Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises
Koninklijk Instituut - Institut royal

COMMUNICATION AUX REVISEURS D'ENTREPRISES

Le Président

Correspondant	Notre référence	Votre référence	Date
sg@ibr-ire.be	DS/NH/kt		8 mars 2010

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : Communications du commissaire au comité d'audit en vertu de l'article 526*bis*, § 5 et § 6, du Code des sociétés

1. Synthèse

La présente communication prolonge la communication du président aux réviseurs d'entreprises du 6 février 2009 relative à la loi du 17 décembre 2008 concernant le comité d'audit, la cessation du mandat de commissaire avant terme et la règle "*one to one*".

Elle a pour but d'attirer votre attention sur les obligations pour le commissaire (ou pour le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés) de communiquer certaines informations au comité d'audit en vertu de l'article 526*bis*, § 5 et § 6, du Code des sociétés, introduit par la loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières (*M.B.*, 29.12.2008). Ces obligations ne s'appliquent pas aux entités ayant décidé d'instaurer un comité d'audit sans y être tenues par la loi.

La loi du 17 décembre 2008 a, en effet, introduit un nouvel article 526*bis* dans le Code des sociétés qui prévoit, en son paragraphe 5, que le commissaire doit faire rapport au comité d'audit sur les questions importantes apparues dans l'exercice de sa mission de contrôle légal des comptes, en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

En outre, la loi du 17 décembre 2008 prévoit, à l'article 526*bis*, § 6, du Code des sociétés, l'obligation pour le commissaire de :

a) confirmer chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à la société ;
b) communiquer chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à la société ;
c) examiner avec le comité d'audit les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegardes prises pour atténuer ces risques, consignées par lui.

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

4

Le législateur n'a pas donné plus de précision quant à la forme, au contenu ou au moment où la communication doit être faite au comité d'audit.

Vous trouverez, ci-dessous, d'une part, une note explicative sur les deux obligations décrites ci-dessous ainsi que d'autre part, un exemple de rapport du commissaire au comité d'audit conformément à l'article 526*bis*, § 5, et un exemple de confirmation de l'indépendance du commissaire conformément à l'article 526*bis*, § 6, du Code des sociétés.

Ces exemples ne sont pas obligatoires, et vous sont communiqués à titre d'information. Toutefois, il est important de préciser que le législateur requiert de la part du commissaire, d'une part, un « rapport » en ce qui concerne l'article 526*bis*, § 5 du Code des sociétés, ce qui sous-entend un document écrit et signé par le commissaire et d'autre part, une confirmation écrite annuelle de son indépendance conformément à l'article 526*bis*, § 6, du Code des sociétés.

2. Contexte

La loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières a transposé, en droit belge, l'article 41, § 4, et l'article 42, § 1er, de la directive audit[1].

En effet la loi a introduit un nouvel article 526*bis* du Code des sociétés qui prévoit, en son paragraphe 5, que le commissaire doit faire rapport au comité d'audit sur les questions importantes apparues dans l'exercice de sa mission de contrôle légal des comptes, en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

En outre, la loi du 17 décembre 2008 a introduit, à l'article 526*bis*, § 6, du Code des sociétés, l'obligation pour le commissaire de :

a) confirmer chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à la société ;
b) communiquer chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à la société ;
c) examiner avec le comité d'audit les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegardes prises pour atténuer ces risques, consignées par lui.

Afin de déterminer le contenu, la forme et le moment où le rapport, conformément à l'article 526*bis*, § 5, du Code des sociétés doit être émis et la confirmation sur l'indépendance doit être formulée au comité d'audit, il sera utilement fait référence ci-dessous, à titre de bonnes pratiques, aux normes internationales d'audit, et en particulier à la norme ISA 260[2] « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise » et à la norme ISA 265 « Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprises ».

---

[1] 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 et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L 157 du 9 juin 2006, p. 87–107

[2] Les traductions française et néerlandaise des normes ISA (clarifiées) sont disponibles sur le site internet de l'IRE, rubrique « Documentation », sous-rubrique « traduction des normes ISA ».

3. Rapport du commissaire au comité d'audit établi en vertu de l'article 526*bis*, § 5, du Code des sociétés

A. Contenu du rapport

Le commissaire est chargé, en vertu de l'article 526*bis*, § 5, du Code des sociétés, de faire rapport au comité d'audit :

a) sur les questions importantes apparues dans l'exercice de sa mission de contrôle légal des comptes, que celles-ci aient été résolues ou restent encore ouvertes. Il peut être fait référence au paragraphe 16 et aux paragraphes A16 à A20 des modalités d'application et de la norme ISA 260 ;

b) sur les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière, que celles-ci aient été remédiées par la société ou non. Il est utilement fait référence à la définition reprise au paragraphe 6 de la norme ISA 265 ainsi qu'aux diligences requises prévues par les paragraphes 7, 8 et 11 de ladite norme et les paragraphes sur les modalités d'application y relatifs.

B. Forme du rapport

L'article 526*bis*, § 5, du Code des sociétés requiert que le commissaire fasse « rapport » au comité d'audit.

Cette notion de rapport sous-entend qu'un document écrit et signé doit être remis au comité d'audit. Ce document peut toutefois se limiter à une lettre d'accompagnement d'une version imprimée d'un diaporama.

Un exemple de rapport est repris en annexe de la présente note.

C. Date du rapport

Le législateur ne précise pas la date à laquelle le rapport doit être transmis au comité d'audit.

Il est recommandé de transmettre le rapport lors de la réunion du comité d'audit ayant pour objet d'établir le rapport destiné au conseil d'administration sur l'exercice de ses missions, en vue de l'établissement par le conseil d'administration des comptes annuels et/ou des comptes consolidés, conformément à l'obligation du comité d'audit de faire rapport au conseil d'administration prévue à l'article 526*bis*, § 4, dernier alinéa, du Code des sociétés.

Toutefois, dans la mesure où une question importante est apparue au cours de l'audit, il est recommandé de la communiquer au comité d'audit dès que possible. Il en va de même, pour les faiblesses significatives du contrôle interne identifiées au cours de l'audit (paragraphes 21 et A40 de la norme ISA 260 et paragraphes 9, 10 et A14 de la norme ISA 265).

4. Communication de l'indépendance du commissaire au comité d'audit en vertu de l'article 526*bis*, § 6, du Code des sociétés

A. Contenu de la communication

Le commissaire est chargé, en vertu de l'article 526*bis*, § 6, du Code des sociétés, de :

a) confirmer chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à la société;
b) communiquer chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à la société ;

c) examiner avec le comité d'audit les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques, consignées par lui.

Concernant ces trois points, il peut être fait référence au paragraphe 17 et aux paragraphes A21 à A23 de la norme ISA 260.

B. Forme de la communication

Le commissaire doit confirmer par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à la société.

Un exemple de confirmation d'indépendance est annexé à la présente note.

L'exemple contient également un paragraphe relatif à la communication des services additionnels fournis à la société. Le législateur n'ayant pas précisé que cette communication devait se faire par écrit, l'insertion d'un tel paragraphe lors de la confirmation écrite d'indépendance n'est pas obligatoire, en vertu du Code des sociétés. Il en va de même en ce qui concerne l'examen des risques pesant sur l'indépendance du commissaire. Toutefois, les mesures de sauvegardes prises pour atténuer ces risques doivent être consignées par le commissaire.

Il est important de souligner que la norme ISA 260 requiert du commissaire qu'il communique les services audit et non-audit fournis à la société (paragraphe 17 b) et prévoit que lorsque des communications sont faites au comité d'audit de manière verbale, le commissaire doit les inclure dans sa documentation en indiquant le moment où celles-ci ont été communiquées (paragraphe 23).

C. Date de la communication

Le législateur précise que la confirmation d'indépendance et la communication des services d'audit additionnels doit avoir lieu chaque année.

L'exemple repris en annexe à la présente note prévoit que cette communication soit faite lors de la réunion du comité d'audit ayant pour objet d'établir le rapport destiné au conseil d'administration sur l'exercice de ses missions, en vue de l'établissement par le conseil d'administration des comptes annuels et/ou des comptes consolidés, conformément à l'obligation du comité d'audit de faire rapport au conseil d'administration prévue à l'article 526*bis*, § 4, dernier alinéa, du Code des sociétés.

5. Exemples

A. Rapport du commissaire au comité d'audit en vertu de l'article 526bis, § 5, du Code des Sociétés

Personnel et Confidentiel

Aux membres du comité d'audit (le cas échéant, aux membres du conseil d'administration)
[Nom de la société]
[Adresse de la société]

[Date]

Concerne : Rapport du commissaire au comité d'audit (le cas échéant au conseil d'administration) sur les questions importantes apparues dans l'exercice clos le _____ 20XX, et en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

Chère Madame, Cher Monsieur,

Conformément à l'article 526*bis*, § 5, du Code des Sociétés, nous vous faisons rapport dans le cadre de notre mandat de commissaire (le cas échéant : de réviseur d'entreprises) de la société [nom de la société (« la Société »)]. Le rapport inclut les questions importantes apparues dans l'exercice de notre mission de contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés) de la Société clos le [date de clôture], et en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

Ce rapport est destiné uniquement au comité d'audit et au conseil d'administration de la Société et n'est pas destiné à être utilisé par d'autres personnes.

Responsabilité de l'organe de gestion et du comité d'audit

L'établissement des comptes annuels (ou consolidés) relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ; le choix et l'application de règles d'évaluation appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Conformément à l'article 526*bis*, § 4, du Code des sociétés, le comité d'audit est au moins chargé du suivi du processus d'élaboration de l'information financière, de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de la société, (le cas échéant, de l'audit interne et de son efficacité) ainsi que du contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés), en ce compris le suivi des questions et recommandations formulées par le commissaire (le cas échéant, le réviseur d'entreprises).

Responsabilité de l'auditeur

Dans le cadre de notre mission de contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés), nous avons tenu compte du contrôle interne en vigueur dans la société relatif à l'établissement et à la présentation sincère des comptes annuels, afin de définir les procédures de contrôle appropriées aux circonstances, conformément aux Normes générales de révision (le cas échéant, les normes ISA). Par conséquent, nous n'exprimons pas d'opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société.

Notre responsabilité est de vous faire rapport sur les questions importantes apparues dans l'exercice de notre mission de contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés) de la Société et en particulier sur les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière, conformément à l'article 526*bis*, § 5, du Code des sociétés.

Questions importantes apparues durant notre mission de contrôle et faiblesses significatives relatives au contrôle interne

Lors de nos travaux, nous avons relevé, suivant notre jugement professionnel, les questions importantes suivantes qui nous paraissent pertinentes dans le cadre de l'exercice de votre mission :

[(a) aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de la société, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les comptes annuels (ou consolidés) :....(à compléter)

Le cas échéant : raisons pour lesquelles nous considérons qu'une pratique comptable importante, acceptable selon le référentiel comptable applicable, n'est pas la plus appropriée dans les circonstances particulières de la société : ...(à compléter);

(b) le cas échéant : difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit : ...(à compléter) ;

(c) le cas échéant : les questions importantes relevées lors de l'audit qui ont été discutées avec, ou ont fait l'objet d'une correspondance à la direction ...(à compléter); et les déclarations écrites que nous avons demandées...(à compléter); et

(d) le cas échéant : d'autres questions relevées lors de l'audit, qui, suivant notre propre jugement professionnel, sont importantes dans le cadre de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière] [3].

Par faiblesses significatives du contrôle interne, nous entendons les déficiences, ou l'ensemble des déficiences dans le contrôle interne qui, suivant notre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter l'attention des membres du comité d'audit (le cas échéant, du conseil d'administration).

Option 1 : Lors des travaux effectués dans le cadre de notre mandat, nous n'avons pas relevé de faiblesses significatives au niveau du contrôle interne au regard du processus d'information financière de la Société qui, suivant notre jugement professionnel, seraient suffisamment importantes pour vous être expressément signalées conformément à l'article 526*bis*, § 5, du Code des sociétés.

Option 2 : Lors des travaux effectués dans le cadre de notre mandat, nous avons relevé les faiblesses significatives suivantes au niveau du contrôle interne au regard du processus d'information financière de la Société, qui suivant notre jugement professionnel sont suffisamment importantes pour vous être expressément signalées conformément à l'article 526*bis*, § 5, du Code des sociétés.

- Description #1
- Description #2
- Etc.

Nous avons discuté celles-ci avec les membres de la direction.

Comme indiqué ci-avant, les travaux ont été effectués dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés) et peuvent dès lors ne pas avoir mis en lumière toutes les faiblesses significatives au niveau du contrôle interne au regard du processus d'information financière de la Société.

(le cas échéant : Les réponses écrites de la Société à nos observations n'ont pas fait l'objet de procédures d'audit dans le cadre de notre contrôle légal des comptes annuels (ou consolidés). En conséquence, nous n'émettons pas d'opinion sur celles-ci).

Nous sommes à votre disposition pour discuter du contenu de ce document à votre meilleure convenance.

Nous vous prions d'agréer, [chère Madame, cher Monsieur], l'expression de nos salutations distinguées.

[Cabinet de révision]

Représenté par

[NOM]
Associé

[3] Paragraphe optionnel sauf dans la mesure où le commissaire applique les normes ISA et en particulier la norme ISA 260, paragraphe 16.

B. Communication du commissaire au comité d'audit en vertu de l'article 526bis, § 6, du Code des Sociétés

Personnel et Confidentiel

Aux membres du comité d'audit
(le cas échéant, aux membres du conseil d'administration)
[Nom de la société]
[Adresse de la société]

[Date]

Chère Madame, Cher Monsieur,

Confirmation annuelle d'indépendance

L'article 526*bis*, § 6, a), du Code des sociétés requiert que nous vous confirmions annuellement par écrit notre indépendance vis-à vis de [nom de la société] (« la Société »). L'objet de cette lettre est de répondre à cette obligation.

Nous confirmons que tout au long de l'exercice comptable clôturé le .....et jusqu' à la date de cette lettre, nous avons été indépendants par rapport à la Société, conformément aux dispositions légales, réglementaires et normatives applicables en Belgique.

[Communication des services fournis à la Société et de leurs honoraires[4]

Conformément à l'article 526*bis*, § 6, b), du Code des sociétés, nous avons communiqué au comité d'audit les services additionnels fournis à la Société durant l'exercice clos le [date de clôture], en date du…

(Conformément à la norme ISA 260,) nous avons résumé ci-dessous nos honoraires relatifs au contrôle légal des comptes annuels [ou consolidés] pour l'exercice clos le [date de clôture] ainsi que les honoraires facturés pour les autres services professionnels que nous avons fournis à la Société[5].

[4] L'article 526*bis*, § 6, b), du Code des sociétés ne prévoit pas l'obligation pour le commissaire de communiquer par écrit, les services additionnels fournis, en conséquence ce paragraphe est facultatif. Toutefois, dans la mesure où le commissaire applique les normes ISA et en particulier la norme ISA 260, paragraphe 17, une telle communication écrite est requise.

[5] L'article 526*bis*, § 6, b), du Code des sociétés ne prévoit pas que le commissaire doive communiquer par écrit le montant des honoraires audits et des honoraires non-audits. Toutefois, dans la mesure où le commissaire applique les normes ISA et en particulier la norme ISA 260, paragraphe 17, une telle communication écrite est requise.

Optionnel : Nous avons également joint les chiffres correspondants de l'année précédente tels que communiqués le [date de la lettre de confirmation d'indépendance précédente[6].

En EUR	200X	200x-1
Emoluments du commissaire		
Emoluments pour prestations exceptionnelles ou missions particulières accomplies au sein de la société par le commissaire :		
• Autres missions d'attestation		
• Missions de conseils fiscaux		
• Autres missions extérieures à la mission revisorale		
Sous-total		
Emoluments pour prestations exceptionnelles ou missions particulières accomplies au sein de la société par des personnes avec lesquelles le commissaire est lié :		
• Autres missions d'attestation		
• Missions de conseils fiscaux		
• Autres missions extérieures à la mission revisorale		
Sous-Total		
Total		

Nous n'avons pas connaissance de relations entre notre cabinet, son réseau et [nom de la société] autres que les services professionnels décrits ci-dessus. Selon nous, aucun des services décrits ci-dessus n'est de nature à porter atteinte à notre indépendance[7]].

[6] Cette information n'est ni requise par l'article 526*bis*, § 6, b), du Code des sociétés ni par la norme ISA 260.

[7] L'article 526*bis*, § 6, b), du Code des sociétés ne prévoit pas l'obligation de communiquer par écrit ces informations. Toutefois, dans la mesure où le commissaire applique les normes ISA et en particulier la norme ISA 260, paragraphe 17, une telle communication écrite est requise.

Cette lettre est destinée exclusivement aux membres du comité d'audit et du conseil d'administration de la Société et ne peut être utilisée à d'autres fins.

[Cabinet de révision]

Représenté par

[NOM]

Associé

Nous vous prions d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de notre haute considération.

Pierre P. BERGER