

Avis au sujet du projet d'A.R. relatif à la consolidation des comptes annuels en ce qui concerne le contrôle, par un reviseur d'entreprises, du compte annuel consolidé

C.S.R. 89.13.D d.d. 16.11.1989

**AVIS AU SUJET DU PROJET D'A.R. RELATIF
A LA CONSOLIDATION DES COMPTES ANNUELS EN CE QUI CONCERNE
LE CONTROLE, PAR UN REVISEUR D'ENTREPRISES,
DU COMPTE ANNUEL CONSOLIDE.**

1. INTRODUCTION

- (1) Le projet d'A.R. au sujet duquel est demandé un avis, a pour but d'introduire dans le droit belge, les prescrits de la VIIème directive des Communautés Européennes du 13 juin 1983 relatifs aux comptes annuels consolidés.
- (2) Le Conseil Central de l'Economie a été saisi d'une demande d'avis portant sur l'ensemble de ce projet d'arrêté. En ce qui le concerne, le Conseil Supérieur ne doit émettre un avis qu'au sujet des dispositions qui concernent la mission du réviseur d'entreprises, en l'occurrence celles faisant l'objet des articles 73 à 75 inclus du projet d'arrêté.

2. EXPOSE DU PROBLEME

- (3) Les problèmes les plus importants qui découlent de l'introduction de ce projet d'arrêté, trouvent leur origine dans le fait que, lors de la réforme du révisorat d'entreprises organisée par la loi du 21 février 1985, on n'a pratiquement pas pu tenir compte de la possibilité de consolidation, et plus précisément de la mission du réviseur d'entreprises en ce qui concerne la certification des informations économiques et financières à destination du conseil d'entreprise, cette obligation étant spécifique dans la législation belge. Considérée de manière générale, la mission de consolidation et de contrôle qui en découle, se présente dans un contexte international. De ce fait, s'accroît également la tension du rapport qui existe entre l'accomplissement de la mission de contrôle international et l'obligation de certification à l'égard du conseil d'entreprise qui vaut en Belgique.

En conséquence de ce qui précède, devront être élaborées, si nécessaire, un certain nombre de règles nouvelles et spécifiques relatives à la conduite des réviseurs d'entreprises.

3. NOMINATION DU REVISEUR D'ENTREPRISES

a. Procédure de nomination

- (4) L'article 73, 1er alinéa, du projet d'arrêté stipule que le contrôle relatif à la société consolidée, est effectué, soit par le commissaire-reviseur de la société consolidante, soit par un "reviseur spécial" désigné à cet effet par l'assemblée générale, qui ne s'occupe que du contrôle des comptes annuels consolidés.
- (5) Bien que le projet d'arrêté ne précise rien à ce sujet, il apparaît que la procédure relative à la nomination du reviseur d'entreprises spécial est identique à celle du commissaire-reviseur ordinaire. Ceci signifie notamment que, lorsqu'un conseil d'entreprise existe au sein de la société consolidante, c'est cette dernière qui inspire le choix du candidat qui est proposé par le chef d'entreprise, selon la procédure habituelle qui règle la présentation des candidats.

b. Distinction entre le commissaire-reviseur ordinaire et le reviseur d'entreprises chargé du contrôle de la consolidation

- (6) Le Conseil Supérieur souscrit entièrement à l'opinion exprimée dans le rapport au Roi, que le commissaire-reviseur de l'entreprise consolidante doit en même temps être chargé du contrôle de la consolidation. Ceci devrait constituer la règle générale, à laquelle il pourrait, dans des circonstances particulières, être dérogé.
- (7) Un problème particulier se pose lorsqu'il n'y a pas un conseil d'entreprise dans la société consolidante, alors qu'il y en a une dans une ou plusieurs sociétés filiales. En pareil cas, le reviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés ne bénéficie pas de l'approbation du conseil d'entreprise, alors que le reviseur qui a été nommé sur avis du conseil d'entreprise n'est pas, lui, chargé du contrôle des comptes annuels consolidés. Ces comptes annuels consolidés doivent cependant être en principe également certifiés par le commissaire-reviseur de la société filiale.
- (8) A l'heure actuelle, la loi ne permet pas que l'un des conseils d'entreprise au sein du groupe de l'entreprise à consolider intervienne à propos de la nomination du reviseur d'entreprise dans l'entreprise consolidante, et ce, parce que celle-ci est une personne morale séparée. L'origine de ceci réside dans le fait que, dans la

législation actuelle, la localisation du conseil d'entreprise n'est réglée que pour l'entreprise individualisée, et non dans le cadre d'un groupe d'entreprises. Il n'y a dès lors aucune règle qui régit le rôle que remplit, à l'égard du conseil d'entreprise, le réviseur d'entreprises qui exerce une mission au sein d'un groupe ou d'un consortium.

- (9) Ce problème peut être résolu de deux manières.

Ou bien l'on estime que le réviseur d'entreprises qui effectue le contrôle des comptes annuels consolidés, doit être nommé avec l'accord des délégués des travailleurs au sein des conseils d'entreprise, si de tels conseils existent dans le groupe. Selon cette conception, chaque fois qu'est organisée, dans l'entreprise, la représentation proportionnelle des employeurs et des employés au sein du conseil d'entreprise, la même représentation proportionnelle doit être respectée au sein du groupe d'entreprises, et le réviseur qui exerce un mandat dans le groupe doit alors être nommé également avec l'accord des employés. Le réviseur est dès lors considéré comme la personne ayant la confiance, tant des employeurs que des employés, de telle manière que ceux-ci ont voix au chapitre lors de la nomination d'un réviseur d'entreprises, fonction unique et indivisible exercée tant auprès du conseil d'entreprise que de l'assemblée générale des actionnaires.

Cette conception s'appuie également sur l'argument selon lequel la certification des comptes annuels consolidés à destination du conseil d'entreprises s'effectuera beaucoup plus facilement, lorsqu'est également nommé par le conseil d'entreprise, le réviseur d'entreprises qui contrôle les comptes annuels consolidés et qui remet à son collègue son rapport de contrôle.

- (10) Ce point de vue est défendu par les membres du Conseil Supérieur nommés sur proposition des organisations représentatives des travailleurs. Ils proposent de régler ce problème comme suit :

En principe, le réviseur spécial chargé du contrôle des comptes consolidés doit être désigné sur proposition des deux parties. Lorsque, dans la société-mère, il n'existe pas un conseil d'entreprise, le réviseur d'entreprise doit être désigné par l'entreprise à consolider, tout en étant commissaire-réviseur dans une des sociétés du groupe désigné sur avis du conseil d'entreprise.

Ou bien un nouveau réviseur d'entreprise doit éventuellement être désigné à l'intérieur du groupe, selon la procédure commune décrite à l'article 1 § 3 de l'A.R. du 17 mars 1986, dans laquelle la possibilité d'une assemblée commune des différents conseils d'entreprise est prévue.

Une solution identique devrait dès lors être élaborée en ce qui concerne le cas du reviseur d'entreprise nommé par un consortium.

- (11) Le Conseil Supérieur constate toutefois que cette solution n'est guère possible dans le cadre de la législation existante, étant donné que l'intervention du conseil d'entreprise se trouve toujours limitée à la personne morale au sein de laquelle il est créé. Par conséquent, la personne morale devrait toujours comporter un conseil d'entreprise. Par hypothèse, ceci n'est pas le cas dans la société-mère.
- (12) Une autre solution consiste à confier exclusivement la responsabilité de la certification au reviseur d'entreprises qui doit rapporter au conseil d'entreprise, ou à déterminer proportionnellement la responsabilité professionnelle du reviseur chargé du contrôle des comptes annuels consolidés et du commissaire-reviseur chargé de l'obligation légale de certification vis-à-vis du conseil d'entreprise et de l'assemblée générale de la société filiale.
Selon cette conception, la garantie ne réside pas dans l'intervention des délégués des travailleurs dans la nomination du reviseur spécial, mais dans le chef du reviseur d'entreprises sur lequel repose l'obligation de certification vis-à-vis du conseil d'entreprise.
- (13) Les membres du Conseil Supérieur choisis par les organisations représentatives des employeurs défendent cette conception, selon eux, le chef d'entreprise est totalement libre de désigner un nouveau reviseur moyennant l'accord de l'assemblée générale des actionnaires, lorsque la société consolidante ne possède pas de conseil d'entreprise. Ils font remarquer que cette solution correspond entièrement à la procédure de nomination prévue par la loi du 21 février 1985.

c. Nomination par un consortium

- (14) L'article 73, 2ème alinéa, du projet d'arrêté règle la nomination du reviseur chargé du contrôle des comptes annuels consolidés dans un consortium. Ce reviseur est nommé par accord entre les membres du consortium.
En d'autres termes, il s'agit ici d'un choix entre des reviseurs qui se trouvent déjà en fonctions, ou la nomination d'un nouveau reviseur chargé d'une mission spécifique. Le projet d'arrêté ne spécifie cependant rien au sujet de la procédure de nomination.
- (15) Il n'est notamment pas clairement indiqué si la nomination ressortit de la direction centrale du consortium (art. 4), ou, au contraire, de l'une des sociétés du consortium.

Si la procédure complète de nomination a déjà été respectée pour tous les réviseurs nommés au sein du consortium, étant entendu que l'accord du conseil d'entreprise a été recueilli, on peut en inférer qu'une nouvelle procédure est superflue, et que la direction centrale du consortium pourrait librement faire un choix parmi les réviseurs en fonctions.

Si, au sein du consortium, il s'effectue un choix entre des réviseurs qui ont été nommés sans l'accord du conseil d'entreprise, et des réviseurs qui ont au contraire été nommés avec l'assentiment du conseil d'entreprise, il convient naturellement de recommander que soit désigné un réviseur qui a été nommé avec l'accord du conseil d'entreprise.

- (16) La procédure de nomination d'un nouveau réviseur apparaît beaucoup moins claire. D'une part, il apparaît compliqué de faire nommer formellement le réviseur par toutes les sociétés du consortium, et d'autre part, il ne semble pas opportun que soit créée une procédure particulière pour la nomination du réviseur spécial, qui n'offrirait pas les mêmes garanties que celles de la procédure de nomination prévue dans la loi du 21 février 1985. En outre, le réviseur doit être nommé au sein d'une personne morale, alors que le consortium n'a pas de personnalité juridique.
- (17) Cette loi fixe les règles fondamentales suivantes en ce qui concerne la nomination d'un réviseur : liberté de proposition du chef d'entreprise, approbation par le conseil d'entreprise, accord de l'assemblée générale des actionnaires. Ces éléments doivent être maintenus dans le cas d'une nomination par un consortium.
- (18) Ceci implique que la proposition émise en toute liberté par le chef d'entreprise peut être remplacée par une proposition émanant de la direction du consortium. La proposition émise par la direction centrale vaut comme proposition émise par le chef d'entreprise. Les autres conditions de nomination demeurent, c'est-à-dire que toutes les assemblées générales des membres (belges) du consortium doivent approuver la nomination, et que, si des conseils d'entreprise existent au sein du consortium, ils doivent marquer leur accord. Ceci ressort des dispositions de la loi du 21 février 1985.
Il paraît en effet au Conseil Supérieur que seule la nomination par la direction centrale du consortium n'est pas conforme à la loi du 21 février 1985.
- (19) Enfin, il convient de remarquer que le projet d'arrêté ne contient aucune disposition pour le cas où, au sein du consortium, un accord ne serait pas atteint. A cet égard, l'on pourrait se référer au droit commun, selon lequel la partie la plus diligente peut introduire une requête auprès du président du Tribunal du Commerce,

lequel statue en référé. Une autre possibilité réside dans le fait que l'arrêté mentionne expressément cette procédure, comme c'est également le cas dans la loi du 21 février 1985.

4. NATURE DE LA MISSION

a. Mission de certification

- (20) Par référence aux articles 64 bis à 64 quinquies inclus de la loi sur les sociétés, ainsi qu'au dernier alinéa de son article 73, de même qu'aux termes utilisés dans son article 75, 1er alinéa, point 2^e, il apparaît que la législation considère que la nature de la mission du commissaire-reviseur lors du contrôle de consolidation est la même que celle mentionnée dans la loi du 21 février 1985. Toutefois, le terme "certification" qui est utilisé dans cette loi au sujet du rapport à présenter au conseil d'entreprise, n'est pas employé. Sans qu'il est nécessaire de l'utiliser expressément dans le texte de l'arrêté lui-même, il serait toutefois utile de préciser, au moins dans le rapport au Roi, qu'il s'agit en l'occurrence d'une mission de certification, ainsi que prévu dans la loi du 21 février 1985. Il ressort de ce qui précède, que les critères et normes à appliquer lors du contrôle de consolidation sont les mêmes que ceux utilisés lors du contrôle des comptes annuels.
- Ceci apporte surtout une clarification pour le reviseur qui n'a pas effectué le contrôle de consolidation, mais qui doit cependant certifier la consolidation ainsi que le rapport de contrôle devant le conseil d'entreprise de l'une des sociétés du groupe ou du consortium, et ce, accessoirement à l'information économique et financière qui est communiquée au conseil d'entreprise.
- (21) D'une lecture, effectuée parallèlement, de l'A.R. de novembre 1973 et de la loi du 21 février 1985, l'on peut, sans le moindre doute, conclure que les comptes annuels consolidés et le rapport de contrôle y afférent, font partie de l'information économique et financière qui, ordonnée par la législation belge, doit être certifiée devant le conseil d'entreprise par le reviseur d'entreprises. Ceci fait partie de la mission du reviseur d'entreprises lorsqu'il rapporte au conseil d'entreprise.
- (22) En ce qui concerne notamment les comptes annuels consolidés et les rapports de contrôle qui ont été établis à l'étranger, des difficultés peuvent surgir lors de la certification de cette information. Afin de pallier ces difficultés, des règles doivent être élaborées à court terme, qui peuvent se baser sur la norme relative à la certification, ainsi que sur celle

concernant l'utilisation par un réviseur du travail d'un tiers, de même que sur le modèle de rapport de certification.

Il doit être demandé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises si les règles actuelles, auxquelles il a déjà été fait référence, doivent être éventuellement adaptées et modifiées, et si de nouvelles règles doivent être élaborées.

b. Mission de contrôle au sein d'un consortium

- (23) Enfin, le projet d'A.R. laisse planer une incertitude totale au sujet de l'instance à l'égard duquel le réviseur spécial exerce sa mission de contrôle au sein d'un consortium.

L'art. 73 dispose à cet égard que toutes les entreprises du consortium doivent être reprises dans la consolidation et qu'elles répondent ensemble de la consolidation et de la publication de celle-ci. Il n'est cependant nulle part précisé auprès de quelle entreprise les comptes doivent être introduits et approuvés. Une consolidation et le contrôle y afférent, à l'usage de la seule direction centrale du consortium semblent insuffisants au Conseil Supérieur, d'autant plus que le consortium peut, en toute liberté, divulguer les comptes consolidés. Il apparaît souhaitable qu'il soit bien stipulé que le compte consolidé du consortium doit être approuvé par toutes les entreprises du consortium. Il s'ensuit que ces comptes sont également certifiés pour chaque entreprise belge du consortium où existe un conseil d'entreprise.