

Approbation par le comité d'audit de la fourniture de services non-audit qui ne sont pas interdits

Dispositions légales ou normatives :	Article 3:63, §§ 4 et 5 du Code des sociétés et des associations Article 5 du règlement (UE) n° 537/2014
--------------------------------------	---

Introduction

Le comité d'audit a un rôle crucial à jouer lorsqu'il s'agit de veiller à l'indépendance du commissaire.

Dans son rapport annuel 2019, le Collège écrivait ce qui suit à propos de la fourniture de services non-audit qui ne sont pas interdits :

“Le commissaire d'une EIP ne peut fournir des services non-audit qui ne sont pas interdits qu'à condition que le comité d'audit donne son approbation (article 133/1, § 5, du Code des sociétés). Le Collège donne une interprétation stricte de cette disposition et attend que de tels services ne soient fournis que moyennant autorisation préalable du comité d'audit. Il juge également à ce propos que la loi ne prévoit pas que les pouvoirs de décision concernant la prestation de services autres que d'audit puissent être délégués à des personnes ou à des comités autres que le comité d'audit”.

À l'occasion du traitement de dossiers de contrôle de qualité concernant des réviseurs d'entreprises qui contrôlent des entités d'intérêt public (EIP), le Collège a adopté une position relative aux modalités d'approbation préalable de la fourniture de services non-audit qui ne sont pas interdits, y compris de services d'évaluation et fiscaux autorisés. Le Collège souhaite ainsi s'aligner sur les positions prises par des autorités de supervision étrangères.

Dispositions pertinentes

L'article 3:63 du Code des sociétés et des associations (CSA) correspond à l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission.

L'article 3:63 du CSA est libellé comme suit :

*“§ 1^{er}. Un **commissaire ainsi que tout membre du réseau** visé à l'article 3:56 dont relève un commissaire **ne peuvent fournir, que ce soit directement ou indirectement**, à la société soumise au contrôle légal, à sa société mère ou aux entreprises qu'elle contrôle au sein de l'Union européenne **des services non-audit interdits** :*

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°.

*§ 2. Pour l'application du paragraphe 1^{er}, il convient d'entendre par "**services non-audit interdits**" :*

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

2° la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers ;

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

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

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 ;

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.

§ 3. En application de l'article 5, § 1^{er}, deuxième alinéa, du règlement (UE) n° 537/2014, il convient, en cas de **contrôle légal d'une entité d'intérêt public** visée à l'article 1:12, pour l'application du paragraphe 1^{er}, d'entendre par **services non-audit interdits en sus** des services visés au paragraphe 2 :

1° les services fiscaux portant sur :

a) l'établissement des déclarations fiscales ;

b) l'impôt sur les salaires ;

c) les droits de douane ;

d) l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit pour la fourniture de ces services ne soit requise par la loi ;

e) l'assistance de la société soumise au contrôle légal lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales ;

f) le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ;

g) la fourniture de conseils fiscaux ;

2° les services juridiques ayant trait à la fourniture de conseils généraux ;

3° les services de paie ;

4° la promotion, le commerce ou la souscription d'actions ou de parts de la société soumise au contrôle légal ;



5° les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de la société soumise au contrôle légal, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers, telle que l'émission de lettres de confort en lien avec des prospectus émis par une société soumise au contrôle légal.

§ 4. En application de l'article 5, § 3, du règlement (UE) n° 537/2014, les services non-audit visés au paragraphe 2, 4°, et au paragraphe 3, 1°, a) et d) à g), sont cependant **autorisés à condition que les exigences cumulatives suivantes soient respectées :**

a) les services n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les comptes annuels contrôlés ;

b) l'appréciation de l'effet sur les comptes annuels contrôlés est documenté et expliqué de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 ;

c) le commissaire respecte les principes généraux en matière d'indépendance.

§ 5. Conformément à l'article 5, § 4, du règlement (UE) n° 537/2014, le commissaire dans une entité d'intérêt public visée à l'article 1:12 et, lorsque le commissaire fait partie d'un réseau visé à l'article 3:56, tout membre de ce réseau peut fournir des services non-audit qui ne sont pas interdits à cette entité d'intérêt public, à sa société mère ou aux entreprises qu'elle contrôle à condition que le comité d'audit donne son approbation.

*Le comité d'audit émet des **lignes directrices**, le cas échéant, en ce qui concerne les services visés au paragraphe 4.*

(...)”.

Position du Collège

Si l'article 3:63, § 5 du CSA pose le principe selon lequel le comité d'audit doit donner son approbation pour que le commissaire dans une entité d'intérêt public, ou un membre de son réseau, puisse fournir des services non-audit à ladite entité, il n'en précise pas les modalités de mise en œuvre.

Sans préjudice des conditions fixées à l'article 3:63, §§ 4 et 5 du CSA, le Collège est d'avis que le législateur n'exclut pas que le comité d'audit établisse une politique en vertu de laquelle il donne, pour une période déterminée, son approbation préalable à une liste limitée de catégories de services non-audit, chaque catégorie reposant sur des travaux de même nature.

Un comité d'audit peut donc donner une approbation par catégorie de services non-audit, y compris des services d'évaluation et fiscaux autorisés, par le biais de ce que l'on appelle une « *pre-approval policy* » (politique d'approbation préalable). Une politique de ce genre doit remplir des conditions cumulatives strictes de nature à impliquer une réelle approbation de services non-audit par le comité d'audit et à garantir l'indépendance du commissaire.

Le Collège souligne que, tout comme un examen au cas par cas, une procédure d'approbation de ce type nécessite une grande vigilance.

Pour être conforme tant à la lettre qu'à l'esprit du règlement (UE) n° 537/2014 et du CSA, le Collège estime qu'une procédure d'approbation préalable générale doit au moins répondre aux conditions cumulatives suivantes :

- 1° La politique du comité d'audit est établie par le comité d'audit au complet et la nature des services envisagés y est dûment détaillée. Cela signifie que les services pré-approuvés concernés doivent être définis de manière suffisamment claire. Tel ne serait pas le cas de services qui ne seraient limités que

par un seuil quantitatif ou qui seraient classés dans une catégorie dépeinte de manière (trop) vague, comme par exemple des services « *tax compliance* », sans autre détail.

L'objectif en assortissant l'approbation préalable générale d'une description détaillée est de faire en sorte, d'une part, que le comité d'audit sache quel service il approuve exactement – et puisse par conséquent porter un jugement éclairé quant à la compatibilité dudit service avec les principes d'indépendance auxquels le commissaire et son réseau sont tenus – et, d'autre part, que le commissaire puisse déterminer de façon précise si un service donné relève d'une catégorie générale préalablement approuvée.

Parmi les exemples d'informations pertinentes devant être fournies au comité d'audit par rapport à une catégorie donnée de services non-audit, citons :

- la nature et l'ampleur du service à fournir ;
- le fondement et la structure de la rémunération, ainsi que des critères et/ou des paramètres permettant de la fixer ;
- lorsque le commissaire a constaté que la fourniture du service proposé pourrait menacer son indépendance, les raisons sur lesquelles le commissaire s'appuie pour présumer que ce risque est acceptable ou, s'il ne l'est pas, les mesures que le commissaire ou son réseau va prendre pour éliminer d'éventuelles menaces pesant sur son indépendance ou les ramener à un niveau acceptable ;
- à quel moment l'effet combiné de la prestation de plusieurs services fait peser des menaces sur l'indépendance ou modifie le niveau de menaces précédemment identifiées.

Le commissaire doit donc fournir au comité d'audit tous les éléments dont il a besoin pour former son jugement.

- 2° Le comité d'audit est informé de chaque service distinct effectivement fourni au titre de l'approbation préalable générale. Cela se fera d'ordinaire lors de la première réunion suivante du comité d'audit.
- 3° La politique du comité d'audit ne peut prévoir de délégation à d'autres personnes que les membres du comité d'audit. Une délégation au management (au CFO ou au directeur de l'audit interne par exemple) n'est pas autorisée.
- 4° La période pour laquelle les services sont approuvés est limitée dans le temps, par exemple à l'exercice en cours, et n'excède en tout état de cause pas une année, afin que soient régulièrement prises en compte les évolutions dans l'environnement des entités concernées et l'efficacité de la procédure d'approbation préalable mise en place.
- 5° En ce qui concerne les services non-audit visés à l'article 3:63, § 2, 4° et § 3, 1°, a) et d) à g) inclus du CSA, il convient en outre de répondre aux exigences cumulatives suivantes :
 - les services n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les comptes annuels contrôlés ;
 - l'appréciation de l'effet sur les comptes annuels contrôlés est documenté et expliqué de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 ;
 - le commissaire respecte les principes généraux en matière d'indépendance ;



COLLEGE VAN TOEZICHT
OP DE BEDRIJFSREVISOREN

COLLÈGE DE SUPERVISION
DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

Collège_Opinion_24/09/2021

- avant qu'un service soit presté, le président ou un autre membre délégué du comité d'audit est au moins informé des considérations figurant au présent point 5° (pour ce qui est du service précis à fournir).

Il va sans dire que l'approbation préalable générale doit précéder la fourniture des services concernés et qu'un service ne tombant pas dans l'une des catégories générales approuvées au préalable doit être approuvé individuellement.

