

Ref: Accom AVIS 2004/1

**Résumé de l'avis approuvé le 2 juin 2004 et rendu sur base de
l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés**

▪ **Introduction**

Le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire a été saisi sur base de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés, par un commissaire d'une demande d'avis préalable sur sa position d'indépendance.

Il a plus précisément été demandé au Comité d'examiner la compatibilité de la prestation de deux types de services « non-audit » avec l'exercice indépendant de la fonction de commissaire.

Nature des services non-audit concernés

La première prestation sur laquelle porte la demande d'avis consiste dans le contrôle périodique de normes et standards qui en vertu de conventions conclues avec la société dont le requérant est commissaire, doivent être observés par des entreprises indépendantes de celle-ci et qui sont spécialisées en outsourcing informatique, consultance et développement de logiciels informatiques. Ces entreprises disposent de l'équipement informatique spécialisé afin d'aider les clients de la société dont le requérant est le commissaire, à réaliser la connexion avec le réseau informatique de la société. Ce faisant, ces entreprises informatiques doivent répondre à des normes et standards de sécurité, de capacité, de performance, de qualité,... strictement définis et imposés contractuellement par la société dont le requérant est commissaire.

La seconde prestation examinée par le Comité consiste dans le contrôle périodique des systèmes d'accès et des procédures de sécurité prévus par le système informatique de la société dont le requérant est le commissaire, et plus précisément de tester, à l'aide d'une méthodologie spécialisée, les possibilités d'intrusion et de détournement du système informatique (« intrusion testing »).

▪ **Questions posées au Comité**

Le Comité doit rendre un avis sur la question de savoir si le contrôle du respect des normes et standards, auxquels les entreprises informatiques concernées sont tenus contractuellement vis-à-vis de la société dont le requérant est commissaire, est susceptible de mettre en danger l'indépendance du commissaire.

Le Comité doit également rendre un avis sur la question de savoir si le contrôle, par le commissaire, des systèmes d'accès et des procédures de sécurité de la société, prévus par le système informatique de la société (« intrusion testing »), est susceptible de mettre en danger son indépendance.

▪ **Avis du Comité**

Aspects de procédure

Le requérant a confirmé par écrit avoir transmis au Comité toutes les informations utiles en vue d'un examen correct de sa demande, et ce conformément à l'article 2, alinéa 7 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 pris en exécution de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés visant la création du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Conformément à l'article 1^{er}, alinéa 5 du même arrêté, les experts désignés par l'Institut des réviseurs d'entreprises et par le Conseil supérieur des professions économiques ont été invités à donner leur avis sur le dossier.

Conformément à l'article 4, alinéa 7 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 précité, le commissaire a été, à sa demande, entendu par le Comité.

Nature et portée de l'avis

L'avis formulé ci-après a été rendu sur base de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés. Il n'est pas contraignant et ne peut être invoqué dans un autre contexte juridique ou de fait.

Compatibilité des services non-audit concernés avec l'exercice du mandat de commissaire

Sans préjudice des dispositions applicables du Code des sociétés, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et des arrêtés d'exécution de ces lois, la compatibilité des services non audit avec l'exercice indépendant de la fonction de commissaire doit s'analyser, dans le cas présent, plus précisément au regard de l'article 183 ter, 5^o de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, introduit par l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire.

Portée de l'article 183 ter, 5° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés

La disposition précitée énonce que le commissaire ne peut se déclarer indépendant dans les cas où lui-même ou une personne de son réseau participe à la fonction d'audit interne de la société qu'il contrôle.

Le rapport au Roi qui précède l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, précise par rapport à cette disposition, que des risques d'autorévision peuvent apparaître par exemple s'il n'y a pas de séparation claire entre la gestion et le contrôle de l'audit interne et les activités d'audit interne elles-mêmes ou si l'évaluation par le commissaire ou une personne de son réseau du système de contrôle interne de son client ou d'une personne de son réseau détermine la nature et l'étendue de la mission de contrôle légal qui suivra.

Le même rapport au Roi précise en outre qu'afin de parer à ces risques (à savoir le risque d'autorévision), le commissaire (ou une personne de son réseau) doit pouvoir démontrer qu'il n'est pas intervenu dans la gestion et le contrôle de l'audit interne et qu'à cet effet aucune participation n'est autorisée.

Il ressort de ce qui précède d'une part que la ratio legis de l'article 183 ter, 5° précité est clairement le souci de parer aux risques d'autorévision qui pourraient apparaître dans ce contexte dans le chef du commissaire (et de son réseau), et d'autre part qu'afin de parer à ces risques, le commissaire (ou son réseau) doit pouvoir démontrer qu'il n'est en aucune manière intervenu dans la gestion et le contrôle de la fonction d'audit interne de la société contrôlée.

De l'avis du Comité il n'est donc pas exclu qu'un commissaire ou son réseau puisse accepter, sans mettre en cause son indépendance, d'accomplir certaines missions de contrôle particulières, nettement circonscrites et non récurrentes dans le domaine de l'audit interne de la société contrôlée, pour autant que

- la nature et la portée de ces missions de contrôle soient clairement définies par l'organe responsable de la gestion et du contrôle de la fonction d'audit interne de la société ;
- le suivi de ces missions de contrôle, et en particulier l'examen des enseignements et des décisions de gestion qui en découleraient, soit également assuré par le même organe responsable de la gestion et du contrôle de la fonction d'audit interne de la société;
- l'accomplissement de ces missions de contrôle n'ait aucune influence significative sur la nature et l'étendue de la mission de contrôle légal des comptes à accomplir par le commissaire.

Application des principes susvisés aux cas soumis à l'avis du Comité

Contrôle des normes et standards dans les entreprises informatiques

La question qui doit être examinée est de savoir si le contrôle, par le commissaire de la société, du respect des normes et standards auxquels les entreprises informatiques sont contractuellement tenues, pourrait être qualifié comme constituant une forme de participation à la fonction d'audit interne de la société, ce qui est proscrit par l'article 183 ter, 5° précité.

Même dans l'optique où cette mission de contrôle particulière qui porte sur l'appréciation de l'organisation informatique d'entreprises qui sont indépendantes de la société, était qualifiée comme faisant partie de la fonction d'audit interne de la société au sens large, - optique qui *in casu* n'est pas retenue - le Comité est d'avis que le risque d'autorévision est faible voire pratiquement inexistant.

En effet, la prestation sous examen consistant à contrôler la conformité de systèmes et de procédures informatiques des entreprises informatiques avec des spécifications prévues contractuellement entre la société et ces entreprises informatiques, cette mission de contrôle particulière et nettement circonscrite ne semble pas avoir d'influence sur le déroulement, tant qualitatif que quantitatif, du contrôle légal des comptes de la société.

Par ailleurs, dans le cas examiné, il n'y a pas de participation à la gestion ou au contrôle de la fonction d'audit interne de la société, étant donné que les spécifications techniques à respecter par les entreprises informatiques sont établies contractuellement par la société dont le requérant est le commissaire et que la direction de cette société reste entièrement responsable du suivi et des éventuelles mesures à prendre à la suite de la mission de contrôle.

En conclusion, le Comité est d'avis, sur base des informations qui lui ont été transmises par le commissaire, qu'il n'y a, dans l'état actuel, pas d'incompatibilité à relever pour cause d'atteinte à l'indépendance, entre l'exercice par le commissaire de la mission de contrôle du respect par les entreprises informatiques des normes et standards établis contractuellement avec la société, d'une part, et l'exercice de la fonction de commissaire auprès de la société d'autre part.

Intrusion testing

Le dossier transmis par le commissaire ne montre aucun lien entre les procédures et méthodologies informatiques d'intrusion testing d'une part, et les systèmes qui gèrent et génèrent les états financiers de la société d'autre part. Le risque d'autorévision dans le chef du commissaire est donc faible. Il ressort par ailleurs du dossier et de l'audition du commissaire que l'exercice de ce contrôle particulier en matière d'intrusion testing par le réseau du commissaire, ne saurait en aucun cas limiter la nature et l'étendue des diligences normales du commissaire en matière de contrôle légal des comptes de la société, en particulier en ce qui concerne son contrôle de l'efficacité du système de contrôle interne de la société.

Le fait que les systèmes à tester aient été mis en place par la société, que le domaine de contrôle soit déterminé par la société et qu'un rapport sur les résultats de l'intrusion testing doive être fait à la direction de la société et au département d'audit interne, montrent que le commissaire, en appliquant des méthodologies spécialisées d'intrusion testing, ne participe pas à la gestion ou au contrôle de la fonction d'audit interne de la société. En tout état de cause, c'est le Conseil d'administration de la société (en cela conseillé par le comité d'audit) qui reste entièrement responsable du contrôle de la sécurité des systèmes informatiques et à qui il incombera dès lors de prendre les décisions de gestion appropriées eu égard aux résultats de l'intrusion testing.

En conclusion, le Comité est d'avis, sur base des informations qui lui ont été transmises par le commissaire qu'il n'y a, dans l'état actuel, pas d'incompatibilité à relever pour cause d'atteinte à l'indépendance, entre l'exercice par le commissaire de la mission de contrôle particulière d'intrusion testing du système informatique de la société, d'une part, et l'exercice de la fonction de commissaire auprès de la même société, d'autre part.

Toutefois, en aucun cas le requérant ne pourrait, de l'avis du Comité, accepter un élargissement de la mission ou une nouvelle mission ayant pour objet le développement, l'élaboration, la mise en place ou la gestion de systèmes ou procédures appelés à résoudre des déficiences qui auraient été détectées à la suite des procédures d'intrusion testing. Une telle mission serait contraire à l'article 183 ter, 3° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 précité.

Règle one-to-one

Dans ce dossier, le Comité a examiné l'application éventuelle de la règle one to one, tel que définie à l'article 133, alinéa 5 du Code des sociétés.

Le Comité a toutefois conclu que, dans le cas examiné, l'application de la disposition transitoire reprise à l'article 4, alinéa 3 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, a pour conséquence que la règle one to one n'est pas encore d'application.

Compétence de contrôle du Comité

Dans le cadre de sa compétence d'avis, le Comité se prononce sur base des informations qui lui ont été transmises par le commissaire, celui-ci ayant par ailleurs confirmé avoir fourni au Comité toutes les informations utiles en vue d'un examen correct de sa demande d'avis préalable (article 2, alinéa 7 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 visant la création du Comité).

Le Comité se réserve le droit dans le cadre de sa compétence de contrôle de s'informer en temps opportun auprès de l'Institut des réviseurs d'entreprises et du requérant, des évolutions ultérieures significatives que connaîtrait ce dossier sous l'angle du respect des règles d'indépendance par le commissaire.