Instituut der Bedrijfsrevisoren
Institut des Reviseurs d'Entreprises
Koninklijk Instituut - Institut royal

COMMUNICATION AUX MEMBRES

Le Président

Correspondant	Notre référence	Votre référence	Date
d.szafran@ibr-ire.be	SVB/DS/svds/vb		31 juillet 2006

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne: Amendements aux articles 133 et 134 du Code des sociétés

TABLE DES MATIERES

1. Introduction
2. Suppression de la période de carence de deux ans
3. Champ d'application
   3.1. Loi antérieure
   3.2. Suppression des sociétés collatérales belges
   3.3. Exclusion de certaines prestations à l'étranger
4. Règle « *one to one* »
   4.1. Calcul de la règle « *one to one* » sur base globalisée
   4.2. Calcul de la règle « *one to one* » par exercice
   4.3. Calcul de la règle « *one to one* » sur base des prestations (*accrual basis*)
   4.4. Dérogation à la règle « *one to one* » accordée par un comité d'audit
      4.4.1. Dérogation par un comité d'audit au niveau du groupe
      4.4.2. Comités d'audit « OCDE »
      4.4.3. Transparence de la dérogation
5. Article 134 du Code des Sociétés
   5.1. Définition des catégories de services non audit
   5.2. Publication des honoraires non audit en annexe aux comptes annuels (au lieu du rapport de gestion)
   5.3. Publication des honoraires audit dans le chef de certaines sociétés
   5.4. Champ d'application de l'art. 134 C. Soc. : comptes statutaires ou comptes consolidés
6. Entrée en vigueur et période transitoire

./...

Rue d'Arenbergstraat 13
Brussel B-1000 Bruxelles
TEL.: 02 512 51 36
FAX: 02 512 78 86
e-mail: info@ibr-ire.be
Bank/Banque: 000-0039236-48

Créé par la loi du 22 juillet 1953
Opgericht bij wet van 22 juli 1953

1. Introduction

Le Conseil de l'IRE avait attiré à plusieurs reprises l'attention du Gouvernement et du Parlement [(1)] sur les difficultés d'interprétation et d'application des articles 133 et 134 du Code des sociétés tels que modifiés par la loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et sur l'opportunité de corriger la loi précitée du 2 août 2002.

A ce sujet, un avis du 1er avril 2004 relatif à une proposition de réforme de la loi du 2 août 2002, dit de « *corporate governance* » avait été émis par le Conseil supérieur des Professions économiques (le « CSPE »).

Le 17 mars 2006, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (l'« ACCOM ») a approuvé un avis interprétatif relatif au calcul du ratio « *one to one* » où l'ACCOM soulignait la nécessité de préciser certaines dispositions de l'article 133 du Code des sociétés. Pour rappel, le 6 septembre 2005, une communication vous avait été adressée par l'IRE concernant l'application de la règle « *one to one* ».

Le Conseil de l'IRE se réjouit des avis constructifs émis par le CSPE et par l'ACCOM dans ce contexte.

A la suite des observations formulées par le CSPE, l'ACCOM et l'IRE, le Parlement a adopté le projet de loi n° 2518 du 31 mai 2006 portant des dispositions diverses [devenue la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses] *(M.B.*, 28 juillet 2006, éd. 2, p. 36960 à 36964). Cette loi contient entre autres des dispositions modifiant les articles 133 et 134 du Code des sociétés et une habilitation au Roi pour mettre en œuvre la nouvelle huitième directive. Ces dispositions sont résumées ci-après.

./...

(1) Memorandum au Formateur du Gouvernement, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 331-342; IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 45; 2004, p.35-36; et 2005, p. 39-41.

2. Suppression de la période de carence de deux ans

Le paragraphe 8 nouveau de l'article 133 du Code des sociétés vise à supprimer la rétroactivité de deux ans qui s'applique aux prestations de services incompatibles avec l'indépendance du commissaire. Cette adaptation est sans préjudice des principes généraux d'indépendance, qui restent d'application.

Il convient donc d'examiner, au cas par cas, si les prestations effectuées par le réviseur ou son réseau dans les années qui précèdent sa nomination comme commissaire, mettent ou non en cause son indépendance. Il y aura lieu d'être particulièrement attentif à ces situations et le cas échéant, de ne pas confier ni accepter le mandat de commissaire. En particulier, les services ayant abouti, par exemple, à la sélection du directeur général ou du directeur financier ou et à la tenue de la comptabilité de la société ou d'une filiale significative, feront l'objet d'une attention particulière.

Le Conseil prépare à l'heure actuelle un projet de normes liés à certains aspects de l'indépendance du commissaire où cette question sera abordée.

./...

3. Champ d'application

3.1. Loi antérieure

Dans la loi antérieure, le champ d'application des services incompatibles vise les prestations effectuées :

a) par le commissaire et son réseau en Belgique à l'égard :

1) de la société auditée en Belgique ;
2) des sociétés en Belgique qui contrôlent la société auditée ;
3) des autres sociétés « collatérales » liées en Belgique à la société auditée au sens de l'art. 11 du Code des sociétés (c.à.d. les sociétés « sœurs » et « nièces » en Belgique qui sont soumises à un contrôle commun) ;
4) des filiales en Belgique de la société auditée ; et
5) des filiales à l'étranger de la société auditée.

b) par le réseau du commissaire à l'étranger à l'égard :

1) de la société auditée en Belgique ;
2) des sociétés en Belgique qui contrôlent la société auditée ;
3) des autres sociétés « collatérales » liées en Belgique à la société auditée au sens de l'art. 11 du Code des sociétés (c.à.d. les sociétés « sœurs » et « nièces » en Belgique qui sont soumises à un contrôle commun) ;
4) des filiales en Belgique de la société auditée ; et
5) des filiales à l'étranger de la société auditée.

./...

3.2. Suppression des sociétés collatérales belges

Aux termes de la nouvelle loi, ne sont plus incompatibles avec l'indépendance du commissaire, les sept services visés par l'art. 183*ter* de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, lorsque ces services sont prestés par le commissaire ou son réseau en Belgique à l'égard des sociétés belges collatérales (point 3.1., a), 3) et b), 3) ci avant). Il n'existe en effet pas dans ces sociétés, de risque d'auto révision et la prestation de services dans ces sociétés belges y sera donc à nouveau possible, sous réserve des principes généraux d'indépendance.

Les sociétés collatérales à l'étranger étaient déjà auparavant exclues du champ d'application de l'interdiction de prester les sept services incompatibles.

3.3. Exclusion de certaines prestations à l'étranger

Le nouveau paragraphe 8 de l'article 133 du Code des sociétés, en vigueur le 7 août 2006, prévoit que l'indépendance du commissaire devra être examinée au niveau des prestations effectuées par le commissaire et son réseau en Belgique à l'égard de la société auditée, des sociétés en Belgique qui la contrôlent et de l'ensemble des filiales, tant belges qu'étrangères.

Par contre, les prestations effectuées par le réseau du commissaire à l'étranger à l'égard des filiales étrangères sont dorénavant soumises aux seules règles en vigueur à l'étranger. Il convient donc d'appliquer au réseau à l'étranger et aux filiales à l'étranger uniquement les règles du pays dans lequel ils sont établis. Le nouveau paragraphe 8 de l'article 133 du Code des sociétés supprime ainsi du champ d'application des services incompatibles, les prestations effectuées par le réseau du commissaire à l'étranger à l'égard des filiales étrangères (*cf.* point 3.1, b), 5) ci-avant).

Cette modification tient compte de la volonté d'harmoniser les règles au niveau européen.

./...

4. Règle « *one to one* »

4.1. Calcul de la règle « *one to one* » sur base globalisée

La doctrine était jusqu'à présent partagée sur les modalités de calcul de la règle « *one to one* » (approche individualisée ou globalisée).

Le paragraphe 7 nouveau de l'article 133 précise que le calcul est effectué globalement au niveau de l'ensemble constitué par la société et ses filiales.

Ceci confirme une interprétation qui est cohérente avec la logique de la consolidation et permet d'avoir une vue d'ensemble sur les prestations effectuées en faveur du groupe plutôt qu'une vue individuelle par entité faisant partie du groupe.

La circulaire du 6 septembre 2005 relative à l'application de la règle « *one to one* » devient sans objet sur ce point à partir des exercices qui clôturent au 31 décembre 2006 (ainsi qu'à tout autre exercice qui clôture au 7 août 2006, date d'entrée en vigueur, ou à une date ultérieure).

4.2. Calcul de la règle « *one to one* » par exercice

Le paragraphe 7 nouveau de l'article 133 du Code des sociétés confirme une des interprétations rendues possible par le texte antérieur, à savoir que le total des honoraires est calculé par exercice (et non sur la période du mandat de trois ans), et ce, conformément à l'avis interprétatif 2004/3 de l'ACCOM (p. 6) approuvé le 27 octobre 2004.

4.3. Calcul de la règle « *one to one* » sur base des prestations (*accrual basis*)

Il existait une insécurité juridique qui ressortait notamment d'interprétations divergentes effectuées au niveau de la doctrine ; certains étaient d'avis que le calcul de la règle « *one to one* » prévu à l'alinéa 7 de l'article 133 du Code des sociétés devait s'opérer sur base des seuls états d'honoraires émis (les prestations effectuées et non facturées n'entraient dès lors pas, selon certains, en ligne de compte).

Pour le calcul de la règle « *one to one* » il conviendra de prendre en considération les honoraires relatifs aux services prestés durant l'exercice et qui ont été soit facturés soit comptabilisés par l'entité audité en facture à recevoir [(2)].

Dans ce contexte il est renvoyé à l'avis interprétatif du 17 mars 2006 (n° 7, p. 2) de l'ACCOM qui précise :

« *En fin d'exercice au moment d'établir l'inventaire, les sociétés bénéficiaires des prestations de services, porteront en comptabilité (le cas échéant au titre de «factures à recevoir »), en application des dispositions du droit comptable et en particulier selon le principe de l'accrual consacré par l'article 33, second alinéa de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés, tous les montants d'honoraires (sans égard à leur importance relative) qui correspondent aux prestations de services effectuées par le commissaire et son réseau durant l'exercice écoulé. Ces écritures comptables constituent la base des mentions spéciales dans le rapport de gestion des sociétés bénéficiaires des services prévues à l'article 134, §§ 2 et 4 du Code des sociétés* ».

./...

(2) *Doc. Parl.*, Ch. Repr., 2005-2006, projet de loi n° 2518/001, 31 mai 2006, p. 75.

4.4. Dérogation à la règle « *one to one* » accordée par un comité d'audit

4.4.1. Dérogation par un comité d'audit au niveau du groupe

L'adaptation au paragraphe 6 de l'art. 133 C. Soc. permet au comité d'audit au niveau du groupe (par exemple de la société mère en Belgique ou à l'étranger (OCDE)) de se prononcer sur l'autorisation préalable relative aux honoraires non audit dans les filiales. La décision du comité d'audit d'une société mère, pourra dès lors suffire. Ceci est cohérent avec les principes qui sont à la base de la consolidation des comptes annuels.

4.4.2. Comités d'audit « OCDE »

Il résultait de la loi antérieure que seuls les comités d'audit des sociétés belges auditées étaient habilités à accorder des dérogations à la règle « *one to one* ».

Le paragraphe 6 nouveau de l'article 133 C. Soc. prévoit qu'un comité d'audit d'une maison-mère d'une filiale belge pourra accorder une dérogation à la règle « one to one » si la maison-mère relève du droit d'un Etat membre de l'Union européenne ou de l'OCDE. La nouvelle disposition légale s'appuie sur le fait que tant les Etats membres de l'Union européenne que de l'OCDE offrent des garanties suffisantes en matière de règles de *corporate governance*.

4.4.3. Transparence de la dérogation

Le paragraphe 6 nouveau de l'article 133 C. Soc. prévoit dans un souci de transparence que la dérogation et la motivation de celle-ci soient mentionnées en annexe aux comptes annuels. En cas de décision sur une demande de dérogation adressée au comité d'audit, le comité d'avis et de contrôle n'est plus habilité à se prononcer sur la même question, et réciproquement, afin d'éviter des décisions contradictoires.

5. Article 134 du Code des sociétés

5.1. Définition des catégories de services non audit

L'habilitation au Roi prévue à l'article 134 C. Soc. afin de fixer les catégories de services a été supprimée et est remplacée par l'insertion, dans le texte de la loi, des catégories prévues par la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 publiée au J.O.C.E. du 19 juillet 2002, qui n'a pas été modifiée sur ce point par la nouvelle huitième directive européenne.

Les trois catégories prévues dans le paragraphe 2 nouveau de l'article 134 C. Soc., concernent les missions suivantes :

a) « *autres missions d'attestation* » : rapport sur les apports en nature et les quasi-apports ; rapport sur les fusions-scissions ; rapport sur la valeur des options sur actions non cotées en bourse ; rapport sur les transformations de forme juridique de sociétés ; rapport sur les dissolutions, ainsi que Fost+, VAL-I-PAC ; etc.
b) « *missions de conseils fiscaux* » : avis en matière fiscale ;
c) « *autres missions extérieures à la mission révisorale* »[3] : par exemple missions de *due diligence* ; avis en matière d'environnement ; etc.

./...

[3] Dans la version néerlandophone du paragraphe 2 c) de l'article 134 C. Soc., il est question de "*revisorale opdrachten*" au pluriel.

5.2. Publication des honoraires non audit en annexe aux comptes annuels (au lieu du rapport de gestion)

En vue de renforcer l'information financière, il est prévu au paragraphe 2 nouveau de l'article 134 du Code des sociétés une publication des honoraires non audit en annexe aux comptes annuels statutaires et aux comptes annuels consolidés (au lieu du rapport de gestion).

Il s'agit d'une extension du champ d'application. La disposition applicable dans la loi antérieure prévoit en effet une publication des honoraires dans le rapport de gestion, qui est uniquement rendu obligatoire pour les grandes sociétés.

Les petites sociétés visées à l'art. 15 C. Soc. qui auraient, de manière volontaire, désigné un commissaire devront à partir des exercices qui clôturent au 31 décembre 2006 (ou à tout autre exercice qui clôture au 7 août 2006 ou à une date ultérieure) reprendre à l'annexe des comptes annuels, les honoraires non audit versés au commissaire ou à son réseau.

5.3. Publication des honoraires audit dans le chef de certaines sociétés

En vue de renforcer l'information financière, il est prévu au paragraphe 1er nouveau de l'article 134 du Code des sociétés une publication des honoraires audit en annexe aux comptes annuels des sociétés cotées et des sociétés qui sont tenues d'établir et de publier des comptes annuels consolidés.

Cette disposition nouvelle vise à permettre aux tiers de disposer de plus d'éléments pour vérifier la bonne application de la règle « *one to one* ».

5.4. Champ d'application de l'art. 134 C. Soc. : comptes statutaires ou comptes consolidés

La loi antérieure prévoit que le rapport de gestion afférant aux comptes annuels statutaires doit mentionner la nature et les honoraires des services non audit prestés par le commissaire et son réseau à l'égard de la société auditée, de ses sociétés liées en Belgique et de ses filiales (belges et étrangères), selon des catégories à fixer par le Roi.

De même, la loi antérieure prévoit que le rapport de gestion afférant aux comptes annuels consolidés doit mentionner la nature et les honoraires des services non audit prestés par le commissaire et son réseau à l'égard de la société auditée, de ses sociétés liées en Belgique et de ses filiales (belges et étrangères), selon des catégories à fixer par le Roi.

La modification adoptée vise à éviter que chaque filiale du groupe ne doive, à l'occasion de l'établissement de ses comptes statutaires, mentionner l'ensemble des honoraires versés par chaque autre société du groupe.

Les paragraphes 2 et 4 nouveaux de l'article 134 du Code des sociétés prévoient la communication des honoraires non audit de la manière suivante :

a) les honoraires liés aux services non audit prestés par le commissaire ou un membre de son réseau en faveur de la société auditée (et non plus des sociétés liées en Belgique ni des filiales) seront mentionnés en annexe aux comptes annuels statutaires de ladite société (dans la loi antérieure, cette information devait être reprise dans chacune des entités du groupe) ;

b) les honoraires liés aux services non audit prestés par le commissaire ou un membre de son réseau en faveur de la société auditée et de ses filiales (belges ou étrangères) seront mentionnés en annexe aux comptes annuels consolidés.

Il convient de prendre en considération les honoraires relatifs aux services prestés durant l'exercice et qui ont été soit facturés soit comptabilisés par l'entité auditée en facture à recevoir [4].

./...

[4] *Doc. Parl.*, Ch. Repr., 2005-2006, projet de loi n° 2518/001, 31 mai 2006, p. 81.

6. Entrée en vigueur et période transitoire

Il est prévu que les amendements aux articles 133 et 134 du Code des sociétés s'appliquent aux prestations et situations nées à partir des exercices qui clôturent à la date d'entrée en vigueur de la loi, à savoir le 7 août 2006, ou à une date ultérieure[5]. Pour les entreprises qui clôturent au 31 décembre, les nouvelles dispositions s'appliquent dès lors à l'exercice comptable 2006.

* * *

Ces dispositions sont destinées à renforcer l'indépendance du commissaire et la qualité du contrôle légal des comptes en tenant compte des évolutions au niveau européen.

Je vous prie d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de mes salutations confraternelles.

André KILESSE
Président

---

(5) *Cf.* art. 104 de la loi du 20 juillet 2006.