

PROJET DU 09.03.2004

**RECOMMANDATION DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES
RELATIVE A L'INDEPENDANCE DU COMMISSAIRE***

(en vigueur au ...)

**Application de la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur
« l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux »¹**

Vu les articles 133 et 134² du Code des sociétés,

Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises,

Vu l'article 184 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés³,

Vu l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises,

Vu la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur « l'indépendance
du réviseur d'entreprises au sein de l'UE : principes fondamentaux »⁴,

Vu l'avis du Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) du (...),

Considérant que l'Union européenne a adopté une série de dispositions en vue d'harmoniser, à un niveau élevé de qualité, les règles relatives au contrôle légal des comptes et à la profession de contrôleur légal des comptes (notamment au travers de la huitième directive du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables, la recommandation de la Commission européenne du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne et la recommandation de la Commission du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'EU),

* Ou équivalent.

¹ *Journal Officiel des Communautés européennes* 19.07.2002, L 191/22 II.

² Tel que modifié par les articles 4 et 5 de la loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et 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 (*Moniteur belge*, 22 août 2002).

³ Tel que modifié par l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire pris en exécution de l'article 133 du Code des sociétés (*Moniteur belge*, 19 mai 2003).

⁴ *Journal Officiel des Communautés européennes* 19.07.2002 L 191/22 II.

Que les Etats membres appliquent depuis de très nombreuses années des dispositions relatives à la tenue de la liste des membres, l'accès à la profession, la formation permanente, le contrôle de qualité, la surveillance, la discipline et la supervision des activités de la profession,

Qu'en Belgique les bases de ces mécanismes remontent à la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises,

Considérant que les dispositions de la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur « *l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'UE : principes fondamentaux* » concernent les réviseurs d'entreprises dans le cadre de l'exercice d'un mandat de commissaire,

Que la plupart de ces dispositions rejoignent les règles déjà prévues en vertu de la législation et la réglementation belges, en particulier dans les articles 133 et suivants⁵ du Code des sociétés, les articles 183*bis* à 183*sexies* de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés⁶, la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises,

Considérant qu'il convient cependant de recommander également l'application d'autres dispositions de la Recommandation européenne aux réviseurs d'entreprises dans le cadre de l'exercice d'un mandat de commissaire ou équivalent,

Considérant que le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises précise qu' « *on peut se demander s'il est possible voire opportun de rechercher une définition juridique d'un concept aussi éminemment personnel que l'indépendance. Quelle que soit la situation dans laquelle le problème est posé, l'indépendance tient avant tout à la personnalité du professionnel, à sa compétence, à son caractère, à la compréhension du rôle social qu'il est appelé à jouer* » ;

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE) a approuvé en sa séance du (...) la présente recommandation.

A. Introduction : cadre conceptuel

Les dispositions de la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur « *l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'UE : principes fondamentaux* » concernent les réviseurs d'entreprises dans le cadre de l'exercice d'un mandat de commissaire. La présente recommandation s'inscrit dans le cadre de la Recommandation européenne du 16 mai 2002. Celle-ci consacre l'approche conceptuelle, qui consiste à définir une série de principes en matière d'indépendance du commissaire, qui ont vocation à s'appliquer à une série de situations. Pour illustrer ces

⁵ Tels que modifiés par l'article 4 de la loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et 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 (*Moniteur belge*, 22 août 2002).

⁶ Tel que modifié par l'arrêté royal du 4 avril 2003 pris en exécution de l'article 133 du Code des sociétés (*Moniteur belge*, 19 mai 2003).

principes, la Recommandation européenne contient des exemples d'application des principes à des circonstances spécifiques.

Une approche fondée sur des principes fondamentaux permet de faire face aux variations constantes de situations spécifiques et s'intègre dans la volonté d'harmonisation au niveau européen et international.

B. Définitions

Personnes morales présentant un intérêt public

Les entités suivantes sont considérées comme des personnes morales présentant un intérêt public lorsqu'elles sont tenues de désigner un commissaire ou un réviseur d'entreprises : établissements de crédit, compagnies d'assurance, fonds de pension, mutualités, entreprises d'investissement, sociétés cotées, intercommunales, sociétés détenues majoritairement par les pouvoirs publics, partis politiques, entités dont la majorité des produits sont des subventions et autres organismes d'intérêt public visés par la loi du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public (*M.B.*, 24 mars 1954).

Réseau

Par référence à l'article 1^{er}, 5^o, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, le réseau est défini comme étant toute personne physique ou morale avec laquelle le réviseur d'entreprises a conclu une collaboration professionnelle organisée; sont en tout cas présumées répondre à cette définition, toute société dont l'objet porte sur l'exercice de la profession, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque.

C. Champ d'application

La présente recommandation s'applique aux mandats de commissaire et aux autres missions de certification des comptes annuels statutaires ou consolidés, publiés ou déposés.

D. Mesures générales de sauvegarde de l'indépendance

1. Le commissaire doit mettre en œuvre et maintenir un système de sauvegarde de l'indépendance du commissaire qui fasse partie intégrante de sa structure globale de gestion et de contrôle interne de son cabinet. Il convient d'examiner au cas par cas la mesure la plus appropriée.

2. Le commissaire doit, au moins chaque année signaler au comité d'audit ou, à défaut, à l'organe de gestion de l'entité, par écrit le montant total des honoraires que lui-même, le cabinet de révision et les entreprises membres de son réseau ont facturés à la personne morale contrôlée et à ses sociétés liées au sens de l'article 133, alinéa 7, du Code des sociétés pour la prestation de services durant la période considérée. Ce montant total devrait être ventilé entre plusieurs grandes catégories comprenant le mandat de commissaire et les catégories fixées par l'arrêté royal portant exécution de l'article 134, §§ 2 et 4, du Code des sociétés.

Le commissaire signalera également les mesures de sauvegarde y afférentes mises en place, et demandera, le cas échéant à examiner avec le comité d'audit ou, à défaut, avec l'organe de gestion de la personne morale contrôlée les questions relatives à l'indépendance du commissaire.

3. Le fonctionnement d'un tel système doit être formalisé par écrit pour pouvoir être soumis à des systèmes de contrôle de qualité.
4. Le système de sauvegarde d'un cabinet de révision comprendra généralement:
 - a) des politiques d'indépendance, formulées par écrit, qui définissent les normes d'indépendance en vigueur, identifient les menaces et les mesures de sauvegarde correspondantes;
 - b) une communication active et rapide de ces politiques, ainsi que de toute modification qui leur est apportée, à chaque associé, dirigeant et employé, y compris l'organisation régulière de séances de formation à ce sujet;
 - c) des procédures appropriées à appliquer par les associés, les dirigeants, les collaborateurs et les employés afin de respecter les normes d'indépendance, à la fois de façon routinière et dans certaines circonstances spécifiques; le cas échéant, l'examen des travaux d'audit par un autre réviseur ou un associé d'audit n'ayant participé à aucune prestation à l'égard de la personne morale contrôlée ;
 - d) la désignation d'un ou plusieurs associés chargés d'actualiser les politiques d'indépendance, de communiquer en temps voulu ces mises à jour et de superviser le fonctionnement adéquat du système de sauvegarde;
 - e) un compte rendu, pour chaque personne morale contrôlée, résumant les conclusions issues de l'évaluation des menaces à l'indépendance du commissaire et l'évaluation correspondante du risque. Ce compte rendu doit inclure le raisonnement permettant d'aboutir à ces conclusions. Si des menaces significatives sont identifiées, le compte rendu inclura un résumé des mesures qui ont été prises ou qui seront prises pour éviter ou neutraliser le risque qui en résulte pour l'indépendance ou, au moins, le ramener à un niveau acceptable.

E. Occupation d'un emploi ou d'une fonction auprès de la personne morale contrôlée

5. Pour toute personne en position d'influencer les résultats du contrôle légal, l'occupation simultanée d'un emploi ou fonction, même temporaire, dans le cabinet de révision et chez la personne morale contrôlée ou ses sociétés liées est interdite⁸.
6. Lorsqu'un membre de l'équipe chargée de la mission liée au mandat de commissaire envisage de quitter le cabinet de révision pour rejoindre la personne morale contrôlée, les politiques et procédures appliquées par le cabinet de révision doivent prévoir notamment:
 - a) l'obligation, pour les membres de l'équipe chargée de la mission d'informer immédiatement le cabinet de révision;
 - b) l'exclusion immédiate de la mission liée au mandat de commissaire de ce membre de l'équipe chargée de la mission; et
 - c) une révision immédiate des travaux effectués par ce membre de l'équipe chargée de la mission.

Les dispositions du présent point 6 sont applicables sans préjudice de l'article 133 du Code des sociétés contenant l'interdiction pour le commissaire d'accepter toute fonction ou mandat dans la société auditée, pendant les deux ans qui suivent la fin de son mandat de commissaire. Il est renvoyé pour le surplus à la Recommandation européenne du 16 mai 2002⁹.

7. Lorsqu'un ancien membre de l'équipe chargée de la mission ou un associé du cabinet de révision a rejoint la personne morale contrôlée, les politiques et procédures mises en œuvre par le cabinet de révision doivent assurer qu'il ne subsiste aucune relation significative entre le cabinet de révision et cette personne.

F. Rémunération du mandat de commissaire et des autres services**F.1. Honoraires subordonnés**

8. Des honoraires subordonnés aux résultats pour la rémunération de services autres que le mandat de commissaire qu'une entité au sein du réseau du commissaire fournit à une personne morale contrôlée ou à l'une de ses sociétés liées sont interdits, à moins qu'un tel contrat ait été conclu après avoir au préalable évalué les risques pour l'indépendance qu'il est susceptible d'entraîner et s'être assuré que des sauvegardes appropriées permettront de ramener ce risque à un niveau acceptable.

⁸ Voir également section B.5 de la recommandation européenne; il convient de tenir compte de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations incompatibles avec l'indépendance du commissaire et de la loi du 24 juillet 1987 sur le travail temporaire, le travail intérimaire et la mise de travailleurs à la disposition d'utilisateurs.

⁹ Section B.5.

F.2. Rapport entre le total des honoraires et le total des revenus

9. La prestation de tout service (mandat de commissaire et autres missions) par un commissaire, un cabinet de révision ou une entité au sein de son réseau au profit d'une personne morale contrôlée et de ses sociétés liées ne peut en aucun cas créer une dépendance financière à l'égard de cette personne morale ou groupe de personnes morales, pas plus en fait qu'en apparence.
10. En ce qui concerne le commissaire, on considère qu'il y a dépendance financière notamment lorsque le total des honoraires (pour le mandat de commissaire et les autres missions) qu'un commissaire, personne physique ou personne morale, perçoit ou doit percevoir d'une personne morale contrôlée et de ses sociétés liées représente, sur une période de trois ans, 20% ou plus des revenus totaux de ce commissaire.

En ce qui concerne le réseau du commissaire, on considère également qu'il y a dépendance financière, notamment lorsque le total des honoraires (pour un mandat de commissaire et les autres missions) que le réseau du commissaire perçoit ou doit percevoir d'une personne morale contrôlée et de ses sociétés liées, représente sur une période de trois ans, 20% ou plus des revenus totaux de ce réseau.

Pour l'appréciation du seuil de 20%, il convient de tenir compte des honoraires perçus par le réseau en Belgique auprès des sociétés liées à la personne morale contrôlée ainsi qu'auprès des entités, dotées ou non de la personnalité juridique, au sein desquelles la même personne ou le même groupe de personnes exerce, en droit ou en fait, une influence notable sur la désignation du commissaire¹⁰.

Il convient en outre d'apprécier, le cas échéant, ce seuil au niveau du réseau auquel appartient le commissaire en Belgique. Ne sont pas pris en considération les honoraires relatifs aux prestations effectuées par le réseau à l'étranger à l'égard des entités liées au client à l'étranger.

F.3. Relations entre les honoraires audit et non audit

11. Le commissaire doit également considérer si d'autres relations d'honoraires avec la personne morale contrôlée et ses sociétés liées peuvent apparaître comme créant une dépendance financière à l'égard d'une personne qui est en position d'influer sur le résultat de la mission liée au mandat de commissaire, en tenant compte des dispositions de l'article 133, alinéa 5, Code des sociétés¹¹. Cette situation doit être prise en considération, même à l'égard des sociétés non cotées et de celles non tenues d'établir et de publier des comptes consolidés.
12. Dans tous les cas, le commissaire, la société de révision ou le réseau doivent pouvoir démontrer qu'il n'existe aucune dépendance financière à l'égard d'une personne morale contrôlée et de ses sociétés liées en Belgique.

¹⁰ Cf. article 13 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

¹¹ Limitation des honoraires non audit par rapport aux honoraires audit.

Egalement pour les sociétés non cotées et les sociétés qui ne font pas partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, l'indépendance du commissaire risque d'être compromise lorsqu'une part significative des honoraires provient des prestations autres que l'audit fournies à une personne morale contrôlée ou à ses sociétés liées. Le commissaire doit évaluer l'importance du risque pesant sur son indépendance en prenant en compte notamment la nature des services autres que l'audit et le montant des honoraires relatifs aux missions d'audit et aux autres missions. Une des mesures de sauvegarde consiste en la revue des travaux d'audit par un autre réviseur ou un associé d'audit n'ayant participé à aucune des activités liées au mandat de commissaire ou aux prestations autres que l'audit

F.4. Honoraires impayés

13. Lorsque le paiement des honoraires dus pour des mandats de commissaire ou d'autres missions prend un retard trop important, et que le montant des honoraires impayés, seul ou combiné aux honoraires relatifs aux missions en cours, peut apparaître comme l'équivalent d'un prêt substantiel, la menace liée à l'intérêt personnel pesant sur l'indépendance du commissaire est jugée à ce point significative que celui-ci doit refuser une nouvelle mission ou démissionner du mandat de commissaire en cours, dans le respect des dispositions prévues aux articles 135 et 136 du Code des sociétés.

G. Litiges

14. Des menaces d'atteinte à l'indépendance du commissaire sont susceptibles d'apparaître lorsqu'un litige important oppose, ou paraît devoir opposer, le commissaire ou son réseau et la personne morale contrôlée.
15. Dans ce cas, le commissaire doit aborder la question avec le comité d'audit ou, à défaut, avec l'organe de gestion de la personne morale contrôlée. Lorsque le litige entraîne une menace d'atteinte à l'indépendance du commissaire jugée à ce point significative, celui-ci apprécie s'il doit démissionner du mandat de commissaire en cours, dans le respect des dispositions prévues aux articles 135 et 136 du Code des sociétés.

H. Rotation interne

16. Des menaces liées à la confiance ou à la familiarité peuvent apparaître lorsque certains membres de l'équipe chargée de la mission travaillent régulièrement et pour une longue période sur ladite mission, en particulier s'il s'agit d'une personne morale présentant un intérêt public.
17. Pour atténuer ces menaces, le commissaire est tenu:

- a. de prévoir au minimum le remplacement du représentant permanent du cabinet de révision ou du commissaire personne physique dans les 7 ans qui suivent sa nomination. Le représentant permanent remplacé ne peut à nouveau représenter le cabinet de révision auprès de cette personne morale contrôlée avant qu'un délai de deux ans au moins ne se soit écoulé à compter de la date de son remplacement.
 - b. d'évaluer le risque pour son indépendance qui résulte de la présence prolongée des autres membres dans l'équipe chargée de la mission, et d'adopter les mesures de sauvegarde qui conviennent pour ramener ce risque à un niveau acceptable.
18. Lorsqu'une rotation du représentant permanent du cabinet de révision ou du commissaire personne physique n'est pas possible, le commissaire doit pouvoir justifier qu'il a adopté d'autres mesures de sauvegarde permettant de réduire à un niveau acceptable le risque d'atteinte à son indépendance, par exemple la revue annuelle par un autre réviseur n'appartenant pas au cabinet de révision ou par un associé du cabinet de révision des travaux effectués, après la revue annuelle, par le réviseur en fonction depuis plus de 7 ans.

I. Entrée en vigueur et dispositions transitoires

19. La présente recommandation entre en vigueur le (...).

Les dispositions des points 9 à 10 ne sont pas applicables aux exercices du cabinet de révision non encore clôturés au moment de l'entrée en vigueur de la présente Recommandation et aux honoraires relatifs à ces exercices.

Les dispositions des points 16 à 18 sont applicables aux mandats de commissaire prenant cours à partir du 1^{er} juillet 2005.

Par conséquent, la rotation doit être appliquée sur tous les mandats renouvelés après le 1^{er} juillet 2005, au plus tard au moment où la durée de sept ans est atteinte¹².

¹² Par exemple : (1) si le commissaire est renommé le 1^{er} juin 2005 et que le représentant permanent est en fonction depuis six ans à cette date, ce dernier pourra rester en fonction jusqu'à la fin du mandat de commissaire le 31 mai 2008 ; (2) si le commissaire est renommé le 1^{er} octobre 2005 et que le représentant permanent est en fonction depuis six ans à cette date, le représentant permanent devra être remplacé au plus tard le 1^{er} octobre 2006.