

**NORMES DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES
RELATIVES A CERTAINS ASPECTS LIES A L'INDEPENDANCE DU
COMMISSAIRE**

(en vigueur au 29 juin 2008)

**Application de la directive du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006
concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant
les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil,
et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil**

Vu les articles 133 et 134 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 sociétés¹,

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* »²,

Vu la directive du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil,

Vu les avis du Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE) du 25 janvier 2005³ et du 12 décembre 2006,

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 directive du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (ci-après, « directive audit »), 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'UE,

Considérant que les présentes normes visent ainsi à transposer notamment, en s'inspirant des dispositions de la recommandation européenne du 16 mai 2002, les dispositions de la directive audit qui sont relatives au principe d'indépendance en général, à la rémunération du mandat de

¹ 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).

² *Journal Officiel des Communautés européennes* 19.07.2002 L 191/22 II.

³ Le CSPE suggère de postposer la publication d'une recommandation de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relative à l'indépendance du commissaire jusqu'à l'approbation définitive de la directive audit.

commissaire et des autres services, et en particulier les dispositions relatives à l'indépendance économique et aux honoraires subordonnés (*contingent fees*),

Qu'en outre, en matière d'indépendance et en particulier en ce qui concerne les entités d'intérêt public, la directive audit prévoit en son considérant (26) que : « *Afin de renforcer l'indépendance des contrôleurs des entités d'intérêt public, le ou les partenaire(s) principal(principaux) contrôlant ces entités devrait(devraient) exercer ses/leurs fonctions par roulement. Pour organiser le roulement, les États membres devraient exiger un changement du ou des partenaire(s) d'audit principal(principaux) s'occupant d'une entité contrôlée, tout en autorisant le cabinet d'audit auquel le partenaire principal(les partenaires principaux) est(sont) associé(s) à rester le contrôleur légal des comptes de cette entité.(...)* »,

Que les Etats membres appliquent depuis de très nombreuses années des dispositions relatives à la tenue du registre public, 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, par représentant permanent, on entend le(s) réviseur(s) d'entreprises qui, au-delà de la signature du rapport, assume(nt) les décisions d'audit au terme à tout le moins d'une revue des travaux effectués par l'équipe d'audit,

Considérant qu'à défaut de définition spécifique contenue dans les présentes normes, les termes qui y sont utilisés s'entendent par référence aux termes définis dans la législation et dans la réglementation applicables,

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 de la réglementation belges, en particulier dans les articles 133 et suivants 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 que les présentes normes s'appliquent sans préjudice aux règles susmentionnées et à toutes autres dispositions légales et réglementaires complémentaires,

Considérant qu'il convient cependant de rendre également obligatoire, dans le chef des réviseurs d'entreprises et dans le cadre de l'exercice d'un mandat de commissaire ou équivalent, d'autres dispositions de la recommandation européenne du 16 mai 2002 et de la nouvelle directive audit,

Considérant que, dans certaines situations, il a été opté, en considération de l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques, pour des dispositions qui vont au-delà des exigences prévues par la directive audit,

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).

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* » ,

Considérant qu'en termes d'entrée en vigueur des présentes normes, il convient de laisser en principe aux réviseurs d'entreprises un exercice social pour prendre les dispositions appropriées, dans le respect toutefois de la date limite de transposition de la directive audit au plus tard le 29 juin 2008,

Le Conseil de l'Institut des Revisers d'Entreprises (IRE) a approuvé en sa séance du 30 août 2007 les présentes normes.

1. Introduction : cadre conceptuel - risques et mesures de sauvegarde

Les présentes normes s'inscrivent dans le cadre de la transposition de la directive audit qui prévoit entre autres des dispositions en matière d'indépendance. Au considérant (11) de la directive audit, il est ainsi explicitement prévu que la Commission européenne peut adopter des mesures d'exécution relatives à l'indépendance et qu'elle pourrait tenir compte des principes énoncés dans la recommandation européenne du 16 mai 2002 « *l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'UE : principes fondamentaux* ». La recommandation consacre l'approche conceptuelle, qui consiste à définir une série de principes fondamentaux en matière d'indépendance du commissaire qui permette de faire face aux variations constantes de situations spécifiques, et qui s'intègre dans la volonté d'harmonisation au niveau européen et international.

Selon l'approche « risques et sauvegardes », le commissaire examine s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou de toute autre nature entre lui-même, le cabinet de révision ou le réseau et l'entité contrôlée qui est susceptible de porter atteinte à son indépendance. Dans l'affirmative, il veillera à appliquer des mesures de sauvegarde visant à réduire ces risques.

Si l'importance des risques comparée aux mesures de sauvegarde appliquées est telle que son indépendance est compromise, le réviseur d'entreprises ou le cabinet de révision ne peut pas effectuer le contrôle légal des comptes.

2. Champ d'application

- 2.1.** Quelle que soit la forme juridique de l'entité contrôlée, les présentes normes, sans préjudice au champ d'application spécifique du point 6.2., s'appliquent aux mandats de commissaire et aux autres missions de certification des comptes annuels ou consolidés, publiés ou déposés, et dont le rapport du réviseur est publié ou déposé.

Par conséquent, le terme commissaire vise également le réviseur d'entreprises qui exerce d'autres missions de certification mentionnées à l'alinéa précédent.

- 2.2. La rotation visée au point 6.2. ci-dessous s'applique uniquement au mandat de commissaire auprès d'une entité d'intérêt public et des filiales importantes belges ou étrangères d'une telle entité de droit belge lorsque celle-ci établit des comptes consolidés.

Les entités d'intérêt public sont celles définies à l'article 2, 7° de la loi du 22 juillet 1953.

- 2.3. Sans préjudice du champ d'application visé au 2.2 ci-avant, les dispositions de la présente norme ne concernent pas les services prestés par les membres étrangers du réseau du commissaire à l'égard des entités étrangères liées à la personne morale contrôlée.

3. **Principe d'indépendance**

- 3.1. Sans préjudice des dispositions légales et réglementaires, le réviseur d'entreprises doit s'acquitter en toute indépendance, tant d'esprit que d'apparence, des mandats de commissaire qui lui sont confiés.

L'indépendance du commissaire comporte deux aspects indissociables :

- l'indépendance d'esprit, c'est-à-dire l'état d'esprit qui vise à ce que seules les considérations en rapport avec la tâche confiée sont prises en compte dans les décisions à prendre dans le cadre de l'exercice du mandat ;
- l'indépendance d'apparence, c'est-à-dire la nécessité d'éviter les situations et les faits matériels qui, de par leur importance, amèneraient un tiers raisonnable et informé à remettre en question la capacité du réviseur d'entreprises à agir d'une façon objective.

- 3.2. Un réviseur d'entreprises personne physique ou un cabinet de révision 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 réviseur d'entreprises personne physique, le cabinet de révision ou le réseau et l'entité contrôlée, qui amènerait une tierce partie objective, raisonnable et informée à conclure que l'indépendance du réviseur d'entreprises personne physique ou du cabinet de révision est compromise.

Si l'indépendance du réviseur d'entreprises personne physique ou du cabinet de révision est soumise à des risques tels que l'autorévission, l'intérêt personnel, la représentation, la familiarité, la confiance ou l'intimidation, le réviseur d'entreprises personne physique ou le cabinet de révision 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 réviseur d'entreprises personne physique ou le cabinet de révision ne peut pas effectuer le contrôle légal des comptes.

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

- 4.1. Durant les deux ans précédant la nomination de commissaire, le réviseur d'entreprises ou son réseau ne peuvent effectuer de prestations susceptibles de mettre en cause leur indépendance.
- 4.2. Si le risque d'atteinte à l'indépendance du commissaire visé au 4.1. est non significatif, le réviseur d'entreprises peut accepter le mandat de commissaire pour autant qu'il adopte des mesures de sauvegarde permettant de maintenir à un niveau acceptable le risque d'atteinte à son indépendance.

Les risques identifiés ainsi que les mesures de sauvegarde qui ont été prises doivent être consignés dans le dossier de contrôle de commissaire au moment de l'acceptation du mandat de commissaire.

- 4.3. Dans le cas où aucune mesure de sauvegarde visée au 4.2. ne paraît adéquate, le réviseur d'entreprises doit renoncer au mandat de commissaire.
- 4.4. Dans les cas suivants, le risque d'atteinte à l'indépendance est tel qu'il peut difficilement être réduit par une mesure de sauvegarde. Le réviseur d'entreprises devra dès lors, sauf cas exceptionnels dûment motivés, refuser le mandat.

Il s'agit de cas où, dans les deux ans précédant la nomination du commissaire, le réviseur d'entreprises ou un membre de son réseau :

- a) a assisté ou participé de manière régulière à la tenue de la comptabilité ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société visée, d'une société belge qui la contrôle ou de l'une de ses filiales belges ou étrangères significatives;
- b) est intervenu dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société visée, d'une société belge qui la contrôle ou de l'une de ses filiales belges ou étrangères significatives.

5. Rémunération du mandat de commissaire et des autres services

5.1. Honoraires subordonnés

- 5.1.1. Les honoraires subordonnés aux résultats relatifs au contrôle légal des comptes sont interdits.
- 5.1.2. Lorsque des missions sont effectuées par le commissaire ou par le réseau dont relève le commissaire dans une entreprise dans laquelle le commissaire est chargé du contrôle légal ou dans une entité liée à celle-ci, il n'est pas possible de permettre la prestation par le commissaire ou son réseau de missions contre des honoraires subordonnés, quelles que soient les mesures de sauvegarde mises en place.
- 5.1.3. Sans préjudice du point 5.1.2, lorsque des missions sont effectuées dans une entité dans laquelle le contrôle légal des comptes n'est pas effectué par un contrôleur légal des

comptes ou un cabinet d'audit relevant du même réseau, on peut envisager qu'un contrat contenant des honoraires subordonnés soit conclu. Les risques pour l'indépendance doivent être évalués et 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 faites au moment de l'acceptation du mandat. La lettre de mission devra également faire état du fait que les honoraires sont subordonnés et que des mesures de sauvegarde adéquates ont été prises pour ramener le risque à un niveau acceptable.

5.2. Rapport entre le total des honoraires et le total des revenus

- 5.2.1.** La prestation de tout service (mandat de commissaire et autres missions) par un commissaire, un cabinet de révision ou une autre entité au sein de son réseau au profit d'une personne morale contrôlée, et des entités belges qui la contrôlent ainsi que de ses filiales, belges ou étrangères, ne peut pas créer une dépendance financière à l'égard de cette personne morale ou groupe de personnes morales.
- 5.2.2.** On considère qu'il y a dépendance financière notamment lorsque le total des honoraires qu'un commissaire et le cabinet de révision dont il fait partie le cas échéant perçoit(ven)t ou doit(ven)t percevoir, à quelque titre que ce soit, d'une personne morale contrôlée et de ses entités liées représente, sur une période de trois ans, 20% ou plus des revenus totaux de ce commissaire et du cabinet de révision dont il fait partie le cas échéant. Une telle évaluation sur une période de trois ans, doit être effectuée chaque année en tenant compte de l'exercice social en cours et des deux exercices précédents.
- 5.2.3.** On considère également qu'il y a dépendance financière, notamment lorsque le total des honoraires que le commissaire et son réseau perçoivent ou doivent percevoir, à quelque titre que ce soit, d'une personne morale contrôlée et de ses entités liées, représente sur une période de trois ans, 20% ou plus des revenus totaux de ce réseau. Une telle évaluation sur une période de trois ans, doit être effectuée chaque année en tenant compte de l'exercice social en cours et des deux exercices précédents.
- 5.2.4.** Pour l'appréciation du seuil de 20%, il convient de tenir compte des honoraires perçus par le commissaire et son réseau auprès des entités liées à la personne morale contrôlée ainsi qu'auprès des entités 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 commissaire.
- 5.2.5.** Il pourrait être admis que des écarts par rapport aux seuils ci-avant soient constatés au cours des premières années d'exercice de la profession ou dans d'autres situations analogues. En ce qui concerne les réviseurs d'entreprises personnes physiques qui s'établissent pour la première fois dans la profession, les calculs visés aux points 5.2.2., 5.2.3. et 5.2.4. sont dès lors effectués pour la première fois cinq ans après l'inscription au registre public. Durant cette période de cinq ans, ces réviseurs d'entreprises doivent adopter des mesures de sauvegarde telles que, par exemple, la revue des travaux par un autre réviseur et la mise en place d'un contrôle interne de qualité renforcé.

5.3. Relations entre les honoraires audit et non audit

Le commissaire doit également considérer si le montant des honoraires relatifs à d'autres missions que la révision des comptes auprès de l'entité contrôlée et de ses entités liées est susceptible de créer un risque de dépendance financière, en particulier lorsque le montant des honoraires non audit dépasse le montant des honoraires audit. 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.

Au cas où le risque serait considéré comme significatif, et sans préjudice des dispositions légales applicables, le commissaire doit adopter des mesures de sauvegarde pour réduire ce risque à un niveau acceptable.

5.4. Honoraires impayés

Lorsque le paiement des honoraires dus pour des mandats de commissaire ou d'autres missions prend un retard 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 et/ou démissionner du mandat de commissaire en cours, dans le respect des dispositions prévues aux articles 135 et 136 du Code des sociétés.

6. Rotation

6.1. Des menaces liées à la familiarité excessive peuvent apparaître lorsque certains membres de l'équipe chargée de la mission de commissaire travaillent régulièrement et pour une longue période sur ladite mission.

6.2. Pour atténuer ces menaces, le commissaire est tenu en cas de mandat de commissaire auprès d'une entité d'intérêt public:

- a. de remplacer au minimum le(s) représentant(s) permanent(s) du cabinet de révision, ou en cas de mandat exercé par un commissaire personne physique, de transférer le mandat à un confrère, dans les six ans qui suivent sa/leur nomination. Le(s) réviseur(s) d'entreprises remplacé(s) ne peut/peuvent participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période d'au moins deux ans⁴ ;
- 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.

7. Entrée en vigueur et dispositions transitoires

7.1. Les présentes normes entrent en vigueur le 29 juin 2008.

7.2. Les dispositions visées au point 5.2. sont applicables aux honoraires relatifs aux exercices

⁴ Voir également le champ d'application visé au 2.2. En cas de contrôle de comptes consolidés, les mêmes règles de rotation s'appliquent au niveau des filiales importantes belges ou étrangères.

comptables du commissaire personne physique et du cabinet de révision commençant au plus tôt le jour de l'entrée en vigueur des présentes normes ainsi qu'aux honoraires des deux exercices précédant cet exercice.

- 7.3.** Les dispositions visées au point 6.2. sont applicables aux mandats de commissaire prenant cours le 29 juin 2008 ou à une date ultérieure et dont le(s) représentant(s) permanent(s) des cabinets de révision ou le(s) commissaire(s) personne(s) physique(s) est/sont en fonction depuis six ans ou plus dans l'exercice desdits mandats. La rotation doit être appliquée sur tous les mandats renouvelés à partir du 29 juin 2008, au plus tard au moment où la durée de six ans est atteinte lors d'un renouvellement de mandat⁵.

* * *

⁵ Dans la mesure où ces dispositions sont applicables le 29 juin 2008, les dispositions visées au point 7.3. sont applicables aux mandats de commissaire prenant cours à partir du 29 juin 2008 ; par exemple : (1) si le commissaire est renommé le 1^{er} septembre 2007 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 août 2010 ; (2) si le commissaire est renommé le 1^{er} septembre 2008 et que le représentant permanent est en fonction depuis six ans ou plus à cette date, un autre représentant permanent devra être désigné le 1^{er} septembre 2008 ; (3) si le commissaire est renommé le 1^{er} septembre 2008 et que le représentant permanent est en fonction depuis cinq ans à cette date, le représentant permanent devra être remplacé au plus tard le 1^{er} septembre 2011 ou au plus tard, à la date de la plus prochaine assemblée générale se prononçant sur l'approbation des comptes certifiés par ce représentant permanent.