

COMMUNICATION AUX REVISEURS D'ENTREPRISES

Le Président

Correspondant sg@ibr-ire.be	Notre référence DSch/NH	Votre référence	Date 8 avril 2008
--------------------------------	----------------------------	-----------------	----------------------

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : Lettre d'affirmation : position du Conseil relative à la responsabilité des signataires.

1.- Le Conseil de l'IRE vous avait adressé le 16 janvier 2007 une Communication relative à la lettre d'affirmation (*Representation Letter*) – à caractère obligatoire pour les exercices clôturés au 31 décembre 2006 ou à une date ultérieure.

2.- Le but de la présente Communication est de souligner la position du Conseil relative à la responsabilité des signataires de la lettre d'affirmation par rapport à leur responsabilité légale, telle que reprise dans le Rapport Annuel 2007, (p. 218 à 224, § 8.3.3.), dont vous trouverez une copie en annexe.

3.- Afin de vous aider en cas de problème pour obtenir la signature de la lettre d'affirmation, vous pouvez utilement utiliser la position officielle du Conseil.

Recevez, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de ma haute considération.



Pierre P. BERGER

Annexe : 1

8.3.2. Cahier spécial des charges : renouvellement du mandat des réviseurs d'entreprises auprès des institutions publiques de sécurité sociale : Banque Carrefour de la Sécurité sociale (BCSS)

En avril 2007, le Service public fédéral Sécurité sociale a lancé un appel d'offre afin de renouveler le mandat des réviseurs d'entreprises auprès des institutions publiques de sécurité sociale.

Le 18 septembre 2007, le Président de l'Institut a envoyé aux réviseurs d'entreprises une communication afin d'attirer l'attention des réviseurs d'entreprises sur le paragraphe 2.3.3. du cahier des charges relatif aux critères d'attribution, et plus particulièrement le troisième point repris ci-dessous :

« Le réviseur s'engage explicitement à ne pas décharger de responsabilités sur la BCSS qui outrepasseraient les engagements suivants – notamment en demandant à la BCSS de signer une lettre de représentation l'engageant plus avant – : (...)

Cet engagement figurera de manière explicite dans la réponse du soumissionnaire et constitue une condition de recevabilité de son offre. »

Ce paragraphe impose, comme condition de recevabilité de l'offre, que les réviseurs d'entreprises ne soumettent pas la lettre d'affirmation, à la signature de la BCSS.

Le Président de l'Institut a organisé une concertation avec le SPF Sécurité sociale pour assurer la compatibilité du paragraphe 2.3.3. du cahier des charges avec la loi coordonnée de 1953 puisqu'en vertu de l'article 30, § 3 de cette loi, le réviseur d'entreprises est légalement tenu de respecter les normes établies par l'Institut, conformément à la procédure mise en place par le législateur et soumise à une supervision publique.

8.3.3. Réunion avec le BGI et l'AB

Le 28 février 2007, le Président honoraire, André KILELSE, le Secrétaire général, David SZAFRAN, et le Responsable Normes d'exercice professionnel, Dries SCHOCKAERT, ont assisté à une réunion avec les représentants du *Belgian Governance Institute* (BGI) et de l'Association belge des Administrateurs (AB).

Cette réunion avait pour objectif d'expliquer les nouvelles normes établies par l'Institut le 15 décembre 2006 et, en particulier, la nouvelle norme relative à la lettre d'affirmation. Il a été rappelé qu'en vertu du nouvel article 30 § 3 de la loi du 22 juillet 1953, les normes sont obligatoires pour les réviseurs d'entreprises⁽¹⁾.

Par conséquent, les commissaires doivent respecter les normes de l'Institut et ont, notamment, l'obligation de se conformer aux situations où les normes prévoient l'expression d'une opinion avec réserve ou une déclaration d'abstention. Le paragraphe 4.2. de la dite norme dispose que le refus par la direction de signer la lettre d'affirmation entraîne une limitation de l'étendue du contrôle conduisant le réviseur d'entreprises à l'émission d'une réserve dans son rapport ou à la formulation d'une déclaration d'abstention.

Lors de cette réunion, diverses questions ont été posées relatives à la responsabilité des administrateurs par rapport à la nouvelle obligation du réviseur d'entreprises d'obtenir de la direction de l'entité les déclarations écrites requises dans une lettre d'affirmation.

La première question concernait le fait de savoir si la lettre d'affirmation augmente ou non (par rapport aux dispositions légales applicables) la responsabilité des signataires de cette lettre (administrateurs, gérants, directeur général et/ou directeur financier, autres personnes pouvant engager la société auditée dans des actes dépassant la gestion journalière,...) à l'égard du commissaire, en cas d'action en responsabilité civile intentée par celui-ci ou par un tiers, contre les signataires de la lettre.

VIII

(1) L'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE 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 abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, a modifié la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Cet arrêté royal est entré en vigueur le 31 août 2007, *M.B.*, 27 avril 2007 p. 22868-22945.

A cet égard le Conseil de l'Institut a rappelé qu'en vertu de l'article 92 du Code des sociétés, les administrateurs sont tenus d'établir les comptes annuels, et ceux-ci doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société (art. 24 de l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés). Par ailleurs, et sauf exception, les administrateurs sont également tenus, en vertu de l'article 95 du Code, d'établir un rapport dans lequel ils rendent compte de leur gestion. Ils sont aussi tenus de collaborer au contrôle des comptes annuels et du rapport de gestion par le commissaire (*cf.* notamment les articles 137 et 143 du Code des sociétés).

Par conséquent, le Conseil de l'Institut est d'avis que la lettre d'affirmation, qui consiste à affirmer que les administrateurs sont conscients de ces responsabilités et qu'ils ont dûment considéré les éléments pertinents pour l'établissement de comptes annuels et d'un rapport de gestion fiables, n'augmente pas la responsabilité des administrateurs en droit.

Toutefois, il est possible que la responsabilité des administrateurs soit *in concreto* appréciée avec plus de rigueur, en raison des déclarations, contenue dans la lettre d'affirmation, pouvant former la base sur laquelle cette responsabilité pourrait être mise en œuvre. La responsabilité des administrateurs n'est pas aggravée en soi, puisqu'elle existe de par ses obligations légales.

La deuxième question concernait la même problématique que la première question dans le cadre de la responsabilité de la société auditée.

En vertu de l'article 526 du Code des sociétés⁽¹⁾, la société est liée par les actes accomplis par le conseil d'administration, par les administrateurs⁽²⁾, par les membres du comité de direction ou par le délégué à la gestion journalière, même si ces actes excèdent l'objet social, à moins que la

(1) Article 407 du Code des sociétés pour la SCRL.

(2) Administrateurs ayant la qualité d'agir conformément à l'article 522, §2 du Code des sociétés.

société ne prouve que le tiers savait que l'acte dépassait l'objet social ou qu'il ne pouvait l'ignorer, compte tenu des circonstances, sans que la seule publication des statuts suffise à constituer cette preuve.

Le Conseil de l'Institut considère, donc, qu'il en résulte que, si un administrateur ou un membre du comité de direction ou un délégué à la gestion journalière, commet un acte tel que la confirmation par écrit d'informations fausses contenues dans la lettre d'affirmation, la société sera liée par cet acte, que cet acte excède ou non les pouvoirs de l'organe en question.

Par conséquent, la lettre d'affirmation n'augmente pas la responsabilité de la société contrôlée par rapport aux dispositions légales applicables, mais en constitue un cas éventuel d'application.

La troisième question était relative au secret professionnel : Le commissaire peut-il faire usage de la lettre d'affirmation, pour appuyer son action en responsabilité contre la société auditée et/ou ses dirigeants (en cas de faute de ces derniers) dans une action judiciaire intentée par un actionnaire minoritaire ?

Le Conseil de l'Institut a répondu affirmativement à la question, considérant qu'en effet, le commissaire peut faire usage de la lettre d'affirmation lors d'une action judiciaire intentée à son égard ou à l'égard de la société.

La base légale du secret professionnel du réviseur d'entreprises est inscrite à l'article 79 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises :

« § 1^{er} L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoutent :

a) la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction (...) »

Il ressort de la lecture combinée de l'article 79, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 458 du Code pénal que le commissaire doit s'exprimer dans certains cas parce qu'il est obligé par la loi⁽¹⁾. Dans ces cas, il ne peut pas être sanctionné pénalement pour non-respect de son obligation au secret professionnel.

Il ressort également de la lecture combinée de l'article 79, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 458 du Code pénal que parmi les exceptions au secret professionnel autres que l'obligation légale de parler, il existe des exceptions liées à une procédure judiciaire. Il faut distinguer selon que le commissaire témoigne en justice ou selon qu'il est lui-même prévenu⁽²⁾.

Lors d'un témoignage en justice, le commissaire ne viole pas son obligation de secret professionnel lorsqu'il est cité comme témoin sur le plan civil et pénal devant le tribunal et accepte de parler. Il convient d'attirer l'attention sur le fait que le commissaire n'est pas obligé de s'exprimer dans ce cas : il a le choix. Cependant, si le commissaire s'exprime, il ne pourra pas être sanctionné pénalement. Il est rappelé que si le commissaire choisit de parler, il doit porter à la connaissance des parties tous les éléments dont il dispose.

Lorsqu'un commissaire est lui-même appelé à être entendu comme prévenu, et en application des droits de la défense, le commissaire peut parler sans violer le secret professionnel. Il peut invoquer tous les éléments qu'il juge utile à sa défense, même si son client lui demande de garder le secret. Par conséquent, le commissaire, a également dans ce cas, le choix entre parler ou se taire.

L'article 79, § 1^{er} a) prévoit expressément l'exception à l'obligation du secret professionnel lorsque la société donne son accord écrit pour communiquer des attestations ou des confirmations⁽³⁾.

(1) Le commissaire doit, par exemple, indiquer dans son rapport sur les comptes annuels qu'il n'a point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du Code des sociétés (article 144, 8° du Code des sociétés).

(2) IRE, *Vademecum I*, 2005, p. 337.

(3) IRE, *Vademecum II*, 2005, p. 338.

Le fait de signer la lettre d'affirmation n'implique pas un accord écrit de la société permettant au commissaire de faire usage du contenu de la lettre sans violer l'obligation du secret professionnel.

En conclusion, le Conseil de l'Institut considère que les règles relatives au secret professionnel s'appliquent également à la lettre d'affirmation, comme tout autre document ou élément de preuve couvert par le secret professionnel que le commissaire a reçu lors de l'exécution des procédures d'audit.

La quatrième question portait sur le fait de savoir si le refus de signer la lettre d'affirmation constitue ou non une infraction par les dirigeants (administrateurs, gérants, etc.) aux dispositions du Code des sociétés sanctionnées pénalement en vertu de l'article 170, 3° de ce Code.

Le Conseil de l'Institut a clarifié que le refus de signer la lettre d'affirmation constituant une limitation de l'étendue du contrôle du commissaire (*scope limitation*), conduisant le commissaire à émettre une réserve dans son rapport ou à formuler une déclaration d'abstention (paragraphe 4.2. de la norme « Les déclarations de la direction »), ne constitue pas, en soi, une infraction pénale.

La limitation de l'étendue du contrôle du commissaire résulte du fait que la lettre d'affirmation contient pour l'essentiel des confirmations d'information que seuls les dirigeants de la société peuvent fournir et que le commissaire ne pourrait réunir par d'autres techniques de contrôle.

Par contre, la signature d'une lettre d'affirmation contraire à la réalité pourrait, être considérée comme un faux au sens du Code pénal, si les conditions d'application de la notion sont réunies.

La dernière question était relative à la notion de « garantie » : la lettre d'affirmation constitue-t-elle une « garantie » accordée par la société audité au commissaire, interdite en vertu de l'article 134, § 6 (ancien article 134, § 3) du Code des sociétés ?

VIII

Le Conseil de l'Institut est d'avis qu'il convient de situer l'article 134 par rapport au Code des sociétés. Cette disposition figure au Titre VII relatif au contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés et plus particulièrement, sous la section II relative à la rémunération des commissaires. L'article 134 du Code des sociétés précise les règles en matière d'émoluments du commissaire.

La philosophie du paragraphe 6 de cette disposition se reflète dans la phrase précédente qui prévoit que le commissaire ne peut recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit. En outre le deuxième alinéa précise que :

« La société ne peut leur consentir des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à leur profit ».

Le terme de « garantie » doit s'entendre au sens de l'article 629 du Code des sociétés :

« Une société anonyme ne peut avancer de fonds, ni accorder des prêts, ni donner des sûretés... ».

VIII

Autrement dit le terme « garantie » vise ici la notion de sûreté ou d'autres formules juridiques conduisant à des effets analogues à ceux d'une sûreté.

Par ailleurs, la disposition étant précise et claire et par conséquent non sujette à interprétation, le terme peut être défini selon le langage courant. A cet égard, le Petit Larousse Illustré et le *Van Dale* définissent le terme « garantie » de la façon suivante :

1. *Ce qui assure l'exécution, le respect des termes d'un contrat...*
2. *... qui procure à un créancier une sûreté, en garantie de l'engagement pris par le débiteur (par un cautionnement, une hypothèque), (...)*
3. *(...) onderpand, zekerheid, garantie : iets ten waarborg geven ; een waarborg stellen ; (...).* »

En conséquence, le Conseil de l'Institut considère que la lettre d'affirmation ne constitue ainsi pas une garantie au sens de l'article 134, § 6 du Code des sociétés.