

Réf: Accom AVIS 2004/4

**Résumé de l'avis et de la décision approuvés le 9 novembre 2004
sur la base de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés**

▪ **Principaux éléments du dossier / Nature du service non audit visé**

Le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ci-après, le Comité) a été saisi par un commissaire sur la base de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés, d'une demande d'avis préalable relative à sa position d'indépendance.

Il ressort du dossier que le commissaire sollicite l'avis du Comité concernant la compatibilité de l'exercice de missions de contrôle prestées par une branche étrangère de son réseau, au sein d'une société de droit étranger qui, à la suite d'une récente opération de fusion, est devenue la filiale de la société-mère belge, dont il est le commissaire. Après la fusion, le contrôle de cette filiale continuera à être exercé par un autre commissaire.

Depuis quelque temps, une branche étrangère du réseau du commissaire de la société-mère belge effectue des missions de contrôle au sein de cette filiale, en collaboration avec le département d'audit interne de cette dernière.

D'après les informations transmises par le commissaire

- ces missions comprennent l'appréciation des risques, l'analyse et l'examen des procédures et contrôles internes ;
- ces missions sont à considérer comme des missions d'exécution d'audit interne clairement définies, l'objectif étant de renforcer la capacité déficiente du département d'audit interne de la filiale en question ;
- ces missions ne comportent pas d'activités liées au processus de *reporting financier* ni au choix des règles d'évaluation ou des procédures comptables ;
- le département d'audit interne de la filiale en question est responsable de la planification et de la détermination de l'étendue de ces activités. La planification et l'étendue de celles-ci sont approuvées au préalable par le comité d'audit de la filiale en question ;
- le département d'audit interne de la filiale en question procède aux évaluations et assure le *reporting* au comité d'audit.

Préalablement à la fusion, les conséquences de l'exercice de ces missions d'audit interne pour son indépendance ont été évaluées par le commissaire et examinées avec la direction tant de la société-mère que de la (nouvelle) filiale. Etant donné que, sur base de la législation américaine, et plus particulièrement les règles arrêtées par la SEC, il a été considéré que le risque d'auto-révision était inexistant, eu égard au fait que la filiale est et restera contrôlée par un autre commissaire, la filiale a insisté pour qu'il soit mis fin, au 31 décembre 2004, à la mission d'audit interne, afin de lui permettre d'éviter un grand nombre de problèmes pratiques ainsi qu'une éventuelle rupture dans le contrôle au cours des 4 derniers mois de 2004.

De ce fait, l'exercice de ces missions de contrôle par le réseau étranger du commissaire de la société-mère, n'a pas été interrompu après la date de fusion.

▪ **Portée de la demande d'avis préalable**

Sur la base de l'article 133, alinéa 10 du Code des Sociétés, le commissaire demande au Comité si la nature des missions d'audit interne prestées par une branche étrangère de son réseau, met en cause son indépendance, eu égard à l'interdiction de participer à la fonction d'audit interne (article 183 ter, 5° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés).

▪ **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 6 du même arrêté, le représentant du commissaire a été entendu, à sa demande, par le Comité.

Recevabilité de la demande d'avis préalable

En vertu de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés, le Comité délivre, à la demande du commissaire, un avis « **préalable** » concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance de l'exercice de ses fonctions.

Dans le cas présent, le Comité constate, d'une part, qu'une dizaine de jours avant la réalisation juridique de l'importante opération de fusion, il a été saisi d'une demande d'avis préalable au sujet de la position d'indépendance du commissaire après l'opération de fusion, et d'autre part, que les missions de contrôle visées ont continué à être exercées par la branche étrangère du commissaire après la date de fusion, et ce conformément à la décision du comité d'audit de la filiale en question.

En l'espèce, le Comité constate que la demande de délivrer un avis préalable a été valablement introduite, mais également que, depuis la date de fusion, et en raison de la manière d'agir du commissaire - conforme il est vrai à la décision du comité d'audit de la filiale en question -, il n'est plus compétent pour délivrer un avis « préalable » en application de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés, eu égard aux conséquences juridiques de la réalisation de la fusion, ainsi qu'au fait que l'exercice par le réseau du commissaire de la société-mère, des missions de contrôle visées au sein de la filiale étrangère, n'a pas été interrompu.

Le Comité constate, par conséquent, que, depuis la date de fusion, il ne dispose plus de la compétence de délivrer un avis préalable sur base de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés.

*

Compétence de contrôle

Dans le cadre de sa compétence d'introduire, en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire, une affaire auprès de l'organe disciplinaire compétent institué auprès de l'Institut des réviseurs d'entreprises (cfr. l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés), le Comité a examiné si la situation décrite ci-avant est compatible avec l'interdiction de participer à la fonction d'audit interne, prévue à l'article 183 ter, 5° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Compatibilité de la mission non-audit visée avec l'exercice du mandat de commissaire

En vertu de l'article 183 quater de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, introduit par l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, il est interdit au commissaire (et à son réseau) de prêter, non seulement dans la société dont il est le commissaire, mais également au sein des sociétés ou personnes telles que visées à l'article 133, alinéa 8 du Code des sociétés, des services interdits par l'article 183 ter de l'arrêté royal susvisé. Il n'est pas contesté que, dans le cas présent, la société étrangère en question tombe, depuis la date de fusion, dans le champ d'application de l'article 133, alinéa 8 du Code des sociétés, en raison du fait que depuis cette date, elle est à qualifier de filiale.

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° 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 au sein 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'auto-révision peuvent apparaître par exemple s'il n'y a pas une 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 de son client ou d'une personne de son réseau détermine la nature et l'étendue de la mission de contrôle légal qui suivra.

Ce même rapport au Roi précise en outre qu'afin de parer à ces risques (on vise par là les risques d'auto-révision), le commissaire ou une personne de son réseau doit pouvoir démontrer qu'ils ne sont pas intervenus 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'auto-révision 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 (voir également les Avis 2004/1 et 2004/2), 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 particulières n'ait aucune influence, du moins significative, sur la nature et l'étendue de la mission de contrôle légal à accomplir par le commissaire dans le domaine du *reporting financier*.

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

D'après les informations transmises par le commissaire concernant la nature des services prestés (voir leur description plus haut) qui font l'objet du présent examen, les missions de contrôle exercées par la branche étrangère du réseau du commissaire, au sein de la filiale en question, font, par leur nature, incontestablement partie des vraies activités couvertes par la notion d' « audit interne », même si cette notion n'a pas été définie, ni par la loi du 2 août 2002, ni par les arrêtés d'exécution de l'article 133 modifié du Code des sociétés.

Cette analyse de principe de la nature des prestations visées est, par ailleurs, confortée par des documents communiqués par le commissaire.

Le commissaire fait toutefois observer que cette sous-traitance de la fonction d'audit interne

- constitue la mise en œuvre d'une décision explicite du comité d'audit de la filiale étrangère ;
- revêt un caractère exécutoire, du fait que le département d'audit interne est responsable de la planification et la détermination de l'étendue des activités et procède également aux évaluations et assure le *reporting* au comité d'audit de la filiale ;
- ne comporte pas d'activités liées au processus de *reporting financier* ni au choix des règles d'évaluation ou des procédures comptables ;
- est compatible, notamment, avec la législation américaine en vigueur (la filiale est cotée à New-York et soumise au contrôle de la SEC) ;
- ne présente pas ou quasiment pas de risques d'auto-révision, du fait que la filiale est contrôlée par un autre commissaire ;
- constitue une situation exceptionnelle et temporaire, qui prend fin au 31 janvier 2004, étant donné que le commissaire ne sollicite pas la reconduction des missions de contrôle litigieuses, et que cette situation exceptionnelle et temporaire est imputable à l'opération de fusion.

Sans méconnaître ni la réalité, ni la portée des arguments et éléments reproduits ci-avant, le Comité doit constater, après un examen approfondi, que les missions de contrôle susvisées, exercées par le réseau étranger du commissaire, sont à considérer comme une participation de ce réseau à la fonction d'audit interne de la filiale étrangère. Une telle participation est interdite par les articles 183 ter, 5° et 183 quater de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, en raison du fait qu'une telle participation est présumée mettre en cause l'indépendance du commissaire. Dans le cas présent, la prestation en question pourrait difficilement être qualifiée de mission de contrôle particulière, nettement circonscrite et non récurrente dans le domaine de l'audit interne, telle que visée dans les avis 2004/1 et 2004/2 du Comité.

▪ **Décision du Comité**

Compte tenu de ce qui précède, le Comité a décidé d'enjoindre le commissaire

1° à mettre ou faire mettre fin sans délai à cette situation illégale ;

2° à confirmer par écrit au Comité qu'il a effectivement été mis fin à cette situation ;

3° à notifier sans délai la présente décision aux comités d'audit tant de la société-mère que de la filiale, et de confirmer par écrit au Comité que cette notification a été effectuée.