INDEPENDANCE DU REVISEUR D'ENTREPRISES – DISPOSITIONS SPECIFIQUES AU COMMISSAIRE D'ENTITES QUI NE SONT PAS D'INTERET PUBLIC (NON-EIP)[1]

1. Principe général d'indépendance

L'article 3:62 du Code des sociétés et des associations énonce, le principe général selon lequel un commissaire peut être désigné pour autant qu'il ne se trouve pas dans des conditions susceptibles de mettre en cause son indépendance. Ce principe est similaire à celui énoncé par l'article 12 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

La loi du 7 décembre 2016 a ajouté *in fine* à l'article 3:62, §1 que leur indépendance est exigée, au minimum, à la fois pendant la période couverte par les comptes annuels à contrôler et pendant la période au cours de laquelle le contrôle légal est effectué.

Le présent document a été mis à jour pour tenir compte des modifications apportées par la loi du 2 décembre 2024 relative à la publication, par certaines sociétés et groupes, d'informations en matière de durabilité et à l'assurance de l'information en matière de durabilité et portant dispositions diverses (ci-après la « loi CSRD 2024»).

2. Services non audit interdits

La loi du 7 décembre 2016 combine les 7 services interdits depuis 2003 et les interdictions prévues par le Règlement européen n°537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (ci-après « Règlement EIP »), tout en assurant une cohérence entre les mandats EIP et les mandats non-EIP.

Le paragraphe 1er de l'article 3:63 du Code des sociétés et des associations contient l'interdiction générale pour le commissaire de fournir certains services non-audit à la société dans laquelle il effectue le contrôle légal des comptes annuels.

Conformément au § 2 de l'article 3:63 du Code des sociétés et des associations, les services non-audit suivants sont interdits au commissaire de non-EIP (ainsi que de EIP) et également à tout membre de son réseau visé à l'article 3:56 du Code des sociétés et des associations :

1° des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de la société soumise au contrôle légal;

L'exposé des motifs du projet de loi portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises[2] - qui reprend le considérant (8) précédant le Règlement EIP- précise que les "*services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision" peuvent comprendre "la gestion du fonds de roulement, la communication d'informations financières, l'optimisation du processus d'exploitation, la gestion de la trésorerie, l'établissement des prix de transfert, l'optimisation de la chaîne d'approvisionnement et d'autres services similaires*". Les services liés au financement, à la structure et à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de l'entité contrôlée devraient être interdits.

Par contre, les services de vérification préparatoire à des acquisitions ou des cessions («due diligence»), l'émission de lettres de confort associées à des prospectus émis par l'entité contrôlée et d'autres services d'assurance sont permis.

[1] La présente note a été développée au sein de la Cellule de coordination indépendance de l'Institut des réviseurs d'entreprises.
[2] Exposé des motifs du projet de loi portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, Doc. parl., Chambre, 2016-17, n°. 54K2083/001, p.69.

L'exposé des motifs précise par ailleurs dans ce contexte : « *Eu égard à la double mission effectuée par le contrôleur légal des comptes belge en cas d'existence d'un conseil d'entreprise, toutes deux effectuées dans l'intérêt général, l'une à l'égard de l'assemblée générale des actionnaires, l'autre à l'égard du conseil d'entreprise, il convient de l'avis du Conseil supérieur de considérer les avis en matière de restructuration des entreprises comme un autre exemple d'immixtion dans la gestion de la société contrôlée au vu du contexte belge (avis CSPE du 22 décembre 2015, numéro 48).*

Cela peut être considéré comme un service par lequel le commissaire serait associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée et dès lors comme étant incompatible pour le commissaire et son réseau.

En effet, il ne peut entrer dans les intentions que le commissaire suggère à l'organe de gestion comment l'entreprise concernée pourrait être restructurée. Cela compromettrait sans aucun doute son apparence d'indépendance à l'égard des stakeholders (dont les membres du conseil d'entreprise).

Rien n'empêche le commissaire de donner des conseils ponctuels et techniques, pour autant que le client puisse choisir entre des alternatives raisonnables et que les conseils soient étayés par des analyses transparentes et objectives que l'organe de gestion étudiera avant de prendre une décision. »

2° la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers ainsi que la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité;

L'interdiction visée est assez large; elle concerne en effet tous les services en rapport avec la comptabilité et la préparation de documents comptables et d'états financiers dont notamment l'enregistrement d'opérations dans la comptabilité générale, le traitement comptable, tout travail préparatoire ayant pour objet de produire un *reporting* financier ou les états financiers ou la préparation des états financiers.

La loi CSRD 2024 a étendu cette interdiction pour y inclure la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité. Les explications ci-dessus s'appliquent *mutatis mutandis* à cette nouvelle extension.

3° la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ainsi que la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière;

L'interdiction est étendue à la mise en œuvre de procédures et de contrôle interne et de gestion des risques en rapport avec la préparation de l'information financière ou de l'information en matière de durabilité.

Le fait de fournir des recommandations n'implique pas forcément la conception et la mise en œuvre de contrôles eux-mêmes. Cela dépend de la façon dont les avis et recommandations sont rendus et du client et du cadre dans lequel les recommandations sont émises.

4° les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige;

Les services d'évaluation dans les non-EIP sont autorisés aux trois conditions suivantes (art. 3:63, §4 CSA) :

1) ces services n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les comptes annuels contrôlés ;
2) l'appréciation de l'effet sur les comptes annuels est documentée et expliquée de manière complète dans le rapport complémentaire au comité d'audit ; et
3) le commissaire respecte les principes généraux en matière d'indépendance.

5° les services liés à la fonction d'audit interne de la société soumise au contrôle légal;

6° les services ayant trait à:

a) la négociation au nom de la société soumise au contrôle légal;

b) l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige;

c) la représentation de la société soumise au contrôle légal dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres;

Il est interdit pour le commissaire de représenter la société soumise au contrôle légal dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres.

Il est par ailleurs précisé, à l'instar de ce que requiert le Règlement EIP, que le commissaire ne peut négocier au nom de la société soumise au contrôle légal ou ne peut exercer un rôle de défenseur (*défenseur vs avis & conseils*) dans le cadre de la résolution de litiges.

7° les services de ressources humaines ayant trait :

a) aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle légal, dès lors que ces services englobent:

i. la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions, ou

ii. la vérification des références des candidats à ces fonctions;

b) à la structuration du modèle organisationnel; et

c) au contrôle des coûts.

Le commissaire ne peut pas suggérer à l'organe de gestion comment l'entreprise concernée doit mener sa politique de personnel sur le plan de la structuration du modèle organisationnel et du contrôle des coûts. Cela compromettrait sans aucun doute son "apparence d'indépendance" à l'égard des *stakeholders* (dont les membres du personnel).

Les avis spécifiques et ponctuels, par exemple concernant des *ex-pats* ou des plans de stock-options, qui ne peuvent pas être considérés comme un service de ressources humaines ayant trait à la structuration du modèle organisationnel et au contrôle des coûts, n'entrent pas dans le cadre de l'interdiction[3].

Il est important de souligner que les services non audit interdits mentionnés sous 1°, 5° et 6°a) et c) portent spécifiquement sur , et sont donc limités, à la société soumise au contrôle légal.

[3] Exposé des motifs du projet de loi portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, Doc. parl., Chambre, 2016-17, n°. 54K2083/001, p.72.

Le fait pour le commissaire de se trouver dans une des situations énoncées l'empêche irrémédiablement de se déclarer indépendant nonobstant toute mesure de sauvegarde qui serait mise en place.

3. Champ d'application/durée de l'interdiction

L'interdiction s'applique au commissaire et à tous les membres de son réseau au niveau mondial.

En ce qui concerne les services fournis, l'interdiction s'applique à la société contrôlée, à ses sociétés mères (situées dans un pays de l'Union européenne) et à ses filiales (situées dans un pays de l'Union européenne).

L'interdiction de fournir directement ou indirectement des services non-audit interdits porte sur les périodes suivantes:

> *1° au cours de la période s'écoulant entre le commencement de la période contrôlée et la publication du rapport de contrôle; et*
> *2° au cours de l'exercice précédant immédiatement la période visée au 1° en ce qui concerne les services énumérés au paragraphe 2, 3° (la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ainsi que la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière).*

Le problème des filiales dans les pays tiers est abordé au point 4 ci-dessous.

4. Filiales belges non-EIP des sociétés d'intérêt public et effet en dehors de l'Union européenne[4]

Certaines des dispositions reprises dans le Règlement EIP s'appliqueront à la filiale qui n'est pas une EIP, de par sa relation avec l'EIP, notamment les restrictions sur les services non audit imposées au commissaire de l'EIP ainsi qu' aux membres de son réseau.

Par ailleurs, en matière de rotation externe et interne, bien que les filiales d'une EIP ne soient jamais considérées comme étant des EIP si elles ne répondent pas elles-mêmes aux critères définis pour les EIP, la société-mère pourrait imposer une rotation externe et interne au commissaire de la filiale non-EIP.

Enfin, le paragraphe 6 de l'article 3:63 du Code des sociétés et des associations porte sur la fourniture de services non- audit à une entreprise en dehors de l'Union européenne (*cross border*), qu'elle soit une EIP ou une non- EIP. Il prévoit: « *Lorsqu'un membre du réseau visé à l'article 3:56 dont relève le commissaire fournit l'un des services autres que d'audit, visés aux paragraphes 2 ou 3, à une entreprise ayant une personnalité juridique dans un pays qui ne fait pas partie de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen qui est contrôlée par la société soumise au contrôle légal, le commissaire apprécie si son indépendance serait compromise par cette prestation de services du membre du réseau.*

Si son indépendance est compromise, le commissaire prend, le cas échéant, des mesures de sauvegarde afin d'atténuer les risques causés par cette prestation de services dans un pays qui n'est pas membre de l'Union européenne. Le commissaire ne peut continuer d'effectuer le contrôle légal de l'entité d'intérêt public que s'il peut justifier que cette prestation de services n'influe pas sur son jugement professionnel ni sur le rapport de contrôle.

[4] Pour la détermination du champ d'application des services prohibés, on peut raisonnablement déduire de la lecture combinée des articles 3, 30° et 31° de la loi du 7 décembre 2016 et du paragraphe 6 de l'article 3:63, §6 du Code des sociétés et des associations que lorsqu'il est fait référence à l'Union européenne, les pays membres de l'EEE (Islande, Norvège et Liechtenstein) devraient également être visés

Aux fins du présent paragraphe:

a) le fait d'être associé au processus décisionnel de la société soumise au contrôle légal et de fournir les services visés au paragraphe 2, 1° à 3° est toujours considéré comme une atteinte à cette indépendance qui ne peut être atténuée par des mesures de sauvegarde;

b) *il est considéré que la prestation des services autres que ceux visés au paragraphe 2, 1° à 3° porte atteinte à cette indépendance et requiert dès lors des mesures visant à atténuer les risques causés par cette prestation de services.* »

5. Limitation quantitative des services non audit autorisés : règle *« one-to- one »*

Quand un service non-audit n'est pas interdit, il peut en principe être presté par le commissaire pour autant que les conditions relatives à l'indépendance du commissaire soient respectées et que la règle « *one-to-one* » (= 100%) ne soit pas dépassée.

En vertu de cette règle, les honoraires non-audit ne peuvent pas dépasser les honoraires d'audit (art. 3:64 CSA). Cette limitation est uniquement applicable aux sociétés (non-EIP) faisant partie d'un groupe qui établit et publie des comptes consolidés.

Les audits d'acquisition et *missions de due diligence* continuent de faire exception à la règle (art. 3:64, § 5 CSA).

La limitation ne s'applique pas non plus aux missions prescrites par la législation européenne ou nationale (art. 3:64, § 3 CSA) (=missions légales), telles que l'apport en nature, la fusion, la transformation, etc.

Les dérogations suivantes (art.3:64, § 3 CSA) sont possibles:

1) sur délibération favorable du comité d'audit de la société contrôlée ou de sa société-mère (BE/UE ou OCDE);
2) si, au sein de la société, il a été institué un collège de commissaires indépendants les uns des autres. (Ce cas ne vaut que si la société n'est pas tenue d'instituer un comité d'audit en vertu de la loi).; et
3) si, à la demande du commissaire, le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises autorise, à titre exceptionnel, que le commissaire puisse déroger à l'interdiction visée au paragraphe 3 et ce pour une période maximale de deux exercices sociaux;

La mention d'une des dérogations reprises ci-dessus et la motivation de celle-ci est reprise en annexe aux comptes consolidés ou, à défaut de comptes consolidés, en annexe aux comptes annuels. A défaut de mention de cette information par la société dans l'annexe des comptes, le commissaire mentionne lui-même cette information dans son rapport de contrôle.

Les honoraires d'audit sont comparés aux honoraires non-audit facturés par le commissaire (art. 3:64, § 5 CSA) à la société contrôlée, à la société mère (au niveau mondial) et aux filiales (au niveau mondial) de la société contrôlée.

Le calcul est effectué globalement au niveau de l'ensemble constitué par la société, sa société mère et ses filiales.

En outre, le total des honoraires est calculé sur trois exercices comptables, ce qui correspond à la durée légale du mandat du commissaire et non au mode de calcul européen (comparaison des services autres que d'audit fournis pendant une période de trois exercices consécutifs ou plus avec la moyenne des honoraires versés au cours des trois derniers exercices consécutifs pour le contrôle légal des comptes).

Seuls les services prestés par le commissaire sont dorénavant pris en considération pour le calcul du périmètre « *one-to-one* ». Les services non-audit éventuellement prestés par le réseau du commissaire ne sont pas pris en considération.

6. Indépendance financière

En vertu du paragraphe 6 de l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, les honoraires du commissaire ne peuvent pas être influencés par la fourniture de services complémentaires à la société contrôlée.

En dehors de ces honoraires, les commissaires ne peuvent recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit. La société ne peut leur consentir des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à leur profit.

En outre, l'interdiction générale en matière d'honoraires subordonnés est maintenue. Cette interdiction concerne les missions effectuées par le commissaire ou par un membre de son réseau auprès de la société contrôlée, sa société mère, ou ses filiales sein de l'Union européenne. Il n'y a pas de mesures de sauvegarde.

7. Période de viduité (*« cooling-off period »*)

Conformément à l'article 3:62, §3, alinéa 1er du Code des sociétés et des associations, jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leurs fonctions de commissaires, ceux-ci ne peuvent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est soumise à leur contrôle légal, ni auprès d'une société ou personne liée au sens de l'article 1:20 du Code des sociétés et des associations. Cette interdiction est sanctionnée pénalement par l'article 3:96, 1° et 1°/1, du Code des sociétés et des associations[5] et s'applique au commissaire et, le cas échéant, au réviseur d'entreprises chargé de la mission d'assurance des informations en matière de durabilité.

Par ailleurs, il ressort du second alinéa du même article que les réviseurs d'entreprises qui ont directement participé à la mission de contrôle légal ou d'assurance de l'information en matière de durabilité en tant qu'associé, collaborateur ou employé mais qui ne signent pas eux-mêmes le rapport de contrôle doivent également respecter une "période de viduité" (ou période de "*cooling off*") d'au moins un an avant de pouvoir accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est soumise à leur contrôle légal (ou auprès d'une entité liée à celle-ci).

8. « *Cooling in /pre-cooling off* » période de 2 ans

Conformément à l'article 3:62, § 5, alinéa 1er du Code des sociétés et des associations, durant les deux ans précédant la nomination de commissaire, ni le réviseur d'entreprises, ni les membres du réseau visé à l'article 3:56 dont relève le réviseur d'entreprises ne peuvent effectuer de prestations susceptibles de mettre en cause son indépendance en tant que commissaire.

En outre, l'article 3:62, § 5, alinéa 2 du Code des sociétés et des associations précise que sauf cas exceptionnels dûment motivés, un réviseur d'entreprises ne pourra pas être nommé commissaire s'il a assisté ou participé (lui- même ou un membre de son réseau), dans les deux ans précédant la nomination du commissaire, de manière régulière à la tenue de la comptabilité ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société visée, d'une société belge qui la contrôle ou de l'une de ses filiales belges ou étrangères significatives ou s'il est intervenu dans le recrutement de personnes faisant partie du personnel dirigeant de la société, d'une société belge qui la contrôle ou de l'une de ses filiales belges ou étrangères significatives.

[5] Seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille euros ou d'une de ces peines seulement 1° : les personnes qui au cours d'une période de deux années prenant cours à la date de la cessation de leur fonction de commissaires acceptent un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui était soumise à leur contrôle, ou d'une personne liée.

La période « *cooling in*» visée à l'article 3:62, § 5 du Code des sociétés et des associations s'applique également au mandat de réviseur d'entreprises pour la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité.