

**AVIS¹ 2011/6 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS
D'ENTREPRISES**

Le Président

Correspondant
adm@ibr-ire.be

Notre référence
IM/CDH/mr/cs

Votre référence

Date **29-06-2011**

Cher Confrère,

**Concerne : Eclaircissements sur la description et la portée des obligations
d'un réseau**

Le groupe de travail *ad hoc*, auquel il est fait référence dans la circulaire 2011/8, a élaboré le présent avis. Cet avis a été approuvé par le Conseil et a pour but d'apporter des éclaircissements sur la description et la portée d'un réseau.

Considérations sur la notion de « réseau » dans le cadre de la Circulaire 2011/8

Définition du réseau

1. L'article 2, 8° de la loi du 22 juillet 1953 donne une définition du réseau qui a été reprise de l'article 2 (7) de la directive audit. Nous reprenons ci-après le texte en anglais de la définition de la directive, telle qu'elle doit être interprétée selon l'*European Group of Auditors' Oversight Bodies* (EGAOB)² :

- *the larger structure which is aimed at cooperation and to which the applicant belongs, **and***
- *which is clearly aimed at profit- or cost-sharing **or** shares common ownership, control or management, or shares common quality-control policies and procedures, or shares a common business strategy, **or** shares the use of a common branch-name **or** shares a significant part of professional resources.* ./.



Bld E. Jacqmainlaan 135/1
B-1000 Bruxelles/Brussel
TEL.: 02 512 51 36
FAX: 02 512 78 86
e-mail: info@ibr-ire.be
Bank/Banque:
IBAN: BE 11 0000 0392 3648
BIC: BPOTBEB1

¹ Les avis, qui n'ont pas de caractère contraignant, reflètent la position du Conseil de l'Institut et permettent aux réviseurs d'entreprises notamment d'anticiper les positions que le Conseil adoptera à l'occasion de dossiers individuels (Rapport au Roi, A.R. 21 avril 2007, MB 27 avril 2007, p. 22890). Les avis contiennent les interprétations que le Conseil élabore dans le cadre d'une législation, réglementation, norme ou recommandation définie, mais également l'opinion sur tout document présentant un intérêt pour la profession de réviseur d'entreprises.

² Voir : "Frequently Asked Questions (FAQ) – Form A" sur http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/faq_form_a_en.pdf et "Frequently Asked Questions (FAQ) – Form B" sur http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/faq_form_b_en.pdf (dd. 16-11-2010).

Le texte en français de la définition de réseau reprise à l'article 2, 8° de la loi du 22 juillet 1953 est libellé comme suit :

la structure plus vaste destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un réviseur d'entreprises, et dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles.

Tenant compte de la définition telle qu'elle est interprétée par l'EGAIOB et de l'interprétation du Conseil, le texte en français doit être lu comme suit :

- la structure plus vaste destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un réviseur d'entreprises (*personne physique ou cabinet de révision*), et
- dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, ou des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, ou une stratégie commerciale commune, ou l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles.

Éléments constitutifs de la définition

2. Il s'agit donc d'une **structure élargie**, différente d'un cabinet de révision, dont peuvent faire partie, le cas échéant, plusieurs réviseurs d'entreprises (personnes physiques et/ou cabinets de révision) en Belgique.

3. De plus, la structure élargie doit être **destinée à un but de coopération**. L'objectif de coopération est une condition nécessaire pour parler de réseau.

4. En outre, un(e) ou plusieurs **objectifs ou caractéristiques**, tels que repris au second tiret de la définition de réseau susmentionnée, doivent être d'application. Nous rappelons que ces objectifs / caractéristiques sont à considérer de manière alternative.

5. Par conséquent, plusieurs éléments doivent être réunis pour pouvoir qualifier une « structure élargie » de réseau. Le *Code of Ethics* de l'IESBA affirme à cet égard :

Pour déterminer si une structure élargie constitue un réseau, savoir si un tiers raisonnable et informé, mesurant tous les faits et circonstances spécifiques, jugerait que les entités sont associées de façon telle qu'un réseau est constitué, doit être pris en compte. Ce jugement doit être appliqué de façon homogène à l'ensemble du réseau (290.15).

La présomption irréfragable de coopération

6. L'existence d'objectifs / caractéristiques ne peut faire conclure de manière automatique à l'existence d'un réseau ; en d'autres termes, l'existence d'une intention de coopération est une présomption réfragable.

Cependant, si la structure élargie a pour but le partage de résultats, ou s'il est question de contrôle tel qu'entendu dans le Code des sociétés, il y a alors présomption irréfragable de l'existence d'une intention de coopération.

Les objectifs / caractéristiques du réseau

7. Comme mentionné ci-dessus, outre l'intention de coopération, un ou plusieurs des **objectifs ou caractéristiques** tels que repris précédemment, au second tiret de la définition de réseau, doivent être d'application. Nous rappelons que ces objectifs / caractéristiques sont à considérer de manière alternative.

8. Que la convergence de ces objectifs et/ou caractéristiques avec l'intention de coopération conduise ou non à une forme de réseau devra être examinée à la réalité des faits.

Le *Code of Ethics* de l'IFAC donne une série d'indications et interprétations en la matière ⁽³⁾ :

290.16 Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et qu'elle vise manifestement au partage des bénéfices ou des coûts parmi les entités au sein de la structure, cette structure est réputée constituer un réseau. Toutefois, le simple partage de coûts non significatifs ne constitue pas en soi un réseau. De plus, si le partage des coûts se limite uniquement à des coûts se rapportant au développement de méthodologies, de manuels ou de formation à l'audit, cela en soi ne constituerait pas un réseau. Par ailleurs, une association entre un cabinet et une entité hors réseau, pour fournir un service ou développer un produit conjointement ne constitue pas en soi un réseau.

./..

³ Il s'agit d'extraits repris de la traduction officielle du *Code of Ethics for Professional Accountants* van de *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) réalisée conjointement par la *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* et par le *Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables de France*.

290.18 Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et que les entités au sein de cette structure partagent des méthodes et des procédures de contrôle qualité communes, cette structure est réputée constituer un réseau. Dans ce contexte, les méthodes et procédures de contrôle qualité communes s'entendent comme celles conçues, mises en œuvre et supervisées dans l'ensemble de la structure élargie.

290.19 Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et que les entités au sein de cette structure partagent une stratégie commerciale commune, cette structure est réputée constituer un réseau. Le partage d'une stratégie commerciale commune implique un accord entre les entités en vue d'atteindre des objectifs stratégiques communs. Une entité n'est pas réputée constituer un cabinet d'un réseau, simplement du fait qu'elle coopère avec une autre entité dans le seul but de présenter une réponse conjointe à un appel d'offres pour la fourniture d'un service professionnel.

290.23. Lorsque la structure élargie est établie à des fins de coopération et que les entités au sein de cette structure partagent une part significative de ressources professionnelles, cette structure est réputée constituer un réseau (...).

290.24 Déterminer si les ressources professionnelles partagées sont significatives et, en conséquence, si les cabinets sont des cabinets du même réseau, doit tenir compte de faits et circonstances pertinents. Lorsque les ressources partagées se limitent à une méthodologie ou des manuels d'audit communs, sans échange de personnel, de clients, ni d'informations sur le marché, il est peu probable que les ressources partagées soient significatives. Il en est de même pour ce qui est des efforts de formation communs. En revanche, lorsque les ressources partagées font intervenir l'échange de personnes ou d'informations, par exemple lorsque les collaborateurs sont issus d'un réservoir commun, ou qu'un service technique commun est créé au sein de la structure élargie afin de donner aux cabinets participants des avis techniques que les cabinets sont tenus de suivre, un tiers raisonnable et informé sera plus probablement enclin à conclure que les informations partagées sont significatives.

Les cas détaillés dans le *Code of Ethics* sont des exemples de la manière dont il convient concrètement d'examiner si un(e) objectif / caractéristique d'une coopération est suffisamment marqué(e) pour conclure à une présomption de coopération. Cette casuistique pourra être complétée en fonction de cas concrets et ce, avec l'approbation du Conseil de l'Institut.

./..



Les données à mentionner par le réviseur d'entreprises (en tant que contrôleur légal des comptes) dans le registre public en cas d'appartenance à un réseau

9. Le considérant 8 de la directive européenne 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil (directive audit) établit : « Afin de protéger les tiers, tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit agréés devraient être inscrits dans un registre accessible au public contenant les informations essentielles relatives aux contrôleurs légaux et aux cabinets d'audit. ». Ce dernier point constitue le fil rouge à considérer pour la mention des données dans le registre public.

10. Les articles 16 et 17 de la directive audit déterminent les données que le registre public doit comprendre au minimum, d'une part, en ce qui concerne les auditeurs légaux (et donc les réviseurs d'entreprises personnes physiques) et, d'autre part, les cabinets d'audit (et donc les cabinets de révision).

L'article 17 (1) (h) requiert que le registre public, en ce qui concerne le cabinet de révision, mentionne : « *le cas échéant, (l') appartenance à un réseau et (la) liste des noms et des adresses des cabinets membres de ce réseau et des entités affiliées, ou (l') indication de l'endroit où ces informations sont accessibles au public* ». Cette clause a été reprise lors de la transposition de la directive audit en Belgique à l'article 10, § 1, 8° de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public.

11. En 2009, le Conseil a décidé que les réviseurs d'entreprises personnes physiques faisant partie d'un réseau, tel que défini à l'article 2, 8° de la loi du 22 juillet 1953, devaient rendre publiques, dans le registre public, les mêmes données à l'égard de ce réseau que les cabinets de révision (voir aussi IRE, *Rapport annuel*, 2009, p. 165-168). Ainsi, les réviseurs d'entreprises personnes physiques sont également concernés par la description d'un réseau. Même les réviseurs d'entreprises personnes physiques exerçant exclusivement leur profession par le biais d'un cabinet de révision membre d'un réseau, devront indiquer personnellement, dans le registre public, le réseau dont ils sont membres en Belgique par l'intermédiaire de leur cabinet.

12. Cette obligation ne vaut toutefois pas nécessairement pour *les réviseurs d'entreprises qui n'agissent pas comme contrôleur légal des comptes* et ce, pour autant qu'ils mentionnent leur limitation d'exercice professionnel dans le registre public. Ceci concerne les réviseurs d'entreprises personnes physiques :

- (1) temporairement empêchés d'exercer des missions révisorales pour des motifs d'incompatibilité tels que mentionnés à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 ;

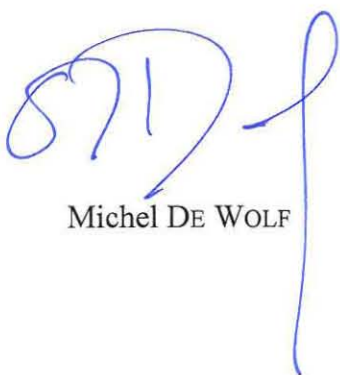
(2) qui ne souhaitent pas ou ne peuvent pas exercer de missions révisorales pour d'autres raisons légales que celles énumérées à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 ⁽⁴⁾.

13. Le réviseur d'entreprises (personne physique ou cabinet de révision) qui peut affirmer ne pas faire partie d'un réseau, ne devra mentionner aucune information dans le registre public, sous « *Appartenance à un réseau et liste des noms et des adresses des cabinets membres de ce réseau et ses entités liées, ou l'hyperlien vers la partie du site internet où ces informations sont accessibles au public* ».

14. Tenant compte des mentions ci-dessus, la description du réseau transmise à l'Institut par le premier interlocuteur du réseau à contacter (et qui devra également l'actualiser ultérieurement) comprendra :

- les noms et adresses de tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques et cabinets de révision membres de ce réseau en Belgique, qui reprendront les données structurées dans leurs données personnelles sur le registre ;
- les noms et adresses du siège social de tous les cabinets d'autres professionnels membres de ce réseau en Belgique (cabinets unipersonnels ou cabinets de plus grande taille, quelle que soit leur forme juridique) ;
- une description en grandes lignes des entités du réseau établies en dehors de la Belgique.

Veuillez agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de mes sentiments confraternels.



Michel DE WOLF

⁴ Voir la Communication aux réviseurs d'entreprises du 14 juin 2010 « Introduction d'un nouveau volet dans le registre public pour les réviseurs d'entreprises qui ne souhaitent pas ou ne peuvent pas exercer des missions révisorales à causes d'autres raisons légales que celles visées à l'article 13, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 ».