

Réf: Accom INTERPRETATION 2004/2

Résumé de l'avis interprétatif relatif au champ d'application de la loi du 2 août 2002 et de ses arrêtés d'exécution en matière d'indépendance du commissaire, approuvé le 16 septembre 2004

▪ **Question interprétative soumise au Comité**

Le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ci-après, le Comité) a été saisi par un commissaire d'une question d'interprétation relative au champ d'application des dispositions de la loi du 2 août 2002 et de ses arrêtés d'exécution en matière d'indépendance du commissaire.

La question soumise au Comité est de savoir si les nouvelles dispositions en matière d'indépendance des commissaires, introduites par la loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et par ses arrêtés d'exécution, s'appliquent également aux réviseurs d'entreprises qui en exécution ou en vertu du Code des sociétés accomplissent des missions particulières auprès de sociétés dont ils ne sont pas commissaires.

▪ **Avis interprétatif**

Aspects de procédure

Conformément à l'article 1^{er}, cinquième alinéa 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, 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.

Le Comité a statué sur la demande d'interprétation lors de sa réunion du 16 septembre 2004.

Nature d'un avis interprétatif

A la requête explicite d'un commissaire ou lors de l'examen d'un dossier introduit par un commissaire, le Comité peut être amené à se prononcer sur des questions juridiques liées directement à la compétence d'avis préalable qui lui a été confiée par l'article 133, alinéas 6 et 10 du Code des sociétés, mais dont les réponses à ces questions ne constituent pas en tant que tels des « avis » du Comité au sens des dispositions précitées.

Le Comité a décidé de soumettre ces questions et réponses à la même procédure que celle imposée par l'arrêté royal du 4 avril 2003 visant la création du Comité en ce qui concerne les « avis préalables » au sens de l'article 133, alinéas 6 et 10 du Code des sociétés et de distinguer les réponses à ces questions en les qualifiant d'avis « interprétatifs ».

Les avis « interprétatifs » ne sont pas contraignants et ils ne peuvent être invoqués dans un autre contexte juridique ou de fait.

Sources législatives et réglementaires belges traitant de l'indépendance des réviseurs d'entreprises

La loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises comportent un nombre important de dispositions que le réviseur d'entreprises se doit de respecter dans l'exercice de toute mission révisoriale.

Ainsi, les articles 7 bis et 8 de la loi du 22 juillet 1953 prévoient des règles d'indépendance qui s'appliquent à toutes les missions révisoriales, en ce compris le mandat de commissaire.

L'article 7 bis de cette loi, prévoit plusieurs incompatibilités avec l'exercice de la fonction de réviseur d'entreprises et à l'article 8 de la même loi est formulé le principe général selon lequel "les réviseurs d'entreprises s'acquittent en toute indépendance par rapport aux personnes, sociétés ou institutions concernées des missions de révision qui leur sont confiées".

Les articles 3 à 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 précité traitent également de l'indépendance du réviseur d'entreprises. L'article 3 de cet arrêté royal prévoit que « le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire soit à la dignité, soit à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales ». Les articles 4 à 14 du même arrêté royal traitent notamment des intérêts financiers, des liens familiaux, des honoraires et de certaines fonctions ou missions exercées dans l'entité où est exercée la mission révisoriale.

Ces règles s'appliquent dès lors à l'ensemble des missions accomplies par un réviseur d'entreprises, en ce compris l'exercice du mandat de commissaire.

La loi du 2 août 2002¹, quant à elle, a introduit - principalement en amendant l'article 133 du Code des sociétés - des dispositions particulières précisant et renforçant les règles d'indépendance que les commissaires doivent respecter dans l'exercice de leur fonction.

Ainsi l'article 133, alinéa 5 du Code des sociétés impose aux commissaires de certaines sociétés une limitation des honoraires afférents à des prestations de services non audit autorisés (règle dite one to one).

Par ailleurs le même article 133, alinéa 9 confère une habilitation au Roi pour déterminer de manière limitative les prestations visées à l'alinéa 8 qui sont de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire. Cette disposition a été exécutée par un arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire.

Champ d'application de l'article 133, alinéa 5 du Code des sociétés

La disposition précitée énonce que les commissaires et les personnes avec lesquelles ils ont conclu un contrat de travail, avec lesquelles ils se trouvent sous l'angle professionnel dans des liens de collaboration ou les sociétés ou personnes liées au commissaire visées à l'article 11, ne peuvent prester des services autres que les missions confiées par la loi au commissaire, dans la mesure où le total des rémunérations afférentes à ces services dépasserait les émoluments visés à l'article 134, §1^{er}.

¹ Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, M.B. du 22 août 2002, pp.36555-36565

L'article 133, alinéa 5 in fine limite le champ d'application de cette interdiction aux sociétés cotées, telles que définies à l'article 4 du Code des sociétés, et aux sociétés faisant partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes consolidés.

La règle « one to one » s'applique dès lors en premier lieu aux commissaires des sociétés susvisées. Il y a toutefois lieu d'observer que le texte impose le respect de cette règle également aux membres du réseau du commissaire, tel que celui-ci est défini à l'article 133, alinéa 5.

Champ d'application de l'article 133, alinéa 8 du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire

L'article 133, alinéa 8 du Code des sociétés dispose que les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants lorsque la société qu'ils contrôlent (et les autres sociétés visées par cette disposition) a bénéficié pendant leur mandat ou durant les deux ans précédant leur nomination d'une ou de plusieurs prestations autres que celles confiées par la loi au commissaire et accomplies par lui-même ou par une personne qui fait partie du "réseau" du commissaire tel que celui-ci est défini dans la même disposition.

L'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire a inséré les articles 183 bis à 183 sexies dans le Titre Ier du Livre III de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Le titre Ier du livre III de cet arrêté royal porte précisément sur l'indépendance du commissaire.

*

En conclusion, il y a lieu de distinguer dans cette matière entre d'une part, les règles qui s'appliquent de manière générale à toute mission révisoriale accomplie par un réviseur d'entreprises et d'autre part, les règles particulières que le réviseur d'entreprises se doit de respecter dans le cadre de l'exercice d'un mandat de commissaire.

Ainsi un réviseur d'entreprises est tenu dans l'accomplissement de toute mission révisoriale au respect des règles de déontologie et du principe d'indépendance énoncés entre autres dans la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'entreprises et dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

En revanche, l'article 133 du Code des sociétés, en particulier ses alinéas 5, 8 et 9 tels qu'amendés et complétés par la loi du 2 août 2002, ainsi que les arrêtés pris en exécution de l'alinéa 9, sont des dispositions particulières qui visent à assurer et à sauvegarder l'indépendance des commissaires et qui en tant que telles ne s'adressent qu'aux commissaires, et non aux réviseurs d'entreprises qui tout en n'étant pas commissaires, accomplissent en exécution ou en vertu du Code des sociétés des missions révisoriales particulières.

Il y a toutefois lieu d'observer que le texte de l'article 133, alinéa 5 du Code des sociétés impose le respect de la règle one to one également aux membres du réseau du commissaire, et partant aux réviseurs d'entreprises qui en feraient partie.