

Réf: Accom AVIS 2005/1

**Avis du 18 juillet 2005 rendu sur base de
l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés**

▪ **Principaux éléments du dossier / Nature de la prestation de service concernée**

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

Le requérant est le représentant permanent du commissaire de deux sociétés de droit belge faisant partie d'un groupe de droit belge.

Le commissaire (et son réseau) a été contacté par la direction du groupe afin d'effectuer, en 2005, une **mission de maintenance de logiciels informatiques** utilisés par les deux sociétés de droit belge. Lesdits logiciels, spécifiquement développés par le réseau du commissaire pour les deux sociétés précitées entre 1999 et octobre 2003 (à savoir avant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire), consistent en une application de 'back office' permettant les opérations d'encodage des contrats d'achats, de ventes et de couverture ainsi que la facturation des clients.

Le requérant a affirmé qu'il n'existe pas de projet de contrat pour la mission de « maintenance » des logiciels soumise à l'appréciation préalable du Comité, mais il ressort des courriers transmis au Comité que cette mission de « maintenance » couvrirait des activités telles que l'installation d'applications sur des nouveaux PC, l'installation et la résolution de problèmes des logiciels, la réinitialisation des mots de passe, l'exportation de données vers différents formats, la restauration des données effacées par l'utilisation des fichiers de 'back-up', le 'débugage' et la résolution de problèmes. Il est précisé en général que les opérations de « maintenance » ne consisteraient pas en des modifications majeures de l'application existante, mais uniquement en son entretien afin de sauvegarder les fonctionnalités actuelles.

Le requérant a également informé le Comité que la direction du groupe souhaitait par ailleurs confier au réseau du commissaire une mission accessoire de formation auxdits logiciels informatiques pour des personnes récemment engagées dans les deux sociétés de droit belge.

Le requérant est d'avis que la mission de maintenance des logiciels informatiques qu'il désirerait effectuer n'affecterait pas sa position d'indépendance en tant que commissaire eu égard à « l'esprit de la loi ». Cette conviction est basée sur les éléments suivants :

- La mission proposée porte uniquement sur des « opérations de maintenance » qui ne consistent pas en des opérations de développement des logiciels décrits ci-dessus, or si le développement de logiciels est effectivement interdit par l'article 183 ter, 3° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, la simple « maintenance » ne l'est pas ;
- Les « opérations de maintenance » seraient analysées et avalisées par une société informatique tierce et indépendante, celle-ci faisant appel à des anciens collaborateurs du cabinet du commissaire qui avaient participé à l'époque au développement des logiciels concernés.

En conclusion, le commissaire estime qu'il n'existe pas de risque d'autorévision s'il réalise la mission de maintenance dont il est question.

Le requérant insiste sur le fait que les logiciels sont des réalisations spéciales et particulières (sur mesure) aux deux sociétés de droit belge, conçues et développées par le réseau du commissaire pour les sociétés précitées. Selon le commissaire, sans disposer d'une connaissance historique et spécifique des processus du groupe, il est impossible d'assurer le support de l'application informatique dont il est question.

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

Le commissaire requiert sur base de l'article 133, alinéa 10 du Code des sociétés, l'avis préalable du Comité sur la compatibilité de la mission de maintenance des logiciels informatiques, telle que décrite ci-avant, auprès des deux sociétés de droit belge avec l'exercice indépendant de ses mandats de commissaires dans les mêmes 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 Economiques ont été invités à donner leur avis sur le dossier.

Conformément à l'article 4, alinéa 7 de l'arrêté royal précité, le représentant du commissaire a été entendu, à la demande du 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 de la prestation de service concernée 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 Reviseurs d'Entreprises et des arrêtés d'exécution de ces lois, la compatibilité de la prestation de service concernée avec l'exercice indépendant de la fonction de commissaire doit s'analyser, dans le cas examiné, plus précisément au regard de l'article 183 ter, 3° 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, 3° 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 élabore, développe, met en œuvre ou gère des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée.

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 à l'égard de cette disposition que la mission de contrôle légal comprend la vérification des systèmes informatiques (logiciels et équipements) utilisés par le client pour produire l'information financière qui peut avoir une influence matérielle sur l'image fidèle des comptes. Si un commissaire ou une personne de son réseau participe à l'établissement, au développement ou à la mise en œuvre d'un tel système technologique d'information financière, il peut en découler une menace de l'indépendance due à l'autorévision.

A cet égard le Comité relève que le droit belge a instauré une interdiction générale avec un champ d'application large qui couvre tant l'élaboration, le développement, la mise en œuvre que la gestion de systèmes technologiques d'information financière, et qui ne comporte pas d'exception. De ce fait la réglementation belge est sur ce point sensiblement plus sévère que la Recommandation Européenne du 16 mai 2002.

Application des principes susvisés au cas examiné

Les logiciels informatiques dont il est question dans le présent dossier - ce point n'est pas contesté - doivent être considérés comme des systèmes technologiques d'information financière. En effet, les logiciels en cause permettent les opérations d'encodage des contrats d'achats, de ventes et de couverture ainsi que la facturation des clients. Ils sont dès lors utilisés par le client pour produire et gérer de l'information comptable et financière destinée à être intégrée dans le processus d'établissement des comptes.

Il ressort du dossier transmis par le requérant qu'à partir de l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, les travaux de développement des logiciels ont été arrêtés - alors qu'ils étaient selon le commissaire quasiment finalisés - et ce, à la demande du groupe lui-même. La prestation de service envisagée pour le futur se limite donc selon le requérant à l'exécution d'une « **mission de maintenance** » desdits logiciels qui selon lui ne serait pas interdite par la réglementation.

Le Comité déduit toutefois, sur base des informations transmises par le requérant et notamment la description qu'il fournit dans ses différents courriers (sans produire toutefois de projet de contrat) de la « maintenance » desdits logiciels (supra), que la prestation de service qui serait confiée au réseau du commissaire, à savoir assurer la maintenance des logiciels réalisés sur mesure pour le groupe par le réseau du commissaire à une époque où cela pouvait encore être admis, considérée in globo, reviendrait à « **gérer** » ces logiciels. Or, la « gestion » de systèmes technologiques d'information financière est un service explicitement interdit par l'article 183 ter, 3° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 précité.

Le Comité considère en effet d'une part que le terme « gestion » tel qu'il est formulé à l'article 183 ter, 3° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 précité a une portée générale et constate d'autre part que la disposition précitée ne comporte aucune restriction ou exception, qui permettrait de considérer que des prestations de « maintenance » pourraient être exclues de l'interdiction imposée au commissaire de « gérer » des systèmes technologiques d'information financière.

Eu égard à ce qui précède, le Comité outrepasserait par ailleurs ses compétences s'il devait opérer de sa propre initiative une distinction subtile et délicate entre la « gestion » de logiciels d'une part, et la « maintenance » de logiciels d'autre part, alors que l'interdiction est libellée en des termes généraux.

Dès lors que la maintenance des logiciels qui est envisagée doit être qualifiée de « gestion » et tombe donc sous l'interdiction prévue à l'article 183 ter, 3° de l'arrêté royal du 30 janvier précité, la mesure de sauvegarde proposée par le commissaire afin d'écartier le risque d'autorévision et consistant en ce que les « opérations de maintenance » seraient analysées et avaluées par une société informatique tierce et indépendante, ne lui permettrait en aucune manière d'écartier l'application de l'interdiction précitée. Cette proposition de mesure de sauvegarde démontre en revanche que le commissaire est conscient du risque d'autorévision qu'il encourrait si son réseau devait prester le « service de maintenance » en question, ce risque étant dû à un degré d'implication trop grand par rapport aux logiciels concernés, s'agissant de logiciels générant de l'information comptable et financière développés sur mesure par le réseau du commissaire - à une époque où cette prestation de service était encore admise - pour le groupe.

Enfin, le Comité relève que le représentant du commissaire, lors de son audition, a confirmé qu'il était techniquement parfaitement possible de confier la mission de « maintenance » envisagée à une société tierce indépendante de son réseau, tout en affirmant que compte tenu de l'historique du dossier l'appel aux services du réseau du commissaire pouvait présenter une économie de temps et de moyens pour le groupe.

▪ **Conclusion**

En conclusion, le Comité est d'avis, sur base des informations qui lui ont été transmises par le commissaire, qu'il y a dans l'état actuel, une incompatibilité à constater pour cause d'atteinte à l'indépendance, entre l'exercice par le requérant de la mission de « maintenance » de systèmes technologiques d'information financière (logiciels) d'une part, et l'exercice de la fonction de commissaire par le requérant auprès des deux sociétés de droit belge d'autre part.

Compétence de contrôle du Comité

Le Comité demande au commissaire de lui communiquer dans les meilleurs délais sa décision par rapport à l'offre de service qui est examinée dans le présent avis.

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 Reviseurs d'Entreprises et du requérant, des évolutions ultérieures significatives que connaîtrait ce dossier sous l'angle du respect des règles d'indépendance par les commissaires.
