

annexe VIII

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. Il a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables 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.²

Conformément aux dispositions légales, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE) a soumis pour avis, le 21 octobre 2002, la recommandation relative à la « communication des questions touchant à l'audit avec les personnes chargées du gouvernement d'entreprise ».

Cette recommandation constitue une première transposition concrète d'une norme ISA (International Standard of Auditing) et fait suite au Mission Statement adopté par l'IRE. Ce « Mission Statement » fait l'objet d'un avis du Conseil supérieur du 16 janvier 2003 à lire conjointement avec le présent avis. Il ressort de la méthode de travail de l'IRE que la Belgique applique la méthode de transposition des normes ISA internationalement reconnues et complétées pour former des normes « ISA+ ».

Cette norme ISA 260 traite de la communication, d'une manière structurée et selon une procédure déterminée, des constatations relatives à la gestion d'une entité faites par le commissaire dans le cadre de sa mission de contrôle, à la société contrôlée et en particulier aux personnes chargées de la gestion de cette entité. À cet effet, la norme ISA 260 détermine les règles permettant d'identifier les personnes au sein de l'entité auxquelles le commissaire doit transmettre cette information particulière. La norme ISA 260 mentionne également un certain nombre d'exemples pouvant constituer l'objet de telles communications. On citera les modifications dans la politique comptable de la société ayant une influence considérable sur les comptes annuels, les mentions attendues dans le rapport du commissaire influençant le type d'attestation, des désaccords avec le « management » pouvant influencer de manière significative les comptes annuels ou le rapport du commissaire ou encore d'autres aspects requérant l'attention des personnes chargées de la gestion de l'entité, ... Il ressort de cette norme que des accords doivent être convenus quant au moment et à la forme de la transmission d'informations. Cette norme précise clairement que cette procédure ne peut être considérée par le commissaire comme un substitut à l'émission d'un rapport modifié. En outre, il convient de tenir compte des dispositions particulières normatives qui sont d'application en droit belge.

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.

Avis

1. Commentaire général

La recommandation de l'IRE soumise pour avis comprend trois volets. Le premier volet contient la traduction de la norme internationale d'audit ISA 260. Le deuxième volet est consacré aux dispositions légales et réglementaires belges ayant trait à ces normes spécifiques. Le troisième volet contient un commentaire de l'application de la norme ISA 260 dans le contexte belge. Cette méthode de travail a déjà été annoncée dans le rapport annuel 2001 de l'IRE.

Le Conseil supérieur se réjouit de la méthode retenue. En effet, elle permet aux professionnels de se baser sur les normes originales en la matière, tout en mettant à la disposition des réviseurs une guidance permettant l'application concrète de ces normes en Belgique en tenant compte des spécificités belges relatives à l'exercice de la mission du commissaire. Il n'en demeure pas moins qu'il convient d'assurer la plus grande sécurité juridique possible. Ceci implique qu'il doit être précisé clairement que le troisième volet offre la guidance permettant au commissaire d'appliquer dans le cadre belge les dispositions contenues dans la norme ISA 260. *La partie principale de cette recommandation reste la norme ISA 260 proprement dite.* Dans ce contexte, les membres du Conseil supérieur se réfèrent explicitement à leur recommandation sous le titre 2.1 in fine de l'avis du 16 janvier 2003 relatif au «Mission Statement» et l'approche qui y est soutenue. La rédaction actuelle de la recommandation soumise pour avis ne donne pas la clarté voulue en la matière dans la mesure où la partie 2 ne contient pas exclusivement des références normatives au contexte belge spécifique, mais aussi un premier commentaire (paragraphe 2, 3^e alinéa). En outre, la première mention de la tâche que cette recommandation impose au commissaire se situe au niveau du paragraphe 5 de la partie 3. Ce paragraphe ne contient d'ailleurs aucune précision quant au contenu des rapports à transmettre.

1. Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant formuler une remarque générale. Le paragraphe 1^{er} de la norme ISA 260 traite de la transmission d'informations entre l'«*auditor*» et «*those charged with the governance of an entity*». «Governance» a été traduit, en néerlandais, par «*deugdelijk bestuur*» et en français par «gouvernement d'entreprise». Les membres du Conseil supérieur estiment, en particulier, que la traduction néerlandaise a une portée qui ne correspond pas nécessairement à la version anglaise. En effet, «*deugdelijk bestuur*» contient déjà un jugement de valeur alors que la version anglaise ne se prononce pas sur la qualité («*deugdelijk*») du gouvernement. De l'avis des membres du Conseil supérieur, il serait dès lors préférable de parler de «*personen belast met het beheer van de entiteit*». En outre, cette approche plus générale ne pourrait en aucun cas prêter à confusion dans la mesure où le paragraphe 3 décrit les personnes visées. Par ailleurs, ce paragraphe contient une référence explicite au «*deugdelijk bestuur*», ce qui correspond à la version anglaise de la norme.

il importe également, de l'avis du Conseil supérieur, de s'assurer que l'interprétation comprenne toutes les dispositions de la norme ISA 260 nécessitant des précisions. C'est également dans cette perspective que l'examen de la recommandation de l'IRE a été effectué.

Le Conseil supérieur a constaté qu'un certain nombre de sociétés et d'autres entités ont été tenues de désigner ou ont désigné sur une base volontaire un collège de commissaires. Les membres du Conseil supérieur estiment à ce propos qu'il importe que la présente recommandation précise et commente les méthodes de travail et les procédures utilisées, d'une part, au sein du collège de commissaires et, d'autre part, entre ce collège et l'entité chargée de recevoir les informations visées par la norme ISA 260. La sécurité juridique impose de fournir une guidance à ces commissaires dans le cadre de l'application de la norme ISA 260.

2. Remarques particulières relatives aux trois volets de la recommandation de l'IRE

2.1. Partie 1 : traduction de l'ISA 260

Il n'appartient pas au Conseil supérieur de porter un jugement sur les traductions néerlandaise et française de la norme ISA 260.¹

2.2. Partie 2 : Références aux dispositions législatives ou réglementaires spécifiques

- La deuxième partie contient un certain nombre de dispositions importantes du Code des sociétés belge relatives aux relations entre la société contrôlée et le commissaire. Il est également fait référence à la recommandation européenne relative à l'indépendance du commissaire. Cette recommandation n'ayant pas de caractère contraignant, les membres du Conseil supérieur

relèvent par conséquent qu'aucune référence n'est faite à une quelconque disposition réglementaire belge en la matière.

D'une manière plus générale, les membres du Conseil supérieur estiment que ce renvoi aux dispositions du Code des sociétés est trop limité. En effet, comme précisé explicitement dans le paragraphe 8 de la norme ISA 260, d'autres entités soumises au contrôle sont également visées. La norme ISA 260 mentionne, en effet, explicitement certaines instances publiques, les organisations sans but lucratif et d'autres entités privées. La partie 2 se limite toutefois à une référence (implicite) à toutes les sociétés contrôlées¹ et, par une référence explicite à l'article 522 du Code des sociétés, aux sociétés anonymes. De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient également de préciser le champ d'application de cette norme pour les autres entités. À tout le moins, référence devrait être faite aux dispositions pertinentes de certaines autres entités visées par la norme ISA 260, telles que les entreprises publiques, les établissements de crédit, les mutuelles, les entreprises d'assurances, les associations sans but lucratif,...

- En outre, se pose la question de savoir si, en ce qui concerne la société anonyme, il ne convient pas de mentionner explicitement la nouvelle structure d'organisation en deux parties rendue possible par la loi du 2 août 2002 dite de «*corporate governance*». Cette mention est d'autant plus important que le paragraphe 17 de la norme ISA 260 renvoie expressément à la discussion sur les «*audit matters of governance interest with management*».

- Dans la mesure où la troisième partie fait également explicitement référence à l'action du commissaire amené à émettre un rapport autre que sans réserve, les membres du Conseil supérieur estiment qu'un renvoi à l'article 138 du Code des sociétés doit être intégré.

- Comme relevé ci-avant, le Conseil supérieur constate que le paragraphe 2 de la partie 2 ne se limite pas exclusivement à une reproduction du texte légal. De l'avis des membres du Conseil supérieur, le dernier alinéa du paragraphe 2 doit être transféré en partie 3. En effet, le texte actuel ne correspond pas à la forme de transposition des normes ISA annoncée, prévoyant que la deuxième partie contient les références au cadre réglementaire belge applicable.

Cette disposition mérite aussi une formulation différente. L'article 522 du Code des sociétés donne la possibilité au conseil d'administration de créer des comités. Si le conseil procède, conformément aux dispositions de l'article 522, §1^{er} du Code des sociétés, à la création d'un comité d'audit, ce comité d'audit n'aura pas nécessairement la compétence requise par le paragraphe 2. En effet, l'article 133 du Code des sociétés précise que les statuts doivent créer ledit comité.² Ce n'est que dans ce cas que le comité d'audit disposera de la compétence légale.

- De l'avis des membres du Conseil supérieur, l'importance de la nouvelle réglementation en matière d'indépendance nécessite la mention explicite de l'article 133, alinéa 5 du Code des sociétés dans le corps du texte, et non pas dans une note de bas de page au paragraphe 4. Ces dispositions ont en effet une caractère contraignant, alors que tel n'est pas le cas pour la recommandation européenne.

2.3. Partie 3: Interprétation de la norme ISA

Le Conseil supérieur se réjouit de constater que le Conseil de l'IRE s'est efforcé de convertir en recommandation de façon adéquate la relation difficile entre une norme internationale d'audit (ISA) et la législation particulière belge en la matière. Ainsi l'Institut fournit une guidance utile pour le professionnel.

1. Par la référence à l'article 133 du Code des sociétés.

2. Voir doctrine, I. DE POORTER et C. VAN DER ELST, "De onafhankelijkheid van de commissaris", in *Financiële regulering, op zoek naar nieuwe evenwichten*, M. Tison, J. Cerfontaine et C. Van Acker (eds.), Anvers, Intersentia, 2003, à paraître, n°66.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant formuler un certain nombre de questions et de remarques à propos de certains paragraphes dans cette partie de la recommandation.

2.3.1. Partie 3 : Introduction

- Le paragraphe 1^{er} précise que les principes relatifs au gouvernement d'entreprise couvrent la responsabilité de l'organe de gestion en la matière. Les membres du Conseil supérieur proposent de supprimer cette phrase. En effet, non seulement tous les « principes » ne traitent pas de la responsabilité de la gestion, mais, en outre, en Belgique, les règles de responsabilité sont intégrées dans la loi. Les recommandations ne servent que de fil conducteur pour la détermination de la responsabilité. Dès lors, il s'agit plutôt d'un cadre de référence.
- Le deuxième alinéa du paragraphe 1^{er} n'offre une sécurité juridique au commissaire que dans la mesure où l'entité contrôlée dispose d'un organe d'administration ou puisse clairement démontrer dans la loi ou les statuts sa compétence d'« organe de contrôle ». Tel n'est pas toujours le cas. À titre d'exemple, on peut se référer au comité d'audit créé par le conseil d'administration sur la base de l'article 522, §1^{er} du Code des sociétés, sans que cela ne figure dans les statuts. Il n'est pas du tout évident pour le commissaire de déterminer si, dans ce cas, c'est le conseil d'administration ou si c'est le comité d'audit qui doit être considéré comme « organe de contrôle ». En effet, le paragraphe 2, alinéa 2 *in fine* peut être interprété comme si les compétences que l'organe d'administration accorde au comité d'audit peuvent jouer un rôle.

Il convient également d'examiner la rédaction actuelle de l'alinéa 2 du paragraphe 1^{er} pour s'assurer que celui-ci donne suffisamment de clarté dans le cadre du contrôle d'entités autres que les sociétés anonymes. À titre d'exemple, le Conseil supérieur se réfère à la nouvelle obligation de l'ar-

ticle 61 du Code des sociétés. Ainsi, par exemple, un représentant fixe de l'administrateur-personne morale d'une société en commandite par actions, peut-il être considéré comme un « organe de contrôle » ?

- Comme précisé ci-dessus dans l'avis relatif à la partie 2, la rédaction actuelle de la compétence du comité d'audit ne correspond pas au texte légal. Il en découle que le premier alinéa du paragraphe 2 doit être adapté. En effet, il n'est pas certain qu'un comité d'audit soit chargé de plein droit du « contrôle permanent » si ce comité a été créé par l'organe d'administration.

À titre général, les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention sur le fait que l'article 522, §1^{er} du Code des sociétés précise explicitement que le conseil d'administration reste responsable. Il en découle que seuls les règlements internes à la société peuvent être envisagés.

- De l'avis du Conseil supérieur il convient également de compléter la première phrase de l'alinéa 2 du paragraphe 2 dans la mesure où le commissaire est tenu d'examiner si chaque entité dispose d'un organe de contrôle. Ce n'est que dans la mesure où un « organe de contrôle » (à ne pas confondre avec « l'organe d'administration ») est créé, qu'un examen supplémentaire s'impose.
- En ce qui concerne le paragraphe 3, le Conseil supérieur estime qu'il convient de préciser clairement que la personne chargée du contrôle du gouvernement d'entreprise ne peut pas toujours être considérée comme le « seul » interlocuteur indiqué. En effet, à défaut d'une réglementation légale en la matière, il est possible qu'une société anonyme ayant une structure duale désigne un membre du comité de direction comme personne chargée du contrôle du gouvernement d'entreprise. Dans ce cas, il convient de ne pas limiter l'échange d'information à la seule personne concernée.

Il convient par ailleurs de prendre position quant à la possibilité (ou non), dans le contexte belge, d'une discussion avec le comité de direction au sens des recommandations contenues dans les paragraphes 3 et 17 de la norme ISA 260, dans le cadre d'entités présentant une structure duale. D'autres options sont également envisageables. En effet, la loi belge permet de créer un organe de gestion journalière au sein d'une société anonyme. Il convient de renforcer la sécurité juridique, d'une part, en faisant explicitement référence aux paragraphes 3 et 17 de la norme ISA 260 d'une part, et, d'autre part, en mettant à la disposition du commissaire une guidance quant à la manière de transposer cette norme dans le contexte belge.

- Le paragraphe 4 semble l'endroit idéal pour faire référence au paragraphe 12 de la norme ISA 260. En effet, les membres du Conseil supérieur estiment que la partie 3 ne précise pas explicitement que la communication relative aux aspects d'administration n'a lieu que dans la mesure où les constatations sont faites dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels.

2.3.2. Partie 3 : Dispositions communes à toutes les entités contrôlées

- Le Conseil supérieur est d'avis que le paragraphe 7 ne résout pas toutes les questions en la matière. La rédaction actuelle ne fait, en effet, qu'une distinction entre les questions posées par l'organe de gestion d'une entité qui n'est pas une société de capitaux (alinéa 1), les questions d'un administrateur d'une société de capitaux (alinéa 2) et les questions des administrateurs-délégués d'une organe d'administration (alinéa 3). Il n'y a dès lors pas de réponse à la question de savoir comment le commissaire doit réagir quand, dans le contexte d'une société de capitaux, un «ensemble de questions» lui est soumis, non pas par un organe d'administration, mais par un autre organe, tel un comité de direction ou une personne

chargée du contrôle du gouvernement d'entreprise qui n'est pas membre du conseil d'administration.

De l'avis du Conseil supérieur la relation entre les différents alinéas du paragraphe 7 doit être précisée. Est-il, en effet, correct que dans les seules sociétés de capitaux il est répondu à toutes les questions d'un administrateur alors que celles d'autres entités doivent être formulées par l'organe de gestion? Faut-il en déduire qu'une question posée par un membre d'un organe de gestion d'une entité, autre qu'une société de capitaux, doit rester sans réponse alors que la question posée par un administrateur ou un gestionnaire d'une société de capitaux est suivie d'une réponse? Il est probable que le texte doit être interprété de telle façon que, dans les deux cas, la question doit être posée par «l'organe de gestion». Cette interprétation correspond à la doctrine en vigueur.¹

- Le paragraphe 8 renvoie au paragraphe 19 de la norme ISA 260. Ce paragraphe recommande au commissaire de prévenir l'organe d'administration avant de remettre un rapport, autre qu'un rapport sans réserve. La norme ISA 260 a cependant une portée différente dans la mesure où le commissaire doit à nouveau communiquer aux personnes chargées de la gestion, toute constatation antérieurement communiquée ayant un impact significatif sur les comptes annuels. Cette communication ne dépend pas du type de déclaration fournie.

De manière générale, le Conseil supérieur soutient l'interprétation large préconisée par la recommandation. Le Conseil supérieur souhaite néanmoins que des précisions en la matière soient apportées afin d'éviter toute confusion.

- Le paragraphe 9 impose au commissaire de communiquer certaines constatations. La première phrase de ce paragraphe ne précise cependant pas à qui cette communication doit être faite. Il convient de préciser ceci de façon explicite.

1. Voir entre autres L. SIMONT, «L'administrateur d'une société anonyme agissant isolément a-t-il un droit d'investigation individuel?», *R.P.S.* 1963, 189-194 et P. COLLE, «het (begrensd) recht op informatie van de individuele vennootschapsbestuurder», dans *Liber Amicorum Yvette Merchiers*, Bruges, Die Keure, 2001, 451.

En ce qui concerne le renvoi aux autres normes et recommandations, il importe qu'une règle soit mise sur pied pour qu'une modification de la norme à laquelle il est fait référence conduise également à une adaptation du renvoi dans la recommandation relative à la norme ISA 260.

2.3.3. Partie 3: procédures particulières relatives aux entités avec organe de contrôle

- L'interprétation large des notions «*governance*» et «*persons charged with governance of an entity*» proposée par le Conseil supérieur a une conséquence sur la rédaction et le positionnement du paragraphe 10. En effet, le commissaire devra toujours vérifier à quelles personnes ou à quel organe de l'entité le rapport sur le contenu de la norme ISA 260 devra être communiqué. Il en découle que le paragraphe 10 devra être traité plus tôt. Ceci découle également de la norme ISA 260 proprement dite à laquelle le paragraphe 10 fait référence. Le paragraphe 5 de la norme ISA 260, suivant immédiatement l'introduction, traite, en effet, déjà la question de l'organe ou des personnes auxquelles le commissaire doit communiquer l'information. À cet égard, les membres du Conseil supérieur estiment que cette interprétation doit également expliquer ces notions qui n'ont pas encore été traitées par le droit belge. À titre d'exemple, il peut être fait référence au paragraphe 17 de la norme ISA 260 consacré à la «*gestion de l'entité*» et à l'«*audit*».

Les membres du Conseil supérieur sont également d'avis que la norme ISA 260 a pour but d'imposer au commissaire une obligation de communiquer et ce même dans les cas où un organe de surveillance distinct au sens de la norme ISA 260 ne peut pas être identifié.

- Le paragraphe 10 fait également explicitement référence au paragraphe 9 de la norme ISA 260. Sous ce paragraphe, la norme ISA 260 se réfère à la lettre de confirmation. Les membres

du Conseil supérieur estiment qu'à cet égard, il convient d'expliquer au commissaire quelle est la relation entre cette disposition et la recommandation de révision du 4 février 1985 relative à l'acceptation de la mission de révision par un reviseur d'entreprises.

- Enfin, les membres du Conseil supérieur estiment que ce troisième volet doit également clairement expliquer comment les commissaires doivent appliquer la norme ISA 260 pendant une période de transition, pour laquelle plus aucune lettre de confirmation est délivrée dans la mesure où le but n'est pas de ne faire appliquer la norme ISA 260 qu'au début d'un nouveau mandat.

Une autre question qui se pose est celle de savoir pourquoi les dispositions ne sont pas explicitement mentionnées dans le paragraphe 9 de la norme ISA 260. De l'avis du Conseil supérieur, il ne suffit pas que seul le paragraphe 10 mentionne le fait que le paragraphe 9 de la norme ISA 260 est également visé.

- Le paragraphe 11 contient une liste non-exhaustive des données ou des circonstances nécessitant une communication. Il convient d'insister suffisamment sur le fait que les mentions sous le paragraphe 11 de la norme ISA 260 ne sont citées qu'à titre d'exemples.

A ce propos, le Conseil supérieur estime qu'il convient, dans le contexte belge, d'être attentif aux nouvelles dispositions relatives à l'indépendance du commissaire. Plus particulièrement, le Conseil supérieur estime que cette «*norme ISA +*» se prête à tenir compte d'un certain nombre de dispositions abordées dans son avis du 24 octobre 2002 relatif au projet d'arrêté royal relatif à l'indépendance du commissaire. Des constatations faites dans cet avis, il résulte que le Roi n'est pas habilité à implémenter toutes les dispositions de la recommandation européenne relative à l'indépendance de l'ordre judiciaire belge.

Dans ce contexte, l'IRE dispose de la possibilité de prévoir les dispositions nécessaires dans cette recommandation.

Plus particulièrement, il s'agit de la recommandation suivante de l'avis du 24 octobre 2002 :

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

... Le texte du projet d'arrêté royal [relatif à la liste des prestations qui affectent l'indépendance] traite de deux obligations distinctes :

- 1) ...
 - 2) *informer l'organe de gestion, au moins chaque année, par écrit*
- ...

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 Conseil supérieur est dès lors d'avis que, dans la mesure où il s'avère impos-

sible de rencontrer les recommandations européennes par la voie de réglementation, il incombe à l'Institut des réviseurs d'entreprises d'adopter les normes professionnelles nécessaires. Le législateur a donné à l'IRE les compétences nécessaires dans la loi du 22 juillet 1953. Le Conseil supérieur prendra, le cas échéant, lui-même des initiatives afin d'inciter l'IRE à adopter des normes et recommandations en la matière.»

Dans le cadre des normes ISA +, l'IRE possède la compétence pour introduire dans l'ordre judiciaire belge les aspects de la recommandation européenne non-intégrés dans le cadre réglementaire belge.

- Les remarques susmentionnées relatives à l'interprétation des missions du comité d'audit (2.3.1, paragraphe 2) en tant qu'organe de surveillance, impliquent un réexamen de l'alinéa 2 du paragraphe 12. En effet, dans ce cas, il conviendra de rapporter plus fréquemment à l'organe de gestion que l'alinéa 2 de ce paragraphe ne laisse entendre.
- Le paragraphe 14 devra également être réexaminé dans le contexte de la remarque ci-dessus.
- Le Conseil supérieur constate que le deuxième alinéa du paragraphe 15 n'est pas achevé. Les membres du Conseil supérieur insistent également sur l'importance à accorder à l'urgence et à la sensibilité des éléments qui sont appelés à faire l'objet d'une communication.

3. Considérations finales

Le Conseil supérieur constate que l'interprétation ne prête pas attention à la partie de la norme ISA 260 consacrée aux aspects spécifiques de l'autorité publique. De l'avis des membres du Conseil supérieur, la partie 3 doit également contenir les indications nécessaires. À tout le moins, il convient de préciser dans quelle mesure cette partie peut être d'application en Belgique.