

**CONSEIL SUPERIEUR
DES PROFESSIONS
ECONOMIQUES**

North Gate III - 5^{ème} étage
16 Bld Roi Albert II - 1000 Bruxelles
Tél. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19
E-mail : CSPEHREB@skynet.be
www.cspe-hreb.be

Avis du 24 octobre 2002 relatif au projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133, alinea 9 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés

annexe V

Historique

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales¹ et a succédé au Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable.

Une des missions du Conseil supérieur est d'adresser au Gouvernement des recommandations ou des avis, émis d'initiative ou sur demande. Conformément aux dispositions légales, le Ministre de l'Economie a demandé, le 13 septembre 2002, un (deuxième) avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos du projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et du rapport au Roi y relatif.

Le Conseil supérieur a rendu, le 19 février 2001, un avis relatif au nouveau régime en matière d'indépendance du commissaire. En résumé, les membres du Conseil supérieur ont exprimé, dans cet avis, leur accord unanime pour l'insertion d'une période dite de «viduité» de deux ans.

Les membres ont soutenu à l'unanimité la nécessité de renforcer la législation en ce qui concerne la possibilité pour le commissaire ou les personnes qui lui sont liées de fournir des prestations complémentaires. Par contre, l'unanimité n'a pu être obtenue sur les mesures à prendre.

Ces différentes tendances se retrouvent dans le premier avis du 25 janvier 2002 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 (en projet) du Code des sociétés. Comme l'intitulé de l'avis l'indique, il ne s'agissait, à ce moment, que d'un projet de loi. Entre temps, la loi a été votée et publiée au Moniteur belge du 22 août 2002. L'avis ci-après a pour objectif de tenir compte, d'une part, 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 et, d'autre part, d'un certain nombre de développements internationaux récents.

1. M.B., 11 mai 1999.

Lignes de force

Conformément aux dispositions légales y afférentes, le Ministre de l'Economie a demandé un (deuxième) avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos du projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et du rapport au Roi y relatif.

Un certain nombre de développements nouveaux se sont toutefois produits, tant en Belgique, qu'en Europe ou aux Etats-Unis, depuis l'avis rendu le 25 janvier 2002 par le Conseil supérieur des Professions économiques en matière d'indépendance du commissaire. Ceci a conduit le Conseil supérieur à procéder à une nouvelle analyse du projet d'arrêté royal portant exécution de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés. Dans cette perspective, il convient de souligner qu'il est toujours envisageable, dans le cadre défini par le législateur belge, d'orienter le projet d'arrêté royal tant dans le sens de la recommandation européenne en la matière que dans celui des derniers développements américains repris dans le *Sarbanes-Oxley Act*. Les membres du Conseil supérieur ont choisi, dans le présent avis, de prendre le cadre européen comme fil conducteur, ce qui correspond à l'orientation des débats qui ont prévalu au niveau international lors de l'adoption des nouvelles dispositions législatives.

Le Conseil supérieur soutient l'initiative consistant à adopter rapidement un arrêté royal afin d'éviter toute confusion à propos de l'admissibilité, pour le commissaire, de prester des services complémentaires. A cet effet, le Conseil supérieur estime nécessaire de réduire au minimum le délai de finalisation de cet arrêté royal et d'insister sur le caractère hautement urgent. L'entrée en

vigueur, d'une part, de cet arrêté royal à prendre en exécution de l'article 133 du Code des sociétés et, d'autre part, des dispositions même de l'article 133 du Code des sociétés, ne peut, en effet, subir aucun retard qui découlerait de l'obligation de prendre d'autres arrêtés royaux relatifs à l'indépendance du commissaire, tels que la ventilation des honoraires complémentaires à reprendre dans le rapport de gestion.

Cet arrêté royal est en effet à même d'apporter une réponse appropriée à l'«*expectation gap*» existant très clairement en la matière, pour autant que la procédure d'entrée en vigueur de cet arrêté royal n'accuse aucun retard. Il convient de souligner que des mesures ont, en effet, été prises entre temps, que ce soit aux Etats-Unis ou au niveau européen. Le Conseil supérieur estime que l'arrêté royal doit entrer en vigueur le plus rapidement possible. Le Conseil supérieur estime cependant qu'il convient que cet arrêté entre en vigueur en même temps que l'arrêté royal relatif au Comité d'avis et de contrôle, tel que prévu à l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur prend par ailleurs acte du fait que le législateur n'a pas adapté l'alinéa 7, de l'article 133 du Code des sociétés, au vu des considérations émises par le Conseil supérieur à propos de l'existence du lien étroit entre l'alinéa 7 et l'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés. En effet, une interprétation littérale de l'alinéa 7 de l'article 133 du Code des sociétés conduit à la conclusion qu'il est interdit au commissaire de fournir toute prestation, autre que celles qui lui sont confiées par la loi.

*
* *

Les membres majoritaires du Conseil supérieur, Madame Pieters et MM. Keutgen, Michel, Peeters et Servais, marquent leur soutien à la liste des incompatibilités, telles qu'elles sont énumérées dans le projet d'arrêté royal et inspirées par la recommandation européenne en la matière. Cet accord de principe n'est cependant pas synonyme de support inconditionnel. En effet, il importe que des adaptations importantes soient apportées aux différentes incompatibilités décrites dans le projet d'arrêté royal.

Dans cette perspective, il convient impérativement, de l'avis de ces membres du Conseil supérieur, de prendre en compte les observations suivantes. A défaut, l'arrêté royal ne permettrait, en effet, pas de rencontrer l'objectif poursuivi par le législateur, en matière d'indépendance des commissaires, dans le cadre de l'adoption de la loi du 2 août 2002.

- Ces membres du Conseil supérieur estiment nécessaire de donner une nouvelle définition des « liens de collaboration » afin de rencontrer la volonté du législateur, de s'inscrire dans le prolongement de la recommandation européenne et de couvrir toutes les dispositions en la matière contenues dans l'arrêté d'exécution du 10 janvier 1994 relatif à la déontologie du réviseur d'entreprises.
- Un certain nombre de dispositions figurant dans le projet d'arrêté royal sont dépourvues de toute base légale.

Ces membres du Conseil supérieur estiment dès lors que, dans la mesure où il s'avère impossible de rencontrer les recommandations européennes par la voie réglementaire, il incombe à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adopter les normes professionnelles nécessaires. Le législateur a donné à l'I.R.E. les compétences nécessaires en la matière dans la loi du 22 juillet 1953. Le Conseil supérieur prendra, le cas échéant, lui-même des initiatives afin d'inciter l'I.R.E. à adopter des normes en la matière.

- Une révision en profondeur du rapport au Roi s'impose. Le texte actuel contient, en effet, un certain nombre d'imprécisions. La sécurité juridique exige la suppression de ces imprécisions.

*
* *

Les membres minoritaires du Conseil supérieur, Mme Van Den Bossche et M. Struyf, constatent que le Parlement belge a approuvé la loi du 2 août 2002 et que cette loi prévoit une mesure d'exécution par le biais d'une liste d'incompatibilités. Dans ce cadre, ils souhaitent que la liste des incompatibilités, telles qu'énumérées dans le projet d'arrêté royal, soit élargie. Cette liste devrait, de l'avis de ces deux membres du Conseil supérieur, être complétée par les conseils en matières fiscale et sociale et les conseils en matière de restructuration d'entreprises.

Avis

Table des matières

1. *Introduction*
2. *Evaluation générale du cadre institutionnel*
3. *Intitulé du projet d'arrêté royal*
4. *Commentaire par article du projet d'arrêté royal*
 - 4.1. **Article 1^{er} du projet**
 - 4.1.1. *Article 184, § 1^{er} en tant que disposition de renvoi*
 - 4.1.2. *Article 184, § 2 relatif à la structure organisationnelle du commissaire*
 - a) Exécution de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés et transposition de la recommandation européenne
 - b) Formulation de la première phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 2 du projet d'arrêté royal
 - c) Reformulation du concept de liens de collaboration
 - 4.1.3. *Article 184, § 3 reprenant la liste des incompatibilités*
 - a) La prise de décisions dans la société contrôlée
 - b) L'établissement des comptes annuels et la tenue de la comptabilité
 - c) L'élaboration et la mise en œuvre de systèmes technologiques
 - d) La réalisation d'évaluations
 - e) L'audit interne
 - f) Le règlement de litiges fiscaux et autres
 - g) Le recrutement
 - 4.1.4. *Article 184, § 4 relatif au champ d'application*
 - 4.1.5. *Article 184, § 5 relatif à l'adoption de directives*
 - 4.2. **Article 2 du projet comportant des adaptations techniques à l'arrêté royal du 30 janvier 2001**
 - 4.3. **Article 3 du projet relatif à l'entrée en vigueur**
 - 4.4. **Article 4 du projet relatif à l'exécution**
5. *Commentaire général du rapport au Roi*
 - 5.1. **Commentaire préalable au commentaire par article**
 - 5.2. **Commentaire introductif de l'article 1^{er}**
 - 5.3. **Commentaire du paragraphe 1^{er} du nouvel article 184**
 - 5.4. **Commentaire du paragraphe 2 du nouvel article 184**
 - 5.5. **Commentaire du paragraphe 3 du nouvel article 184**
 - 5.6. **Commentaire du paragraphe 4 du nouvel article 184**
 - 5.7. **Commentaire du paragraphe 5 du nouvel article 184**
 - 5.8. **Commentaire de l'article 2 de l'arrêté royal**
 - 5.9. **Commentaire de l'article 3 de l'arrêté royal**
 - 5.10. **Commentaire de l'article 4 de l'arrêté royal**

1. Introduction

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été créé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales¹ et a succédé au Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable.

Le Conseil supérieur a pour mission légale² de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Conformément aux dispositions légales y afférentes, le Ministre de l'Economie a demandé, le 13 septembre 2002, un (deuxième) avis du Conseil supérieur des Professions économiques à propos du projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 du Code des sociétés et modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et du rapport au Roi y relatif.

Le Conseil supérieur souhaite formuler les observations suivantes, à titre préliminaire.

Le Conseil supérieur a rendu, le 19 février 2001, un avis relatif aux dispositions en

matière d'indépendance du commissaire dans le cadre de l'avant-projet de loi, dont le présent projet d'arrêté royal doit être pris en exécution. En résumé, les membres du Conseil supérieur ont exprimé, dans cet avis, leur accord unanime quant à l'insertion d'une période dite de «viduité» de deux ans.

Les membres ont soutenu à l'unanimité la nécessité de renforcer la législation en ce qui concerne la possibilité pour le commissaire ou les personnes qui lui sont liées de fournir des prestations complémentaires. Par contre, l'unanimité n'a pu être obtenue sur les mesures à prendre.

Ces différentes tendances se retrouvent dans le (premier) avis du 25 janvier 2002 relatif à l'avant-projet d'arrêté royal portant exécution de l'article 133 (en projet) du Code des sociétés. Comme l'intitulé de l'avis l'indique, il ne s'agissait, à ce moment, que d'un projet de loi. Entre temps, la loi a été votée. 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 a été publiée au Moniteur belge du 22 août 2002.

2. Evaluation générale du cadre institutionnel

Un certain nombre de développements nouveaux se sont produits, tant en Belgique, qu'en Europe ou aux Etats-Unis, depuis l'avis rendu le 25 janvier 2002 par le Conseil supérieur des Professions économiques en matière d'indépendance du commissaire. Ceci a conduit le Conseil supérieur à procéder à une nouvelle analyse du projet d'arrêté

royal portant exécution de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés et ce en tenant compte des éléments suivants:

- Le 16 mai 2002, la Commission européenne a approuvé la recommandation «Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux». Cette recommanda-

1. M.B., 11 mai 1999.

2. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

tion a, entre temps, été publiée au Journal officiel des CE du 19 juillet 2002.

- Le 15 juillet 2002, le Parlement belge a approuvé définitivement la loi 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. Cette loi modifie notamment les articles 133 et 134 du Code des sociétés. Cette loi a été publiée au Moniteur belge du 22 août 2002.
- Le 25 juillet 2002, faisant suite à l'approbation par le Sénat américain, la «*House of Representatives*» des Etats-Unis a également approuvé le «*Sarbanes-Oxley Act*» comportant un chapitre instaurant de nouvelles règles en matière d'indépendance du commissaire. Cette loi peut également avoir un impact¹ sur le cadre institutionnel belge dans la mesure où tant les commissaires que les sociétés de droit belge évoluent au niveau international.

Le présent avis ci-après a pour objectif de tenir compte, d'une part, 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) et, d'autre part, d'un certain nombre de développements internationaux récents.

Le Conseil supérieur soutient l'initiative consistant à adopter rapidement un arrêté royal, afin d'éviter toute confusion à propos de l'admissibilité pour le commissaire de prester des services complémentaires. A cet effet, le Conseil supérieur estime nécessaire de réduire au minimum le délai de finalisation de cet arrêté royal et d'insister sur la caractère hautement urgent. L'entrée en

vigueur de cet arrêté royal à prendre en exécution de l'article 133 du Code des sociétés et des dispositions mêmes de l'article 133 du Code des sociétés ne peut, en effet, subir aucun retard qui découlerait de l'obligation de prendre d'autres arrêtés royaux relatifs à l'indépendance du commissaire, tels que la ventilation des honoraires complémentaires à reprendre dans le rapport de gestion.

Cet arrêté royal peut apporter une réponse appropriée à l'«*expectation gap*» existant très clairement en la matière, dans la mesure où la procédure d'entrée en vigueur de cet arrêté royal n'accuse aucun retard. Il convient de souligner que des mesures ont, en effet, été prises entre temps que ce soit aux Etats-Unis ou au niveau européen. Le Conseil supérieur estime que l'arrêté royal doit entrer en vigueur le plus rapidement possible. Le Conseil supérieur estime cependant qu'il convient que cet arrêté entre en vigueur en même temps que l'arrêté royal relatif au comité d'avis et de contrôle, tel que prévu à l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur regrette que le législateur n'ait pas adapté l'alinéa 7, de l'article 133 du Code des sociétés, au vu des considérations qu'il a émises à propos de l'existence de liens étroits entre l'alinéa 7 et l'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés. En effet, une interprétation littérale de l'alinéa 7 de l'article 133 du Code des sociétés conduit à la conclusion qu'il est interdit au commissaire de fournir toute prestation, autre que celle qui lui sont confiées par la loi.

Nonobstant cette constatation, il semble justifié de donner une deuxième interprétation aux prestations portant atteinte à l'indépendance du commissaire en limitant celles-ci à la fourniture des prestations reprises dans la liste établie par le Roi. L'analyse faite ci-après se fonde sur cette deuxième interprétation.

1. G. LANFERMANN et S. MAUL donnent une première analyse de l'impact de cette loi sur le cadre institutionnel allemand, qui peut servir d'exemple («*Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland*», *Der Betrieb* 2002, 1725-1732).

3. L'intitulé du projet d'arrêté royal

Le projet d'arrêté royal mentionne dans son titre qu'il exécute l'article 133 du Code des sociétés. Il convient d'ajouter que ce projet d'arrêté royal exécute exclusivement l'alinéa 9 de l'article 133 auquel il est fait référence. En effet, le législateur

a également autorisé le Roi à prendre les mesures nécessaires à l'exécution à l'alinéa 10. Le présent projet d'arrêté royal se limite à l'établissement d'une liste évoquée dans l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés.

4. Commentaire par article du projet d'arrêté royal

4.1. Article 1^{er} du projet

4.1.1. Article 184, § 1^{er} en tant que disposition de renvoi

Le Conseil supérieur propose de remplacer, dans la version néerlandaise de l'arrêté, «de beperkende lijst van de prestaties die de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang brengen» par le texte «limitatief de prestaties die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang te brengen», et dans la version française «la liste limitative des prestations qui portent atteinte à» par «de manière limitative les prestations qui sont de nature à mettre en cause». Ces modifications s'inscrivent dans le prolongement du texte légal.

De même, le Conseil supérieur estime que l'alinéa de l'article 133 du Code des sociétés doit également être mentionné.

Le Conseil supérieur n'a pas d'autres remarques particulières à propos de la rédaction de l'article 184, § 1^{er}.

4.1.2. Article 184, § 2 relatif à la structure organisationnelle du commissaire

a) Exécution de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés et transposition de la recommandation européenne

Le Conseil supérieur souhaite formuler les observations suivantes à propos de l'alinéa 1^{er} *in fine*. Le texte du projet

d'arrêté royal traite de deux obligations distinctes :

- 1) prendre des mesures visant à limiter les menaces à la perte d'indépendance du commissaire ;
- 2) informer l'organe de gestion, au moins chaque année, par écrit.

Il y a lieu, pour ces deux éléments, de poser la question de la base légale sur laquelle ce projet d'arrêté royal s'appuie.

En effet, le nouvel alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés accorde au Roi le pouvoir pour le seul établissement d'une liste de prestations portant atteinte à l'indépendance. Selon la doctrine, il ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation que le pouvoir exécutif ne peut ni étendre ni limiter la portée de la loi, mais qu'il lui revient (traduction libre) «*en vertu du principe de la loi et de son économie, de tirer les conclusions qui en découlent naturellement selon l'esprit servant de base à la conception de la loi et selon les objectifs qu'elle poursuit*»¹. Les membres du Conseil supérieur en déduisent que les obligations susmentionnées sont vraisemblablement des conséquences qui ne découlent pas «naturellement» de la loi. En effet, cette interprétation élargit la portée de l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur est dès lors d'avis que, dans la mesure où il s'avère impossible de rencontrer les recommandations européennes par la voie réglementaire, il incombe à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adop-

1. Cass. 18 novembre 1924, Pas. 1925, I, 25 et le commentaire cité par J. DE MEYER R.W. 1950-1951, 609-614.

ter les normes professionnelles nécessaires. Le législateur a donné à l'I.R.E. les compétences nécessaires en la matière dans la loi du 22 juillet 1953. Le Conseil supérieur prendra, le cas échéant, lui-même des initiatives afin d'inciter l'I.R.E. à adopter des normes en la matière.

A. Dans la mesure toutefois où les obligations susmentionnées devraient reposer sur une disposition légale, le Conseil supérieur met l'accent sur les éléments suivants.

La première obligation transpose la recommandation 4.1.1. de la Commission européenne. La Commission européenne y recommande que le «contrôleur légal» doit examiner si la structure de gouvernement d'entreprise de l'entité contrôlée inclut les sauvegardes nécessaires pour parer aux menaces éventuelles pesant sur son indépendance.

A propos de cette obligation, le Conseil supérieur fait remarquer que 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 reviseurs d'entreprises ont déjà mis en œuvre de nombreuses mesures en la matière. Celles-ci s'appliquent aux reviseurs et, par conséquent, également aux commissaires. L'article 18^{ter}, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, précise que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises exerce un contrôle sur l'exercice des missions effectuées par les reviseurs. L'Institut dispose, à cet effet, de droits d'information, conformément à l'article 18^{ter}, § 2 de cette loi. Les alinéas 1^{er} et 3 de l'article 133 du Code des sociétés complètent encore ces dispositions. Toutes ces dispositions réduisent par conséquent la nécessité de mentionner une nouvelle fois dans le projet d'arrêté royal que le commissaire doit prendre les mesures nécessaires en la matière.

Le Conseil supérieur en conclut que le cadre normatif belge rencontre déjà les exigences émises au niveau européen en la matière.

Pour ce qui concerne le second volet, la communication par écrit, au moins une

fois par an, à l'organe de gestion des mesures prises pour réduire les menaces à l'encontre de l'indépendance, le projet d'arrêté royal rencontre partiellement la recommandation européenne 4.1.2. (1).

Cette recommandation vise la mention écrite:

- des honoraires que la société contrôlée et les sociétés qui y sont liées paient à l'«organe de gouvernance» d'une «entité présentant un intérêt public»;
- des détails concernant toutes les relations qui peuvent être considérées comme susceptibles de nuire à l'indépendance et à l'objectivité du commissaire, et
- des mesures de sauvegarde y afférentes mises en place.

De même, la recommandation européenne [4.1.2. (1) (b) et (c)] impose au commissaire de confirmer par écrit qu'il agit effectivement en toute indépendance et d'examiner ensuite ces questions mentionnées ci-avant avec l'«organe de gouvernance» du client.

Le projet d'arrêté royal souhaite étendre l'application de cette obligation à l'ensemble des commissaires, quelle que soit l'entité contrôlée. Le Conseil supérieur fait remarquer que seuls les commissaires doivent être nommés dans des entités d'une certaine importance et il soutient cette extension à l'ensemble des commissaires. Il découle, en effet, de la recommandation que la Commission européenne plaide également pour une application à toutes les entités¹.

Le Conseil supérieur souhaite également attirer l'attention sur un certain nombre de dispositions belges qui mettent déjà partiellement en œuvre la recommandation européenne.

En ce qui concerne la mention du montant total des honoraires et la ventilation du montant entre un certain nombre de catégories définies par la Commission européenne, le Conseil supérieur renvoie aux nouvelles dispositions de l'article 134, § 2 et § 4, du Code des sociétés. Ces dispositions imposent la mention, dans le rapport de gestion, de l'objet et de la

1. Voir recommandation 4.1.2. (2).

rémunération des prestations exceptionnelles ou des missions spéciales effectuées par le commissaire, ainsi que les tâches, mandats ou missions effectuées par une personne évoluant dans l'«orbite» du commissaire. Le législateur a donné au Roi le pouvoir de déterminer les catégories dans lesquelles ces données devront, à l'avenir, être ventilées. Le Conseil supérieur recommande dès lors de partir des catégories définies par la Commission européenne et de les développer plus amplement. Il s'agit des catégories «autres services de certification» (en anglais, «*further assurance services*»), «services de conseils fiscaux» et «autres services extérieurs à la mission d'audit», qui doivent à leur tour être subdivisées¹.

Dans la mesure où la mention dans le rapport de gestion est obligatoire, cette disposition permet d'informer également l'«organe de gouvernance». Qui plus est, l'obligation d'établir le rapport de gestion incombe à l'«organe de gouvernance» de sorte que celui-ci doit, de toute évidence, être informé des honoraires².

A l'aune des récentes modifications de la loi, la rémunération de la mission révisoriale ne doit toujours pas être publiée. Malgré l'option retenue par le législateur dans le cas présent, vu que la Commission européenne recommande la publication de ces honoraires³, la communication à l'«organe de gouvernance» doit faire référence aux points suivants, si l'on souhaite rencontrer en tout point les recommandations édictées au niveau européen :

- L'assemblée générale, qui nomme le commissaire, fixe également sa rémunération.
- Les administrateurs ou gérants doivent assister à l'assemblée générale afin de répondre aux questions des actionnaires. Ceci permet dès lors à l'«organe de gouvernance» d'être informé des honoraires du contrôle révisoral.
- Lorsque la société dispose d'un conseil d'entreprise, les membres de ce dernier doivent également être informés du montant de la rémunération allouée aux tâches révisoriales⁴.

Le Conseil supérieur constate néanmoins que la recommandation européenne n'est pas entièrement respectée, notamment en ce qui concerne la mention de la rémunération de la mission révisoriale. En effet, la réglementation belge n'impose aucune mention écrite et l'obligation explicite de communiquer chaque année le montant à l'«organe de gouvernance» fait défaut. Aux termes du droit belge, il suffit que l'explication soit donnée verbalement au moment de la nomination du commissaire. Ceci n'a lieu, en règle générale, que tous les trois ans. Les comptes annuels doivent être établis chaque année. Les frais liés à la mission révisoriale doivent également être intégrés dans ces comptes annuels. En conséquence, l'«organe de gouvernance», qui doit établir ces comptes annuels, dispose bien des informations requises.

En ce qui concerne les autres informations que le commissaire doit communiquer par écrit à l'«organe de gouvernance», conformément à la recommandation européenne, la Belgique ne dispose pas de cadre normatif. Dans la mesure où l'on estime que le Roi n'a pas le pouvoir de prendre une mesure d'exécution et de respecter ainsi la recommandation européenne en la matière, le Conseil supérieur estime qu'il y a lieu d'insister auprès de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour que les mesures nécessaires soient prises pour transposer la recommandation européenne. Le Conseil supérieur estime que la loi du 22 juillet 1953 autorise l'Institut à élaborer des normes afin de répondre aux autres obligations prescrites par les recommandations européennes. Le cas échéant, le Conseil supérieur prendra lui-même les initiatives nécessaires, dans le cadre des compétences dont il dispose.

B. Dans la mesure où l'on devait estimer que la base légale n'est pas suffisante, le Conseil supérieur propose d'abandonner le paragraphe 2. Le paragraphe 3, qui donne la définition de «liens de collaboration», deviendrait dès lors le paragraphe 2.

Dans la mesure où la réglementation belge ne répond pas à la recommanda-

1. Voir recommandation 4.1.2. (a) (i).

2. Voir article 95 du Code des sociétés. On relève que cela implique l'application des dispositions du Code des sociétés à l'entité contrôlée.

3. Voir recommandation 5.(1) et 5.(2).

4. Voir article 158 du Code des sociétés.

tion européenne, le Conseil supérieur prendra, le cas échéant, les initiatives nécessaires pour inciter l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à élaborer les normes nécessaires, dans le cadre des compétences dont il dispose.

b) Formulation de la première phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 2 du projet d'arrêté royal

La rédaction de la première phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 2, doit être modifiée comme suit, si l'on décide de suivre l'option A sous a).

Dans le texte néerlandais, l'expression «met wie hij in een beroepsmatig samenwerkingsverband staat» doit être remplacée par l'expression «met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen». Dans le texte français, l'expression «ou par une société ou une personne liée au commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés» doit être ajoutée après les mots «sous l'angle professionnel». Ces modifications s'inscrivent dans le prolongement du texte de loi.

Le projet d'arrêté royal mentionne «une prestation autre que la mission légale» alors que l'article 133, § 8 du Code des sociétés fait référence à «une ou plusieurs prestations autres que celles confiées au commissaire en vertu de la loi». Le Conseil supérieur estime que les textes français et néerlandais du projet d'arrêté royal doivent être mis en concordance avec la loi.

Afin d'éviter toute confusion en la matière, il semble indiqué de remplacer, dans le texte néerlandais, les mots «dient hij erop toe te zien» par les mots «dient de commissaris erop toe te zien», et dans le texte français, les mots «il doit s'assurer» par les mots «le commissaire doit s'assurer».

c) Reformulation du concept de liens de collaboration

Le paragraphe 2, alinéa 2 définit la notion de «lien de collaboration». Cette défini-

tion s'avère nécessaire à la lumière du paragraphe 3 qui énumère la liste des prestations portant atteinte à l'indépendance. Ces prestations portent atteinte à l'indépendance non seulement si elles sont prestées par les commissaires mais également si ces prestations sont effectuées par des personnes liées au commissaire sous l'angle professionnel. L'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés va dans le même sens. On peut en déduire que le Roi a le pouvoir de préciser la notion de «lien de collaboration».

Le Conseil supérieur soutient un arrêté royal qui, sur la base de la sécurité juridique requise, préciserait cette notion.

Le Conseil supérieur constate que la définition actuelle veut s'inscrire également dans le prolongement de la définition d'un «lien de collaboration» reprise à l'arrêté royal du 10 janvier 1994 et d'un «réseau» défini dans la recommandation européenne.

L'article 1^{er}, 5^o, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 définit une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle comme étant «*toute personne avec laquelle le reviseur 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*».

La recommandation européenne définit un réseau comme comprenant «*le cabinet d'audit qui réalise le contrôle légal ainsi que ses sociétés liées et toute autre entité, contrôlée par le cabinet d'audit ou qui lui est liée, [ayant] une propriété, une gestion ou un contrôle communs ou d'autres formes d'affiliation ou d'association avec celui-ci, comme l'usage d'une raison sociale commune ou la mise en commun de ressources professionnelles importantes*».

Le Conseil supérieur précise que le paragraphe 3 doit être mis en concordance avec la loi en ajoutant les mots «ou par une société ou une personne liée au

commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés». Cet article concerne les personnes ou sociétés liées, ce qui à son tour fait référence à l'existence d'une compétence de contrôle.

*
* *

Le Conseil supérieur propose de rédiger comme suit la disposition relative aux liens de collaboration.

«Pour l'application du présent arrêté royal, est considéré comme un lien de collaboration sous l'angle professionnel:

toute personne avec laquelle le commissaire a conclu une collaboration professionnelle organisée; répondent à cette définition

- 1° *toute société visant à exercer la profession de reviseur d'entreprises et dans laquelle le commissaire est actionnaire, associé, administrateur ou gérant;*
- 2° *toute association ou société au sens de l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 formée entre un ou plusieurs reviseurs d'entreprises, dont l'un au moins est commissaire, et d'autres personnes qui ne possèdent pas cette qualité ou une qualité reconnue équivalente;*
- 3° *toute association dont le commissaire est membre, administrateur ou gérant;*
- 4° *toute société ou personne avec laquelle la société ou l'association, au sens du 1°, 2° ou 3°, est liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés;*
- 5° *tout associé, actionnaire, administrateur, gérant ou membre d'une société, d'une association ou une personne visée au 1° à 4°;*
- 6° *tout reviseur d'entreprises avec lequel le commissaire a conclu un contrat de travail;*
- 7° *tout reviseur d'entreprises avec lequel la société, l'association ou la personne, au sens du 1°, 2°, 3° ou 4°, a conclu un contrat de travail;*

8° *tout contrat contenant le droit d'utiliser une raison sociale commune ou d'y faire référence;*

9° *tout contrat comportant un engagement de recommandation réciproque;*

10° *tout contrat ou société visant la mise en commun de moyens».*

4.1.3. Article 184, § 3 relatif à la liste des incompatibilités¹

La première phrase renvoie à l'application de l'article 7 bis de la loi du 22 juillet 1953. Le Conseil supérieur constate que les articles 3 et 8 de cette loi comportent également des dispositions importantes relatives à l'indépendance du reviseur d'entreprises. Le projet d'arrêté royal doit dès lors être adapté en ce sens.

Le Conseil supérieur propose également de mentionner de façon explicite que les autres alinéas de l'article 133 du Code des sociétés sont également d'application. Cela vaut, en particulier, pour les exceptions à la liste des prestations figurant dans ce paragraphe et pour l'application de la procédure spéciale prévue à l'alinéa 5 de l'article 133 du Code des sociétés.

Afin de garantir la concordance avec le texte de loi, la modification suivante doit être apportée au premier alinéa de cette disposition.

Dans le texte néerlandais, l'expression «met wie hij in een beroepsmatig samenwerkingsverband staat» doit être remplacée par l'expression «met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat of door een met de commissaris verbonden vennootschap of persoon als bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen». Dans le texte français, l'expression «ou par une société ou une personne liée au commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés» doit être ajoutée après les mots «sous l'angle professionnel». Ces modifications s'inscrivent dans le prolongement du texte de loi.

Le Conseil supérieur propose également de remplacer, dans le texte néerlandais

1. Si l'option B est suivie au point 4.1.2. a), le paragraphe 3 devient le paragraphe 2.

du projet, les mots «zonder afbreuk te doen aan» par les mots «onverminderd».

*
* *

Mme Van Den Bossche et M. Struyf estiment que la liste des incompatibilités qui menacent l'indépendance du commissaire est incomplète et comporte un certain nombre d'exceptions qui portent atteinte à la portée de cette indépendance.

Ces membres estiment que tant le conseil en matières fiscale et sociale ou le conseil donné dans le cadre de restructurations d'entreprises doivent être repris dans la liste.

*
* *

Les membres Servais, Keutgen, Michel, Peeters et Pieters notent à ce propos que la réglementation belge dispose déjà d'un cadre adapté. Un arrêté royal devant préciser la (nouvelle) obligation légale visant à mentionner, dans le rapport de gestion, l'objet et le montant de la rémunération des prestations (autres que les missions confiées par la loi au commissaire) effectuées par le commissaire ou une personne dans son «orbite» sera précisée plus amplement dans un arrêté royal à prendre, conformément aux dispositions de l'article 5 de la loi du 2 août 2002, dite de «Corporate governance», en exécution de l'article 134, § 2 (nouveau) du Code des sociétés. De la recommandation européenne, il ressort que le public doit pouvoir avoir accès aux informations relatives aux «autres services de certification» (en anglais, «*further assurance services*»), aux «services de conseils fiscaux» et aux «autres services extérieurs à la mission d'audit» et qui doivent encore faire l'objet de subdivisions. L'arrêté royal doit reprendre ces catégories. Ces membres estiment qu'il y a lieu de recommander que le conseil en matière sociale soit également considéré comme une catégorie distincte de prestations de services. Cela permet à chaque intéressé de se forger une opinion sur

l'intérêt de ces prestations de services fournis, respectivement, par le commissaire ou par une personne dans son «orbite».

a) La prise de décisions dans la société contrôlée

Le Conseil supérieur se réjouit de constater que les modifications proposées dans son avis du 25 janvier 2002 ont été suivies.

Le Conseil supérieur propose de modifier la formulation de cette disposition comme suit, afin qu'elle corresponde davantage à la recommandation européenne¹:

«prend une décision ou prend part aux prises de décisions dans la société contrôlée»

Le Conseil supérieur note en outre que, dans la formulation actuelle, la dernière partie de phrase «entre autres en matière de gestion» prête quelque peu à confusion car on peut se demander si cette disposition implique l'intervention au niveau du comité de direction. Cette partie de phrase doit être supprimée.

b) L'établissement des comptes annuels et la tenue de la comptabilité

Le Conseil supérieur constate, à nouveau, que les recommandations qu'il a formulées précédemment ont été suivies dans une large mesure. Conformément à la règle générale de la recommandation européenne², le projet d'arrêté royal prévoit une exception pour la réalisation de tâches exclusivement techniques ou mécaniques, liées à l'établissement des états financiers de l'entité contrôlée.

Le Conseil supérieur souhaite cependant, à nouveau, attirer l'attention sur deux problèmes.

L'exception prévue dans le projet d'arrêté royal a une portée générale alors que la recommandation européenne précise qu'aucune exception ne peut être acceptée lorsqu'il s'agit d'organismes d'intérêt public. Dans ces cas-là, toute assistance

1. Voir règle 7.1.(1) de la recommandation européenne.

2. Voir règle 7.2.1.(2) de la recommandation européenne.

en la matière doit être interdite¹. Le Conseil supérieur estime que les normes belges doivent être aussi strictes. Il plaide dès lors pour l'abandon de cette exception.

Il est également fait mention d'«états financiers». Le Code des sociétés et l'arrêté royal d'exécution auquel le projet d'arrêté royal veut apporter une modification mentionnent cependant le (contrôle des) comptes annuels et des comptes annuels consolidés. Le Conseil supérieur estime que ce sont ces notions qui doivent être utilisées afin d'éviter toute confusion.

c) L'élaboration et la mise en œuvre de systèmes technologiques

Le Conseil supérieur constate que sa recommandation à propos de cette prestation a également été suivie. Le Conseil supérieur estime par ailleurs qu'un certain nombre d'adaptations rédactionnelles peuvent être apportées afin que le texte corresponde mieux à la recommandation européenne².

Le texte pourrait dans ce cas être rédigé comme suit³:

«3° élabore, développe ou met en œuvre des systèmes technologiques d'information financière *utilisés pour générer des informations financières*; il peut toutefois prêter ce type de service pour autant que chacune des conditions suivantes soit remplie:

- a) *l'organe compétent* de la société contrôlée confirme par écrit qu'il assume la responsabilité de l'entièreté du système général de contrôle interne;
- b) le commissaire a constaté que ... *l'organe compétent* de la société contrôlée *ne se fonde pas à titre principal sur son intervention ou sa participation pour évaluer la fiabilité des contrôles internes et des systèmes pour juger du «reporting» financier*;
- c) *la prestation fournie dans le cadre d'un projet pour la conception d'un système technologique d'information financière porte sur des spécifications exigées par l'organe compétent de la société contrôlée*;

d) *lorsqu'il ne s'agit pas d'un projet consistant en la conception de logiciels, la configuration d'équipements informatiques et leur mise en œuvre, sauf si l'organe compétent de la société contrôlée confirme explicitement et par écrit qu'il assume la responsabilité*:

- 1° la conception du projet, de la mise en œuvre et de l'évaluation ainsi que de toute décision en la matière, et
- 2° du fonctionnement du système, en ce compris les données permettant au système de fonctionner ou qui sont produites par lui».

Le Conseil supérieur remarque que cette disposition pourrait être considérée comme ne présentant pas une clarté suffisante, ceci ne tenant pas uniquement à sa longueur.

Le Conseil supérieur constate, par ailleurs, dans son avis rendu en septembre 2002, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises propose d'aller plus loin que la recommandation européenne en interdisant purement et simplement cette prestation.

Les membres minoritaires, Madame Van Den Bossche et Monsieur Struyf, sont, d'avis que les exceptions reprises au point 3° nuisent à la portée de l'arrêté royal et doivent dès lors être supprimées.

A l'aune de l'examen de l'approche retenue au niveau américain, les membres majoritaires, Madame Pieters et MM. Keutgen, Michel, Peeters et Servais, ont envisagé l'opportunité de suivre l'approche retenue dans le «*Sarbanes-Oxley Act*» afin d'éviter toute insécurité juridique à propos de la règle concernant cette prestation de services. La section 201 du *Sarbanes-Oxley Act* mentionne, en effet, que la prestation de services ayant un lien avec des «*financial information systems design and implementation*» fournie par l'auditeur des comptes ou une personne dans son «orbite» est interdite, à moins que le nouvel organe de surveillance – *The Public Company Accounting Oversight Board* – n'ait accordé une exception dans une situation particulière.

1. Voir règle 7.2.1.(3) de la recommandation européenne.

2. Voir règle 7.2.2. de la recommandation européenne.

3. Les modifications apportées sont reproduites en italiques. L'indication «.....» figure à l'endroit où des termes du projet d'arrêté royal ont été supprimés.

Eu égard aux développements récents repris ci-avant, la question se pose dès lors de savoir si l'approche développée au 3° doit uniquement tenir compte du texte de la recommandation européenne. Si tel n'est pas le cas, les membres majoritaires du Conseil supérieur considèrent que le droit belge pourrait prévoir une interdiction dans l'arrêté royal, à moins que le comité d'avis et de contrôle, institué conformément aux dispositions de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés, n'ait, au préalable, rendu un avis positif sur cette prestation de services.

Dans ce cas, ce comité d'avis et de contrôle devrait fonder son avis, notamment, sur les interdictions définies dans la recommandation européenne. Il s'agit toutefois d'une observation qui devrait être envisagée de manière générale.

d) La réalisation d'évaluations

Le Conseil supérieur constate que la nouvelle rédaction du projet d'arrêté royal a donné suite à la demande de supprimer la partie de phrase contenue dans l'avant-projet d'arrêté royal relative au degré important de subjectivité.

Il est par ailleurs fait mention de la notion d'«élément important des comptes annuels». La définition de cette notion mérite d'être éclaircie dans le rapport au Roi. En effet, la confusion peut naître à propos de ce critère d'importance relative exigé. Le rapport au Roi actuel ne contient toutefois aucune explication à ce propos.

e) L'audit interne

Le Conseil supérieur constate que sa recommandation a également été suivie en grande partie à propos du texte relatif à la fourniture de cette prestation.

Le Conseil supérieur note cependant que la recommandation¹ formulée par la Commission européenne prévoit une condition supplémentaire, qui doit être respectée dans le cas où le commissaire devait encore participer à l'audit interne. Cette condition est rédigée comme suit:

«Refuser d'accepter les résultats des procédures d'audit interne à des fins de contrôle

légal sans une révision adéquate, y compris sous forme d'un réexamen postérieur des travaux de contrôle légal concernés par un associé d'audit n'ayant participé ni au contrôle légal, ni à la mission d'audit interne.»

Il conviendrait que la réglementation belge soit, à ce niveau également, mise en concordance avec la recommandation européenne.

f) Le règlement de litiges fiscaux et autres

Ses observations en la matière ayant été suivies, le Conseil supérieur n'a aucune remarque à formuler concernant le texte de cette prestation.

g) Le recrutement

Le Conseil supérieur constate que la nouvelle rédaction du projet d'arrêté royal veut s'inscrire davantage dans le prolongement de la recommandation européenne². En outre, sur les indications du Conseil supérieur, la modification a également été apportée en vue d'interdire toute intervention, modification qui reçoit le soutien complet du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur note cependant que l'insertion de «fonction de direction» est susceptible de créer la confusion, essentiellement par la récente modification légale instituant un comité de direction en tant qu'organe de la société. La question se pose, en effet, de savoir si un membre du comité de direction est visé au même titre qu'un administrateur ou un gérant. Bien que la rédaction du rapport au Roi commenté ci-après précise expressément que les associés, administrateurs et certaines catégories de travailleurs sont visés, les membres du Conseil supérieur estiment que la rédaction actuelle fait planer une incertitude sur la portée de la disposition. Le Conseil supérieur propose de remplacer «fonction de direction» par «personnel dirigeant» qui est défini en droit social. Cette définition est reprise dans le rapport au Roi.

Le Conseil supérieur propose dès lors de libeller cette disposition comme suit:

1. Voir règle 7.2.4. de la recommandation européenne.

2. Voir règle 7.2.6. de la recommandation européenne.

«7° intervient, d'une manière ou d'une autre, dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée».

La notion de personnel dirigeant est définie en droit social et la définition se retrouve dans la proposition d'adaptation du rapport au Roi.

4.1.4. Article 184, § 4 relatif au champ d'application

Cette disposition précise que le champ d'application des dispositions reprises aux paragraphes 1 à 3 couvre également les sociétés visées à l'article 133, alinéa 8 du Code des sociétés. Le Conseil supérieur fait observer que cet alinéa de la loi ne vise pas exclusivement les sociétés mais également d'autres entités. Le Conseil supérieur estime dès lors que les «sociétés» doivent être remplacées par les «sociétés et personnes». En outre, la portée de ce paragraphe se limite à la confirmation du texte de la loi.

Etant donné que le paragraphe 1^{er} ne comporte qu'une disposition de renvoi, il ne semble pas nécessaire d'étendre le champ d'application à ce paragraphe.

Le Conseil supérieur note que si aucune suite n'est donnée à l'option B au point 4.1.2. a), le champ d'application peut rester limité au paragraphe 2.

4.1.5. Article 184, § 5 relatif à l'adoption de directives

Le Conseil supérieur n'a aucune observation à formuler à propos de ce paragraphe.

4.2. Article 2 du projet relatif aux adaptations techniques apportées à l'arrêté royal du 30 janvier 2001

Le Conseil supérieur n'a aucune observation à formuler à propos de cet article.

4.3. Article 3 du projet concernant l'entrée en vigueur

Le Conseil supérieur n'a qu'une seule observation à formuler à propos de cet article. Il souhaite attirer l'attention sur le fait que, dans la mesure où le Roi n'indique pas la date d'entrée en vigueur dans cet arrêté royal, un nouvel arrêté royal doit être pris afin de fixer cette date. Le Conseil supérieur estime toutefois que l'arrêté royal doit entrer en vigueur le plus rapidement possible. Le Conseil supérieur est cependant d'avis qu'il conviendrait que cet arrêté royal entre en vigueur en même temps que l'arrêté royal relatif au comité d'avis et de contrôle, comme prévu à l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur propose d'adapter la formulation de l'article 3 comme suit :

«Les alinéas huit et neuf de l'article 133 du Code des sociétés et le présent arrêté royal entrent en vigueur le jour de l'entrée en vigueur de l'arrêté royal portant exécution de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés».

4.4. Article 4 du projet relatif à l'exécution

Le Conseil supérieur n'a aucune observation à formuler à propos de cet article.

5. Observations particulières relatives au rapport au Roi

5.1. Commentaire préalable au commentaire par article

Le Conseil supérieur se réjouit du fait que le rapport au Roi fasse référence aux divers développements qui se sont produits au niveau international. Les événements les plus récents sont également abordés. Le Conseil supérieur attache beaucoup d'importance au maintien de ces références, essentiellement parce qu'elles permettent de mettre l'accent sur le caractère très strict de la nouvelle réglementation belge.

Le Conseil supérieur souhaite néanmoins proposer un certain nombre de modifications à ce propos et formuler certaines observations. Certaines de ces observations et remarques ont déjà été formulées dans l'avis du 25 janvier 2002. Elles sont reprises lorsque le rapport au Roi n'a pas été adapté en fonction des observations formulées à l'époque par le Conseil supérieur.

- L'arrêté royal en projet met en oeuvre l'alinéa 9 de l'article 133 du Code des sociétés et non les alinéas 5 et 6 comme le mentionne le premier alinéa. La loi à laquelle il est fait référence date du 2 août 2002 et a été publiée au Moniteur belge du 22 août 2002.
- Tout au long de l'ensemble du rapport au Roi, il est fait référence, à partir du deuxième alinéa, à l'«auditeur» et au «contrôleur légal (des comptes)». Le droit belge n'utilise cependant que les termes «commissaire» et «réviseur (d'entreprises)». Le Conseil supérieur propose d'adapter le rapport au Roi en la matière. L'adaptation diminue la confusion que l'emploi de ces différentes expressions est susceptible de provoquer.
- Le Conseil supérieur constate que le débat sur l'indépendance du commissaire est mené depuis de nombreuses années déjà. Il ne se limite pas à ces derniers mois au cours desquels un certain nombre de développements ont fait accélérer le processus. Le rap-

port au Roi doit être adapté au deuxième alinéa sur la base de ces constatations. De même, dans le texte néerlandais du rapport, les mots «ligt in de lijn» doivent être remplacés par «dient te worden gesitueerd».

- Le rapport au Roi mentionne la «*Securities and Exchange Commission*» (SEC) comme autorité de contrôle. L'objectif principal de la SEC est d'assurer la protection des investisseurs et l'intégrité des marchés des valeurs. La SEC précise, à cet effet, que «the SEC requires public companies to disclose meaningful financial and other information to the public ... The SEC also oversees other key participants in the securities world, including stock exchanges, broker-dealers, investment advisors, mutual funds and public utility holding companies.»¹ Il en découle également un certain nombre de restrictions *ratione personae* pour les personnes soumises au contrôle de la SEC. Il semble indiqué, afin d'être plus précis encore, que le rapport au Roi mentionne également, et ce de manière expresse, que le champ d'application de l'arrêté royal n'est pas nécessairement le même *ratione personae* que celui des règles édictées par la SEC.
- Le troisième alinéa du rapport au Roi laisse supposer que la SEC n'a pris aucune mesure nouvelle, depuis novembre 2000, afin de garantir l'indépendance du commissaire. On relèvera cependant que, depuis cette date, la SEC a adopté, entre autres, la proposition de règle 33-8109 «framework for enhancing the quality of financial information through improvement of oversight of the auditing process». En outre, la SEC a l'obligation d'exécuter certaines mesures, reprises dans le *Sarbanes-Oxley Act*². Il convient de noter que le processus de régulation est également en pleine évolution aux Etats-Unis.
- Le Conseil supérieur reconnaît que les règles de la SEC en matière d'indépendance ont eu un impact considérable sur la révision du Code éthique de

1. Voir à ce sujet www.sec.gov/about/whatwedo

2. Voir notamment article 101, (d), du *Sarbanes-Oxley Act*.

l'International Federation of Accountants (IFAC). Les membres du Conseil supérieur soutiennent notamment ces initiatives d'autorégulation prises par cette institution. Il importe cependant que le rapport au Roi indique, à tout le moins de façon suffisante, que ce Code éthique revêt un caractère exclusivement autorégulatoire. A défaut, le public pourrait avoir l'impression que les normes de l'IFAC ont la même importance que celles de la SEC ou de la Commission européenne. La crédibilité du projet d'arrêté royal pourrait s'en trouver affectée étant donné que cette fédération n'édicte pas de normes contraignantes. En outre, dans la mesure où l'IFAC regroupe des professionnels du secteur, les investisseurs pourraient avoir le sentiment que les intérêts de ces professionnels sont susceptibles d'influencer les normes de l'IFAC. Le Conseil supérieur estime par conséquent qu'il vaut mieux supprimer cet alinéa.

Enfin, on notera que la réglementation belge, qui doit être rédigée avec précision et soignée afin d'éviter tout problème d'interprétation, est susceptible de créer la confusion en faisant référence au fait que l'IFAC reprend «dans les grandes lignes» la réglementation de la SEC.

- Le Conseil supérieur propose de procéder à une nouvelle rédaction du cinquième alinéa du rapport au Roi. Cet alinéa peut être rédigé comme suit: «La «*House of Representatives*» américaine a adopté, le 25 juillet 2002, le *Sarbanes-Oxley Act*. Ce texte légal permet de poursuivre pénalement le «principal executive officer» et le «principal financial officer» d'une société lorsqu'ils approuvent la publication d'informations financières relatives à la société dont ils savent que celles-ci ne correspondent pas à la réalité. La destruction de documents et la fraude sont également sévèrement punies. Cette législation comporte aussi des dispositions relatives à l'instauration d'une commission indépendante, chargée d'exercer le contrôle des sociétés cotées en bourse par l'intermédiaire de «public accounting firms». Cette commission a notam-

ment le pouvoir d'établir une liste des «public accounting firms», des normes relatives à l'indépendance, au contrôle de qualité, au contrôle des comptes, aux principes éthiques, d'effectuer des enquêtes sur les «public accounting firms» et, le cas échéant, d'infliger des sanctions disciplinaires, Le texte légal américain comprend également un certain nombre de services que les «public accounting firms» ou une personne ayant des liens avec celles-ci ne peuvent pas fournir à la société contrôlée».

- Le Conseil supérieur constate qu'il est fait référence à la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 – Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux¹. Du rapport au Roi, il ressort que la Commission européenne, en créant le «*Committee on Auditing*», a été très active. Il convient d'expliquer brièvement le statut du «*Committee on Auditing*». Le rapport au Roi mentionne, à juste titre, que la Belgique est représentée au sein de ce Comité par un représentant du Ministre de l'Economie. Le représentant n'est cependant pas assisté par l'ensemble du Conseil supérieur des professions économiques et de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dans la mesure où seul un (ou plusieurs) représentant(s) de chacune de ces deux institutions participe(nt) aux réunions.

Le Conseil supérieur propose de formuler cet alinéa comme suit:

«La Commission européenne a également été très active en la matière en créant le *Committee on Auditing*. Les activités de ce Comité ont constitué la base d'une recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002, publiée au Journal officiel de l'UE le 19 juillet 2002. La Belgique est représentée au sein de ce Comité par un représentant du Ministre de l'Economie. Une délégation du Conseil supérieur des Professions économiques et de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises participe également aux réunions du comité. Tous les Etats membres envoient une délégation

1. JOCE L 191 du 19 juillet 2002, pp. 22 - 57.

dont la composition est hétérogène. Certains pays envoient des représentants de la profession, d'autres des représentants des services publics, tandis que d'autres encore, dont la Belgique, envoient à la fois des représentants de la profession et des représentants des autorités de tutelle.»

- L'on ne peut perdre de vue que la recommandation européenne n'a pas été reprise intégralement dans le projet d'arrêté royal. Le rapport au Roi, tel qu'il est rédigé actuellement, pourrait néanmoins amener à croire que la recommandation européenne a été reprise intégralement dans le projet d'arrêté royal. Cela découle de la phrase «pour ces diverses raisons, les dispositions du présent arrêté royal s'appuient sur la recommandation européenne relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes annuels». Le projet d'arrêté royal ne comporte cependant, entre autres, aucun renvoi au régime relatif à la publicité de la rémunération du commissaire (pour ses prestations de services dans le cadre d'une mission légale ou pour ses autres prestations). Le fait que cette matière ne soit pas traitée dans le projet d'arrêté royal provient de ce que la nouvelle loi n'instaure qu'un régime fragmentaire en la matière. Le projet d'arrêté royal ne se fonde dès lors que sur une partie de la recommandation européenne. A cet effet, le dernier alinéa précédant le commentaire article par article peut être reformulé comme suit :
«La recommandation européenne contient, en préambule (15), la disposition selon laquelle la Commission européenne évaluera le respect de cette recommandation par les Etats membres dans les trois ans à dater de l'adoption de celle-ci, si la recommandation n'entraîne pas l'harmonisation souhaitée. Le présent arrêté royal transpose en droit belge, et dans les limites des compétences accordées par le législateur, une partie de la recommandation de la Commission européenne».
- D'une manière générale, la question se pose de savoir pour quelle raison le

rapport au Roi fait référence à l'«application des référentiels comptables». Cette matière ne concerne l'indépendance du commissaire que dans la mesure où un aspect international y est lié. La profusion de références à des normes (internationales), qui ne peuvent avoir qu'un lien indirect avec le présent arrêté royal, peut entraîner une confusion. Le Conseil supérieur propose de supprimer cet alinéa. La même observation doit être faite pour l'alinéa suivant relatif à l'application de normes d'audit internationales. Le Conseil supérieur estime que cet alinéa doit également être supprimé.

- Le rapport au Roi fait également référence à une réponse du Ministre des Finances à une question parlementaire de M. Georges LENSSEN. Il convient en l'occurrence de citer la réponse du Ministre : «l'avant-projet de loi sur le «*corporate governance*» a été soumis à l'avis du Conseil d'Etat et au Conseil supérieur des professions économiques qui devront bien évidemment tenir compte des évolutions actuelles aux niveaux européen et américain». Il convient dès lors d'adapter cet alinéa comme suit :
«il convient de tenir compte en l'occurrence des développements au niveau international. Le Ministre des Finances l'a par ailleurs confirmé dans une réponse à une question parlementaire posée par M. Georges LENSSEN sur «le point de vue de la Commission bancaire et financière concernant les réviseurs d'entreprises» (n° 2837), où l'on pouvait lire ce qui suit :
«l'avant-projet de loi sur le «*corporate governance*» a été soumis à l'avis du Conseil d'Etat et au Conseil supérieur des professions économiques qui devront bien évidemment tenir compte des développements actuels aux niveaux européen et américain».
- L'antépénultième alinéa précédant le commentaire par article fait référence à l'avis rendu par le Conseil supérieur en février 2001 relatif à l'indépendance du commissaire. Il convient d'ajouter, dans le texte néerlandais du rapport au Roi, les mots «volgens de meerderheid van de leden van» entre

«legt» et «de Hoge raad voor de Economische Beroepen».

- Le pénultième alinéa précédant le commentaire par article renvoie à nouveau à la recommandation européenne. Le rapport au Roi précise également que le texte de la recommandation européenne s'inspire largement des règles du «régulateur public» aux Etats-Unis. Le Conseil supérieur souhaite observer en la matière que, contrairement à la SEC qui applique une approche «rules-based», le *Committee on Auditing* marque sa préférence pour une approche «principles-based». Le texte actuel du rapport au Roi pourrait créer la confusion entre les deux approches, pour l'essentiel parce que le *Committee on Auditing* a établi des règles minimales en la matière, alors que la SEC a adopté un cadre de dispositions bien définies et détaillées. Le Conseil supérieur estime que cette dernière phrase doit être supprimée.

5.2. Le commentaire introductif de l'article 1^{er}

Le Conseil supérieur propose de mentionner clairement que tous les commissaires sont également des réviseurs, mais que l'inverse n'est pas vrai. Il faut, à cet effet, remplacer, en fin de première phrase, les mots « qui doivent être respectées par le commissaire lors de l'exercice de son mandat» par les termes «que le réviseur, et partant le commissaire, doit respecter dans l'exercice de son mandat».

Le Conseil supérieur propose également de remplacer, dans la deuxième phrase du texte néerlandais, le mot «vooraanstaande» par le mot «de voornaamste».

5.3. Commentaire du paragraphe 1^{er} du nouvel article 184

Le Conseil supérieur propose également de remplacer, dans le texte néerlandais, au deuxième alinéa, le terme «schaden» par «aantasten».

5.4. Commentaire du paragraphe 2 du nouvel article 184

Comme mentionné ci-dessus, le Conseil supérieur estime que le premier alinéa de cette disposition est dépourvu de toute base légale. La suppression de cet alinéa de ce paragraphe devrait dès lors entraîner une renumérotation du paragraphe 3 en paragraphe 2. Le paragraphe 3 donne ensuite une définition d'un lien de collaboration.

Dans la mesure toutefois où la structure actuelle devait être maintenue, le Conseil supérieur souhaite formuler les observations suivantes.

Au premier alinéa, la mention «par la loi» doit être remplacée par «en vertu de la loi». Ce remplacement s'avère nécessaire pour maintenir la concordance avec le texte légal. En outre, dans le texte néerlandais du commentaire, les mots «aanlagen op» doivent être remplacés par «aantasting van» et les mots «aanvaardbaar niveau» par «een minimum», pour la concordance avec le texte de l'arrêté.

*
* * *

La problématique de la définition du lien de collaboration est envisagée au deuxième alinéa de ce paragraphe 2. Celle-ci est primordiale pour la mise en œuvre adéquate de la nouvelle réglementation en matière d'indépendance des commissaires.

Dans cette perspective, il convient, à la première phrase du deuxième alinéa, de remplacer l'expression «les personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration» par «une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel ou par une société ou une personne liée au commissaire visées à l'article 11 du Code des sociétés, dans des liens de collaboration». Cette modification assure la concordance entre le commentaire et le texte de loi.

A la deuxième phrase de ce même alinéa, les mots «dans le § 2 de l'article 1^{er} de cet arrêté» doivent être remplacés, sous réserve que le projet d'arrêté royal est conservé dans sa forme actuelle, par «dans l'alinéa 2 du paragraphe 2».

Le commentaire doit dès lors être adapté s'il est décidé de reprendre au paragraphe 2 la liste des prestations portant atteinte à l'indépendance et de donner au paragraphe 3 une définition des liens de collaboration.

Le commentaire relatif aux liens de collaboration peut être rédigé comme suit :

«Le paragraphe 3 décrit le concept de «liens de collaboration». Cette description s'avère nécessaire au vu du paragraphe 2 qui comporte la liste des prestations portant atteinte à l'indépendance. Ces prestations portent atteinte à l'indépendance non seulement lorsqu'elles sont fournies par les commissaires mais également lorsqu'elles sont fournies par des personnes avec lesquelles le commissaire se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration. L'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés va dans le même sens.

Toutefois, il importe, pour les professionnels, que la sécurité juridique soit garantie. L'arrêté royal du 10 janvier 1994 donne une définition de la notion de liens de collaboration. Il convient que le présent arrêté royal s'inscrive dans le prolongement de la définition donnée par l'arrêté du 10 janvier 1994. La définition utilisée dans l'arrêté royal de 1994 est reprise dans cet arrêté royal, mais complétée et précisée.

On relèvera par ailleurs que la Commission européenne examinera, en 2005, dans quelle mesure la recommandation sur l'indépendance du commissaire aura (ou non) été transposée par les Etats-membres dans leur ordre juridique. Par conséquent, il importe que le champ d'application de la notion de liens de collaboration reprise dans le présent arrêté royal soit également compatible avec le champ d'application de la notion de «réseau» qui figure dans la recommandation européenne.

L'article 1^{er}, 5^o, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 définit une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle comme étant «*toute personne avec laquelle le reviseur 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*».

La recommandation européenne définit un réseau comme comprenant «*le cabinet d'audit qui réalise le contrôle légal ainsi que ses sociétés liées et toute autre entité, contrôlée par le cabinet d'audit ou qui lui est liée, [ayant] une propriété, une gestion ou un contrôle communs ou d'autres formes d'affiliation ou d'association avec celui-ci, comme l'usage d'une raison sociale commune ou la mise en commun de ressources professionnelles importantes*».

Etant donné que la définition d'un réseau donnée par la recommandation européenne, contrairement à l'arrêté royal du 10 janvier 1994, ne s'appuie pas sur des présomptions, la première phrase, qui est reprise de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, ne fait référence à aucune présomption».

Dans cette perspective, le Conseil supérieur propose de traduire la recommandation européenne sous forme de différentes catégories de liens de collaboration qui peuvent être présentées de la manière suivante.

Le texte du rapport au Roi peut être formulé comme suit :

- «La première catégorie de «liens de collaboration» se rapporte aux sociétés de reviseurs. Les reviseurs sont autorisés à créer une société pour exercer leur profession. Lorsqu'au moins un de ces reviseurs est commissaire, la société a des liens de collaboration avec le commissaire. C'est le cas lorsque le commissaire est actionnaire, associé, administrateur ou gérant de cette société. Etant donné qu'une société de reviseurs ne peut adopter la forme d'une société anonyme, un commissaire ne peut

être membre d'un comité de direction et cette disposition ne comporte dès lors aucune référence au comité de direction. Cette catégorie s'avère nécessaire pour intégrer, en droit belge, des notions d'«équipe d'audit» et de «chaîne des responsabilités» reprises dans la recommandation européenne.¹

- La *deuxième catégorie* de «liens de collaboration» vise les associations et sociétés, autorisées par le Conseil, dans le cas particulier de l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953. Les commissaires peuvent également en faire partie. On pensera notamment aux sociétés d'expertise comptable. Cette référence s'avère également nécessaire, à l'instar de la première catégorie, pour se conformer à la recommandation européenne.
- La *troisième catégorie* de «liens de collaboration» a pour objectif d'englober les réviseurs, et partant tous les commissaires, qui se sont associés. Il suffit, à cet égard, que le commissaire soit membre d'une association, qu'il en soit administrateur ou gérant. On n'opère dans ce cas aucune distinction selon que l'association possède ou non la personnalité juridique. Cette catégorie garantit que tous les «associés», au sens de la recommandation européenne, sont visés. Etant donné que cette définition de l'«associé» fait référence à un «cabinet d'audit» qui, aux termes de la recommandation européenne, ne doit pas nécessairement être une personne morale, la définition belge des «liens de collaboration» opte pour un large champ d'application.
- La *quatrième catégorie* de «liens de collaboration» fait en quelque sorte double emploi avec la disposition du texte de loi, qui fait également référence à une société ou une personne liée au commissaire au sens de l'article 11 du Code des sociétés. Cette présomption est toutefois conçue de manière à énoncer clairement le fait qu'une société de réviseurs qui «participe» à une autre société de réviseurs (voir en la matière, I.R.E., *Vademecum*

Déontologie et normes de contrôle, 2001, Ced. Samson, Diegem, p. 261, sous le titre de société d'une seule personne) est également frappée d'une présomption de collaboration. L'article 11 du Code des sociétés vise également les consortiums. Ceci concerne également les liens de gestion commune repris dans la définition d'un réseau donnée par la recommandation européenne.

- La *cinquième catégorie* de «liens de collaboration» clôture une première série de présomptions en visant non seulement la société concernée, l'association ou la personne à laquelle le commissaire «participe», mais également les autres personnes qui sont liées, en la qualité susmentionnée, à la société concernée, à l'association ou à l'entité. Cette disposition donne l'assurance que «l'équipe chargée de la mission» tombe dans le champ d'application, comme le requiert la recommandation européenne.²
- Les réviseurs peuvent également conclure un contrat de travail avec un autre réviseur, le cas échéant commissaire, qui à son tour peut être une société. Mais ces réviseurs ne peuvent signer une attestation ou une certification (article 21 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994). Les *sixième et septième catégories* de «liens de collaboration» concernent ces réviseurs-là. Cette catégorie donne l'assurance que les personnes physiques, visées à l'article 11, 2° du Code des sociétés, sont visées en droit belge.
- Les *huitième et neuvième catégories* de «liens de collaboration» sont des catégories qui se retrouvent également dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994, dans le prolongement duquel le présent arrêté souhaite s'inscrire.
- La *dixième catégorie* de «liens de collaboration» comprend, entre autres, les associations et sociétés de réviseurs d'entreprises sans personnalité juridique et dont l'objet social ne peut consister dans l'exercice de la profession sous une raison sociale. Dans ce cas, les moyens sont mis en commun. Cette catégorie comprend dès lors

1. Voir règle 2.(3) (a) et (b) qui précise qu'il doit être satisfait à l'exigence d'indépendance pour toutes ces personnes.

2. Voir règle 2. (3) (a).

également les liens de collaboration économique et les sociétés et associations mentionnées à l'article 30 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, dans la mesure où elles ne sont pas déjà visées par d'autres présomptions». Cette dernière catégorie donne l'assurance que la définition européenne d'un «réseau» est transposée en droit belge».

Cette définition est large. Le Conseil supérieur souligne cependant que rien n'empêche le commissaire de constituer des liens de collaboration. La conséquence de ces liens est que certaines prestations de services fournies à la société contrôlée ou à une entité dans son «orbite», par des personnes avec lesquelles il existe des liens de collaboration, portent atteinte à l'indépendance du commissaire.

Il existe encore d'autres liens qui ne sont pas nécessairement compris dans la définition. Tel est le cas d'une fondation qui n'a aucun membre ni associé, mais bien une direction. Le Conseil supérieur laisse ouverte la question de savoir s'il est vraiment possible d'avoir un «lien de collaboration» avec une fondation.

5.5. Commentaire du paragraphe 3 du nouvel article 184

Si l'on décide de reprendre, au paragraphe 2, la liste des prestations portant atteinte à l'indépendance et de donner au paragraphe 3 une définition des liens de collaboration, le commentaire doit être adapté en conséquence.

Le deuxième alinéa du paragraphe 3 doit également être complété comme suit:

- dans la première phrase, les mots «dispositions de l'article 7bis» doivent être remplacés par les mots «dispositions des articles 3, 7bis et 8»;
- la partie de phrase «1° les réviseurs d'entreprises ne peuvent» doit être adaptée comme suit «1° les réviseurs d'entreprises, entre autres, ne peuvent».

En ce qui concerne le 2° du même alinéa du paragraphe 3, le Conseil supérieur

propose de remplacer, dans le texte néerlandais, le mot «actuele» par le mot «andere» et dans le texte français, les «dispositions actuelles» par les «autres dispositions».

Le Conseil supérieur propose de modifier, comme suit, le texte à partir de «Le paragraphe 3 contient une série de prestations ...» jusqu'à «du Conseil supérieur des professions économiques»:

«Le paragraphe 2 contient une série de prestations qui portent atteinte à l'indépendance du commissaire. Ces prestations sont décrites dans la recommandation européenne et constituent, en principe et pour autant que le cadre réglementaire belge ne soit pas plus étendu, un résumé de cette recommandation (voir partie B du titre 7 relatif aux services autres que l'audit). Le paragraphe 5 prévoit que ces dispositions doivent être précisées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques. Sans préjudice de l'application des alinéas 5 et 6 de l'article 133 du Code des sociétés, cette liste s'applique, en particulier, en cas de procédure spéciale adoptée lorsque la rémunération de ces prestations, qui ne sont pas fournies conformément à la loi, est supérieure à la rémunération allouée à la mission révisoriale».

Dans le texte néerlandais, il y a lieu d'ajouter à l'avant-dernière phrase, avant le point a): «of de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11 (hierna vermeld als «iemand uit zijn «invloedsfeer»»». Dans le texte néerlandais, le «om» à la dernière phrase avant le point a) «op gericht om te vermijden» doit être supprimé.

Dans le texte français, à l'avant-dernière phrase avant le point a), il y a lieu d'ajouter «ou les sociétés ou personnes avec lesquelles le commissaire est lié au sens de l'article 11 (ci-après défini comme «personne dans son «orbite»») après «collaboration».

A. Le point a) doit être modifié comme suit:

«Prend des décisions ou participe au processus décisionnel dans la société contrôlée.

La menace pour l'indépendance due à l'auto-révision est considérée comme trop élevée pour autoriser la prestation de services, autres que ceux liés à la mission de contrôle légal, lorsque cette prestation implique la participation du commissaire ou d'une personne dans son «orbite» à la décision ou au processus décisionnel de la société ou d'une personne dans l'«orbite» de celle-ci. Dans ces conditions, si le commissaire ou une personne dans son «orbite» se propose de fournir des services, autres que le contrôle des comptes, à une société contrôlée ou à une personne dans l'«orbite» de celle-ci, le commissaire doit s'assurer que lui-même ou une personne dans son «orbite» ne prenne aucune décision, ni ne prenne part au processus décisionnel de la société ou d'une personne dans l'«orbite» de celle-ci».

Cette formulation a une portée générale et soumet également les interventions dans les décisions ou le processus décisionnel qui ont lieu après délivrance d'une procuration particulière ou générale, à d'autres personnes que celles qui sont autorisées, au sein de la société, à prendre la décision conformément aux dispositions générales».

B. Au point b), le titre «états financiers» doit être remplacé par «comptes annuels».

Le commentaire peut en outre être modifié comme suit:

«En effet, la participation du commissaire ou d'une personne «dans son orbite» à l'établissement des documents comptables ou des comptes annuels du client contrôlé ou d'une personne dans son «orbite» entraîne une menace potentielle d'auto-révision. Cette menace d'auto-révision est toujours considérée comme étant trop élevée si on devait autoriser une participation au processus d'établissement des comptes.

Le commissaire ou une personne dans son «orbite» ne peut intervenir à aucun

stade du processus d'établissement des comptes. Le commissaire, qui détecte des insuffisances dans les données comptables du client contrôlé, prendra les mesures qui s'imposent, conformément aux normes applicables en la matière. Ce travail fait partie intégrante du mandat du contrôleur légal des comptes. La responsabilité de la présentation des comptes annuels échoit toujours au client contrôlé. Cette disposition est reprise dans le Code des sociétés et dans la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises».

Cette adaptation s'avère nécessaire parce que le texte actuel considère que l'assistance comptable peut être admise. Par ailleurs, l'arrêté royal n'aborde pas non plus la «fourniture d'informations et de conseils sur des normes et méthodologies alternatives à celles existantes que le client contrôlé pourrait souhaiter appliquer». Cette disposition doit également être supprimée dans le projet de rapport au Roi.

C. Les modifications suivantes sont proposées pour le point c):

Lorsque l'on choisit de suivre l'approche retenue au niveau européen, la deuxième phrase du commentaire doit être réécrite et rédigée comme suit:

«Si un commissaire ou une personne dans son «orbite» participe à l'établissement, au développement ou à la mise en œuvre d'un tel système technologique d'informations financières (FITS), il peut en découler une menace de l'indépendance due à l'auto-révision».

Ce commentaire doit être complété comme suit:

«L'exception à l'interdiction générale a été rédigée en concordance avec la recommandation 7.2.2(2) de la Commission européenne. Les conditions d'application de cette exception doivent être remplies cumulativement. La deuxième condition renvoie au fait qu'il ne se fonde pas «avant tout» sur les données produites par les FITS. Au dernier alinéa de l'article 133 du Code des sociétés, le législateur a confié à un comité d'avis et

de contrôle le pouvoir d'émettre un avis préalable sur la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance de l'exercice de la profession. Ce comité devra, le cas échéant, juger, au cas par cas, si le client contrôlé ou une personne dans son «orbite» utilise ou utilisera «avant tout» l'intervention ou la participation du commissaire. Il est en effet impossible de fixer a priori des critères adéquats en la matière. Il revient à ce comité de rendre un avis à ce propos».

Si l'approche «américaine» est suivie (cf. supra), la rédaction du rapport au Roi devra être adaptée en conséquence.

D. Le Conseil supérieur propose les modifications suivantes pour ce qui est de l'évaluation des actifs.

Le premier alinéa doit commencer comme suit:

«Aux termes de la recommandation européenne, l'évaluation du risque lié à la prestation de ce service s'effectue comme suit».

A la deuxième phrase du premier alinéa, les termes «ou toute autre personne de son environnement économique proche» doivent être remplacés par «ou une personne dans son «orbite»».

A la première phrase du deuxième alinéa, les termes «un contrôleur légal, un cabinet d'audit, une entité au sein du réseau ou l'un de leurs associés, dirigeants ou employés» doivent être modifiés en «un commissaire ou une personne dans son «orbite»».

A la deuxième phrase du deuxième alinéa, les termes «et lorsque l'évaluation ... au poste concerné» doivent être supprimés. L'arrêté royal a en effet choisi, à juste titre, de ne pas utiliser le critère de la subjectivité.

Les mots «het kader van dit» doivent être abandonnés, à la première phrase du troisième alinéa du texte néerlandais.

Enfin, cette disposition doit être complétée comme suit:

«Le comité d'avis et de contrôle doit, le cas échéant, juger, au cas par cas, si un actif doit être considéré comme un élément important des comptes annuels. Il est en effet difficile de fixer a priori des critères adéquats. Il incombe au comité de rendre un avis à ce propos. Néanmoins, tout actif dont la valeur est supérieure à 5% de l'actif net de la société contrôlée ou, le cas échéant, d'une personne dans son «orbite», peut être considéré comme significatif. L'estimation doit s'effectuer en partant des comptes annuels statutaires. Il relève de la compétence de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de fixer, d'une façon générale, des critères plus précis, conformément au § 5 de l'article 184. L'Institut peut s'appuyer, à cet effet, sur les normes existantes, telles que les normes ISA».

E. Le Conseil supérieur formule les observations suivantes à propos du commentaire de la fonction d'audit interne.

A la première phrase, le terme «entreprises» doit être remplacé par «sociétés». Ceci est plus cohérent avec la deuxième phrase. Dans cette deuxième phrase, la partie de phrase «la participation ducontrôle de gestion» convient d'être rédigée comme suit: «la participation du commissaire ou d'une personne dans son «orbite» serait de nature à renforcer leurs capacités de contrôle des organes de gestion de la société contrôlée ou des entités dans son «orbite»».

A la première phrase du deuxième alinéa, les mots «sont toutefois susceptibles d'apparaître» doivent être remplacés par «apparaissent toutefois» et «contrôleur légal» par «commissaire ou une personne dans son «orbite»» et il y a lieu d'ajouter «ou d'une personne dans son «orbite»» après «de son client».

La deuxième phrase du deuxième alinéa doit être réécrite comme suit: «Afin de parer à ces risques, le commissaire ou une personne dans son «orbite» doit pouvoir démontrer qu'ils ne sont pas intervenus dans le gestion et le contrôle de l'audit interne».

La troisième phrase doit être rédigée comme suit: «L'arrêté royal dispose, à cet effet, que l'intervention n'est autorisée que si un organe compétent de la société contrôlée a pris la décision, à propos de la délivrance d'un avis en matière d'audit interne clairement et précisément décrit et devant être rendu exclusivement à cet organe.». Cette nouvelle formulation doit être rédigée sous réserve de l'adaptation du projet d'arrêté royal à la recommandation européenne¹, qui impose, le cas échéant, une condition supplémentaire.

F. Pour ce qui est de la représentation dans les litiges fiscaux et autres

Le premier alinéa de ce commentaire doit être réécrit comme suit.

«Les prestations relatives à des conseils en matière fiscale ne sont interdites ni par la recommandation européenne, ni par les nouvelles dispositions américaines. En raison du caractère ouvert de l'économie belge, il ne semble pas justifié d'inscrire dans cette liste les prestations relatives à des conseils en matière fiscale».

Il convient de s'interroger sur l'utilité du deuxième alinéa. Cette interdiction n'a, en effet, pas de rapports avec l'exercice des activités décrites ici, interdisant au réviseur d'entreprises de porter un certain titre. Il s'agit ici de la représentation de la société contrôlée ou d'une personne dans son «orbite» par le commissaire ou par une personne dans son «orbite».

Conformément à la recommandation européenne², ce deuxième paragraphe peut être réécrit comme suit:

«On peut estimer qu'un commissaire ou qu'une personne dans son «orbite» qui intervient dans la résolution de litiges au nom de la société contrôlée ou d'une personne dans son «orbite» joue un rôle incompatible avec sa responsabilité pour rendre un jugement objectif sur les comptes annuels. Cette menace liée à la représentation s'accompagne d'une menace d'auto-révision lorsque l'assistance à la résolution de litiges implique

également que le commissaire doive évaluer les chances d'une issue favorable du litige pour la société contrôlée ou la personne dans son «orbite».

Cette menace liée à la représentation prend encore de l'ampleur lorsque le commissaire ou une personne dans son «orbite» joue un rôle actif dans la résolution de litiges».

G. Intervention dans le recrutement

Le Conseil supérieur propose de modifier le titre g) comme suit: «intervention dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou au personnel dirigeant de la société contrôlée».

Le Conseil supérieur estime que le commentaire repris dans l'alinéa doit être adapté comme suit:

«En cas d'intervention d'un commissaire ou d'une personne dans son «orbite» dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou au personnel dirigeant de la société contrôlée ou d'une personne dans son «orbite», comme un membre du conseil d'administration, de la gestion quotidienne, du comité de direction ou (du collège des) gérants comme du personnel dirigeant de la société contrôlée ou d'une personne dans son «orbite», des menaces en matière d'indépendance de divers types peuvent apparaître. Ces menaces peuvent, entre autres, découler de ses propres intérêts, d'une confiance ou d'une intimidation trop grande.

Il découle de la loi du 2 août 2002 que, désormais, un comité de direction est également un organe d'une société anonyme³.

Le personnel dirigeant est déjà défini en droit social. L'arrêté royal du 25 mai 1999 relatif aux conseils d'entreprise et aux comités pour la prévention et la protection au travail⁴ donne cette définition en son article 1^{er}, 4^o et à laquelle on peut faire référence ici. La définition est rédigée comme suit: «les personnes chargées de la gestion journalière de l'entreprise, qui ont pouvoir de représenter et d'engager l'employeur, ainsi que les

1. Voir règle 7.2.4. de la recommandation européenne.

2. Voir règle 7.2.5. de la recommandation européenne.

3. Pour autant que les statuts de la société concernée prévoient la mise en place d'un tel organe.

4. M.B. 30 juin 1999.

membres du personnel directement subordonnés à ces personnes, lorsqu'ils remplissent également des missions de gestion journalière».

Cette prestation vise également les personnes susmentionnées qui sont engagées dans une des entités susmentionnées, sur la base de l'«*interim management*».

5.6. Commentaire du paragraphe 4 du nouvel article 184

Le Conseil supérieur estime important d'ajouter ici également, dans le commentaire, un alinéa reprenant la définition des entités visées.

Etant donné que non seulement des sociétés sont visées mais également d'autres personnes, le terme «sociétés» dans le titre de ce commentaire doit être remplacé par «société et personnes».

Cet alinéa peut être rédigé comme suit: «Ces personnes sont mentionnées dans la première partie de la phrase de l'alinéa 8 de l'article 133 du Code des sociétés. Afin d'éviter toute ambiguïté, l'arrêté royal reprend expressément le champ d'application au paragraphe cinq».

5.7. Commentaire du paragraphe 5 du nouvel article 184

Le Conseil supérieur estime que la partie de phrase «qui se fonde sur ... contrôleur légal des comptes» doit être supprimée. En effet, le cadre réglementaire actuel et les normes actuelles de l'I.R.E. ont déjà une portée plus large que la recommandation européenne. Le commentaire ne peut pas donner l'impression que des règles moins strictes seront possibles à l'avenir. En outre, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, qui peut utiliser la recommandation européenne comme fil conducteur, ne doit pas nécessairement s'appuyer sur cette recommandation pour édicter de nouvelles normes. Les particularités de l'organisation de la profession peuvent inciter à s'écarter de cette recommandation, ce qui n'est pas interdit, pour autant que l'on dispose de normes plus strictes.

Le deuxième alinéa ne pose aucun problème en la matière parce que «permettre de tenir compte de» ne signifie pas nécessairement que l'on ne peut continuer à adopter des normes. Ceci serait différent si l'on devait utiliser la formulation «se fonde sur la recommandation européenne» dans le commentaire.

Le Conseil supérieur propose d'ajouter «, et en particulier aux commissaires,» au troisième alinéa, après «aux réviseurs d'entreprises». De même, à la fin de cette disposition, il y a lieu d'ajouter «ainsi que des autres arrêtés et du cadre légal» après «des dispositions du présent arrêté».

Le dernier alinéa doit être réécrit comme suit:

«L'Institut des Réviseurs d'Entreprises doit consulter le Conseil supérieur des Professions économiques pour tout texte normatif qu'il souhaite édicter. Le Conseil supérieur est composé de personnes qui ne font pas partie des membres des professions économiques. Cet avis du Conseil supérieur permet de réduire l'«*expectation gap*» qui pourrait découler de la perception que le secteur est soumis à des dispositions ayant exclusivement un caractère d'auto-régulation. L'article 54 de la loi du 22 avril 1999 précise, en effet, selon le cas visé, le caractère contraignant (ou non) des avis du Conseil supérieur».

5.8. Commentaire de l'article 2 de l'arrêté royal

Le Conseil supérieur souhaite simplement observer qu'au quatrième alinéa du texte néerlandais «Titel 1.» doit devenir «Titel I.»

Dans le dernier alinéa, il y a lieu d'ajouter «alinéa 9» après «article 133».

5.9. Commentaire de l'article 3 de l'arrêté royal

Le Conseil supérieur est d'avis que la dernière phrase doit être supprimée. Il n'y a, en effet, aucune preuve que l'interdiction

totale ne soit pas réalisable. Il s'agit d'une option que le législateur ne souhaite pas, même si l'absence du présent arrêté royal, combiné à l'entrée en vigueur de la loi, peut mener à ce résultat. En outre, une interdiction générale ne serait pas contraire aux «règles européennes et internationales en préparation» et ce pour deux raisons. Les règles européennes ne sont plus en préparation: la recommandation européenne est déjà entrée en vigueur. Qui plus est, la recommandation européenne ainsi que les règles internationales ne s'opposent pas à l'instauration d'une interdiction générale. Ni la Commission européenne, ni d'autres législateurs ne voient cependant la nécessité d'introduire une telle interdiction absolue.

Il semble opportun d'inscrire le texte suivant dans le commentaire: «L'article 55 de la loi du 2 août 2002 précise que le Roi a le pouvoir de fixer la date d'entrée en vigueur. Cette date d'entrée en vigueur n'est pas encore fixée dans le présent arrêté royal parce qu'il s'avère également

nécessaire d'exécuter d'autres pouvoirs conférés au Roi en la matière.»

Le Conseil supérieur est d'avis que l'arrêté royal doit entrer en vigueur le plus rapidement possible. Le Conseil supérieur estime cependant qu'il convient que cet arrêté entre en vigueur en même temps que l'arrêté royal relatif au comité d'avis et de contrôle, tel que prévu à l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés.

Le Conseil supérieur insiste dès lors sur l'importance à accorder au fait que les autres arrêtés qui doivent être pris en la matière - tels qu'un arrêté royal portant exécution de l'article 133, alinéa 10 et de l'article 134, § 2 et § 4, du Code des sociétés - entrent en vigueur le plus rapidement possible.

5.10. Commentaire de l'article 4 de l'arrêté royal

Le Conseil supérieur n'a aucune remarque à formuler à propos du commentaire de l'article 4.