas échéant, à l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises – le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises – d'examiner le respect de ces dispositions en matière de rotation externe à l'aune du principe de prééminence du fond sur la forme et qu'il appartiendra au commissaire de pouvoir se justifier en cas de mission considérée comme contraire aux mesures existant en matière de rotation externe.

38. De même, la période de viduité de 4 ans prévue par le règlement « EIP » sera d'application en tenant compte des éventuels regroupements que ce soit des cabinets de révision ou des entités d'intérêt public.