

AVIS DU 12 DÉCEMBRE 2006 ayant trait au projet de normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a transmis pour avis, le 13 septembre 2006, un projet de normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

Ce document avait déjà fait l'objet, dans une version antérieure, d'un avis¹ du Conseil supérieur émis en date du 25 janvier 2005.

Cet avis constitue dès lors le deuxième avis relatif à ce projet de normes.

▲ 1. Définition des entités d'intérêt public

Le paragraphe 2.2. du projet de normes soumis pour avis définit ce qu'il convient d'entendre par «entités d'intérêt public».

De l'avis du Conseil supérieur, le concept d'«entité d'intérêt public» doit être défini dans le Code des sociétés (dans le cadre de la transposition de l'article 41 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes).

Eu égard au fait que l'article 41 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 n'a pas encore été transposé en droit belge, le Conseil supérieur est conscient qu'il est difficile de renvoyer à ce concept. Il propose dès lors une solution pragmatique, à savoir définir le concept dans le projet de normes et prévoir par ailleurs expressément que si le Code des sociétés ou si

la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises devait définir plus largement le concept d'«entités d'intérêt public», c'est cette définition plus large qui prévaudrait.

▲ 2. Prestations effectuées dans les deux ans précédant une nomination en qualité de commissaire

Le paragraphe 3.2. du projet de normes soumis pour avis précise que si le risque d'atteinte à l'indépendance du commissaire est manifestement non significatif, le réviseur d'entreprises ayant effectué (lui-même ou par le biais d'une personne de son réseau) des prestations susceptibles de mettre en cause son indépendance peut accepter un mandat de commissaire pour autant qu'il adopte des mesures de sauvegarde permettant de réduire à un niveau acceptable le risque d'atteinte à son indépendance.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de compléter cette disposition en précisant que les risques identifiés ainsi que les mesures de sauvegarde qui ont été prises doivent être consignés dans le dossier de contrôle du commissaire s'il accepte la mission de manière à garder une trace des risques identifiés et des mesures de sauvegarde considérées, au moment de l'acceptation du mandat de commissaire, comme étant suffisantes.

¹ Avis du 25 janvier 2005 portant sur la recommandation de l'IRE relative à l'indépendance du commissaire et à la transposition de la Recommandation européenne du 16 mai 2002, Rapport annuel 2005, pp. 11-15.

▲ 3. Contrôle légal des comptes et fourniture de services additionnels

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait de transposer le paragraphe 2 de l'article 22 de la directive 2006/43/CE dans la norme soumise pour avis :

« 2. Les États membres veillent à ce qu'un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit n'effectue pas un contrôle légal des comptes, s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou de toute autre nature, directe ou indirecte, en ce compris la fourniture de services additionnels autres que d'audit, entre le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit ou le réseau et l'entité contrôlée, qui amènerait une tierce partie objective, raisonnable et informée à conclure que l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est compromise. Si l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est soumise à des risques tels que l'auto-révision, l'intérêt personnel, la représentation, la familiarité, la confiance ou l'intimidation, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit appliquer des mesures de sauvegarde visant à atténuer ces risques. Si l'importance des risques comparée aux mesures de sauvegarde appliquées est telle que son indépendance est compromise, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit n'effectue pas le contrôle légal des comptes. »

Les États membres veillent, en outre, à ce que, lorsqu'il s'agit de contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public, et lorsque cela s'avère nécessaire pour sauvegarder l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ne puisse procéder à un audit s'il y a autorévision ou intérêt personnel. »

En effet, cette disposition étant le cœur des dispositions en matière d'indépendance, il convient de retrouver à tout le moins cette disposition dans les normes soumises pour avis.

La formulation de ce paragraphe devrait être adaptée pour tenir compte de la terminologie belge et pourrait être introduite sous un nouveau paragraphe 4 comme suit :

« 4. Contrôle légal des comptes et fourniture de services additionnels

Un reviseur d'entreprises ou un cabinet d'audit ne peut effectuer un contrôle légal des comptes, s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou de toute autre nature, directe ou indirecte, en ce compris la fourniture de services additionnels autres que d'audit, entre le reviseur d'entreprises, le cabinet d'audit ou le réseau et l'entité contrôlée, qui amènerait une tierce partie objective, raisonnable et informée à conclure que l'indépendance du reviseur d'entreprises ou du cabinet d'audit est compromise. Si l'indépendance du reviseur d'entreprises ou du cabinet d'audit est soumise à des risques tels que l'auto-révision, l'intérêt personnel, la représentation, la familiarité, la confiance ou l'intimidation, le reviseur d'entreprises ou le cabinet d'audit doit appliquer des mesures de sauvegarde visant à atténuer ces risques. Si l'importance des risques comparée aux mesures de sauvegarde appliquées est telle que son indépendance est compromise, le reviseur d'entreprises ou le cabinet d'audit ne peut pas effectuer le contrôle légal des comptes.

En outre, lorsqu'il s'agit de contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public, et dans la mesure où cela s'avère nécessaire pour sauvegarder l'indépendance du reviseur d'entreprises ou du cabinet d'audit, un reviseur d'entreprises ou un cabinet d'audit ne peut procéder à un audit s'il y a autorévision ou intérêt personnel. »

▲ 4. Honoraires subordonnés

Du paragraphe 4.1. du projet de normes soumis pour avis, il ressort que des honoraires subordonnés (« contingent fees ») seraient admis dans certaines circonstances.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de préciser clairement dans la norme en matière d'indépendance que, dans tous les cas, les honoraires subordonnés sont interdits lorsque les honoraires portent sur le contrôle légal des comptes.

En effet, l'article 25 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes précise que : « les États membres veillent

à ce que soient en place des règles appropriées assurant que les honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes:

- a) ne sont ni déterminés ni influencés par la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée;
- b) **ne revêtent aucun caractère conditionnel.** »

En ce qui concerne les autres missions, le Conseil supérieur tient à distinguer deux cas de figure :

- Lorsque les missions sont effectuées par le commissaire ou par une autre personne de son cabinet de révision ou encore par une personne relevant de toute autre entité au sein du réseau dont relève le commissaire dans une entreprise dans laquelle le commissaire est chargé du contrôle légal des comptes ou dans une des entreprises liées à celle-ci: dans ce cas de figure, il n'est pas possible, de l'avis du Conseil supérieur, de permettre la prestation de missions contre des honoraires subordonnés, quelles que soient les mesures de sauvegarde mises en place. Cet avis découle de la lecture du paragraphe 8.1. de la recommandation du 16 mai 2002 relative aux principes fondamentaux en matière d'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne (point 2.b) (JOUE, L 191 du 19 juillet 2002, p. 32).
- Lorsque les missions sont effectuées dans une entité dans laquelle le contrôle légal des comptes n'est pas effectué par un contrôleur légal des comptes relevant du même réseau: dans ce cas de figure, on peut envisager qu'un contrat contenant des honoraires subordonnés soit conclu entre les parties. Le Conseil supérieur tient cependant à préciser que les risques pour l'indépendance doivent être évalués et que des mesures de sauvegarde appropriées doivent être mises en place de manière à ramener le risque à un niveau acceptable. Il importe, par ailleurs, que les risques pour l'indépendance ainsi que les mesures de sauvegarde prises soient consignées dans le dossier du professionnel de manière à ce que celui-ci contienne des traces de l'évaluation faite au moment de l'acceptation du mandat. La lettre de mission devra également, de l'avis du Conseil supérieur, faire état du fait que les hono-

raires sont subordonnés et que des mesures de sauvegarde adéquates ont été prises pour ramener le risque à un niveau acceptable.

▲ 5. Rotation interne

Le paragraphe 5.2. du projet de normes soumis pour avis prévoit une « rotation interne » au minimum tous les sept ans en cas de mandat de commissaire auprès d'une entité d'intérêt public.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de s'interroger sur les changements qui peuvent être induits par cette disposition en matière de renouvellement des mandats de commissaire. En effet, il convient d'examiner la problématique du remplacement de l'associé principal au vu de l'intervention du conseil d'entreprise dans la procédure de nomination.

▲ 5.1. Cadre légal

Conformément aux dispositions contenues dans l'alinéa 1^{er} de l'article 130 du Code des sociétés, « les commissaires sont nommés parmi les membres, personnes physiques ou morales, de l'Institut des réviseurs d'entreprises, par l'assemblée générale. »²

Dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise, « les commissaires de la société (...) sont nommés sur présentation du conseil d'entreprise délibérant à l'initiative et sur proposition de l'organe de gestion et statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs. (article 156, alinéa 1^{er} du Code des sociétés). Il en est de même pour le renouvellement de leur mandat. (article 156, alinéa 2 du Code des sociétés).

² Toute décision de nomination ou de renouvellement du mandat d'un commissaire prise sans respecter l'alinéa 1^{er} est nulle. La nullité est prononcée par le président du tribunal de commerce du siège social de la société siègeant comme en référé. (article 130, alinéa 2 du Code des sociétés)

L'alinéa 1^{er} de l'article 132 du Code des sociétés³ précise que « *chaque fois qu'une mission de révision est confiée à une société civile visée par l'article 33, § 1^{er}, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour compte de la société. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente. Celle-ci ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur.* »

En outre, il est précisé dans l'alinéa 2 de l'article 132 du Code des sociétés que « *la désignation et la cessation des fonctions du représentant permanent sont soumises aux mêmes règles de publicité que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre.* »

▲ 5.2. Positionnement du problème soulevé

La question se pose de savoir quelle est la procédure qui doit être suivie en cas de remplacement d'un représentant permanent :

- Faut-il purement et simplement en aviser le conseil d'entreprise ou
- Faut-il procéder à la procédure complète de nomination et partant demander l'avis préalable du conseil d'entreprise ?

▲ 5.3. Sources doctrinales

Avant la coordination du Code des sociétés de 1999, les dispositions contenues dans l'article 132 du Code des sociétés figuraient sous l'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette dispo-

³ Les dispositions contenues dans l'article 132 du Code des sociétés figuraient, avant la codification du droit des sociétés de 1999, dans l'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette disposition avait été introduite en droit belge par l'article 67 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises.

sition avait été introduite en droit belge par le biais de l'article 67 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (*Moniteur belge*, 28 février 1985).

Aucune réponse n'est donnée à cette question à la lecture des différents documents parlementaires précédant l'adoption de la loi du 21 février 1985.

On peut par contre se référer à la doctrine qui a été élaborée, d'une part, par le Conseil supérieur des Professions économiques⁴, et d'autre part, par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises⁵ en la matière :

► Conseil supérieur des Professions économiques

De la recommandation du 25 novembre 1988 concernant la procédure de présentation devant le conseil d'entreprise d'une société de réviseurs, il ressort que :

- « *Puisque la loi ne prévoit pas de délai pour la désignation d'un représentant permanent, il va de soi que la présentation du représentant permanent d'une société de réviseurs devant le conseil d'entreprise doit se faire au même moment que la présentation de la société de réviseurs proposée comme candidat revieur par le chef d'entreprise. Il en découle que la société de réviseurs qui est candidat en tant que personne morale à un mandat de réviseur d'entreprises, doit désigner une personne physique comme représentant permanent avant la présentation de la société au conseil d'entreprise.* »
- Les dispositions contenues dans le titre II du livre III de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (articles 184 à 191) « *sont applicables tant aux personnes physiques que morales, à l'exception de l'obligation pour les personnes*

⁴ Recommandation du 25 novembre 1988 concernant la procédure de présentation devant le conseil d'entreprise d'une société de réviseur, CSR 88.009 (D), rapport annuel 1987-1988, pp.91-92.

⁵ Vademecum 2005 de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, Tome 1 : doctrine, p.87.

physiques de présenter un curriculum vitae. La présentation du réviseur en tant que personne morale (société de réviseurs) peut être faite soit par le représentant permanent soit par une autre personne physique, mandataire de la société de réviseurs.

Pour les personnes morales l'obligation de présenter un curriculum vitae est remplacée par celle de donner une présentation objective des activités et du fonctionnement de la société de réviseurs. Lorsqu'une personne morale est désignée comme commissaire-réviseur il y aura par conséquent toujours une double obligation de présentation : la présentation de la société en tant que telle et la présentation de son représentant permanent.»

► Institut des Réviseurs d'Entreprises

«Conformément à l'article 132 du Code des sociétés, la désignation et la cessation des fonctions de représentant permanent doivent être publiées aux Annexes du Moniteur belge comme s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre.

Lorsque la société de révision est désignée aux fonctions de commissaires, elle doit désigner un représentant permanent. L'assemblée générale de la société contrôlée peut exiger qu'une personne déterminée soit choisie : dans ce cas, le mandat en intuitu personae dans le chef de la personne physique.

A défaut, un représentant est librement choisi par la société de révision et en cas de changement de représentant permanent avant l'expiration du mandat, il ne sera pas nécessaire de réunir une assemblée générale de la société contrôlée. Le changement interviendra par la seule volonté de la société de révision. Toutefois, il sera nécessaire de publier le nom du nouveau représentant permanent aux Annexes du Moniteur belge (art. 132, al. 2 C. Soc)».

Dans une de ses publications, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a encore donné une interprétation complémentaire aux dispositions

contenues dans l'article 132 du Code des sociétés⁶ :

- *«la désignation du représentant permanent ne doit pas nécessairement figurer dans le procès-verbal de nomination par l'assemblée générale de la société contrôlée;*
- *le remplacement du représentant permanent relève de la compétence autonome de la société de révision;*
- *la société de révision ne peut pas révoquer son représentant sans désigner simultanément un successeur. Par dérogation à ce principe, l'assemblée générale qui confie la mission de commissaire à une société de révision peut explicitement décider qu'elle ne procède à cette nomination qu'en considération de la désignation intuitu personae de telle personne physique comme représentant permanent. Celui-ci ne pourra alors être remplacé que par décision de l'assemblée générale, le cas échéant, après accord du conseil d'entreprise.»*

Aucune autre source doctrinale pertinente donnant une réponse au problème soulevé n'a été identifiée.

► En conclusion

La procédure à appliquer en cas de remplacement d'un représentant permanent au cours d'un mandat est interprétée de manière différente :

Selon une recommandation de 1988 du Conseil supérieur des Professions économiques, pour les personnes morales l'obligation de présenter un curriculum vitae est remplacée par celle de donner une présentation objective des activités et du fonctionnement de la société de réviseurs. Lorsqu'une personne morale est désignée comme commissaire, il y aura par conséquent toujours une double obligation de présentation : la présentation de la société en tant que telle et la présentation de son représentant permanent.

Il semble en découler que toute mission confiée à un représentant permanent est considérée comme étant *intuitu personae*.

⁶ Etudes IRE, *La société et son commissaire – cas pratiques*, 2004, p.36.

Du point de vue de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, la procédure semble dépendre du mode de désignation initiale dudit représentant :

- Si aucune importance n'a été accordée au nom du représentant permanent au moment de la désignation du commissaire (personne morale), le remplacement du représentant permanent relève de la compétence autonome de la société de révision. Il est dès lors probable que le conseil d'entreprise ne soit informé d'un tel remplacement qu'a posteriori.
- Si une importance a été accordée au nom du représentant permanent au moment de la désignation du commissaire (personne morale), il conviendra de considérer le mandat du représentant comme étant *intuitu personae*. Dans ce cas, le remplacement du représentant permanent ne pourra se faire qu'à condition que la procédure complète soit suivie et partant que le conseil d'entreprise soit consulté a priori.

Le fait qu'une importance a (ou non) été accordée au nom du représentant permanent au moment de la désignation du commissaire (personne morale) dépendra en règle générale du fait que la désignation du représentant permanent (personne physique) figure (ou non) dans le procès-verbal de nomination par l'assemblée générale de la société contrôlée.

▲ 5.4. *Éléments induits par la rotation « interne » obligatoire*

L'article 42 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes prévoit une mesure en matière de rotation « interne » du contrôleur légal des comptes dans les entités d'intérêt public :

« 2. Les États membres veillent à ce que l'associé/les associés principal/principaux chargé(s) d'effectuer un contrôle légal des comptes soi(en)t remplacé(s) dans sa/leur mission de contrôle légal des comptes au plus tard sept ans à partir de la date de sa/leur nomination et ne soi(en)t autorisé(s) à participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période d'au moins deux ans. »

Dans la mesure où la durée du mandat du contrôleur légal des comptes est fixée à trois ans (en vertu de l'article 135, alinéa 1^{er} du Code des sociétés), il conviendra de prendre différents éléments en considération lors de la transposition en droit belge de l'article 42 de la directive relative au contrôle légal des comptes :

- Pour éviter au maximum des rotations en cours de mandat, il peut être décidé d'être plus restrictif en droit belge en imposant :
 - une rotation « interne » (au plus tard) tous les six ans (au lieu de sept) et
 - une période de « cooling-off » de trois ans (au lieu de deux).
- A défaut (voire dans tous les cas de figure), il conviendra de clarifier la problématique en matière de remplacement d'un représentant permanent en cours de mandat.

▲ 5.5. *En conclusion*

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

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

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

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

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

Enfin, les membres du Conseil supérieur sont particulièrement sensibles à ce que les repré-

sentants au sein du conseil d'entreprise puissent bénéficier d'une stabilité maximale en ce qui concerne le représentant permanent du cabinet de révision chargé du contrôle légal des comptes, sans préjudice du respect de la disposition contenue dans la directive 2006/43/CE en matière de rotation interne.

▲ 6. Dispositions transitoires

Le Conseil supérieur est d'avis qu'il conviendrait de prévoir une période transitoire relative à l'introduction de la « rotation interne » de manière à permettre à la profession révisoriale et aux entreprises de réaliser la mutation nécessaire.