

**Avis du 25 novembre 2021 portant sur  
la rotation externe des commissaires effectuant une (ou plusieurs) mission(s) dans des EIP**

**01.** La Présidente du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, Mme Bénédicte VESSIÉ, a demandé l'avis du Conseil supérieur en date du 1<sup>er</sup> octobre 2021 à propos de l'interprétation qu'il convient de donner à certaines mesures en matière de rotation externe contenues dans le règlement n°537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public dans le cas spécifique des entités d'intérêt public belges.

Déjà en 2016, le Conseil supérieur avait rendu un avis en la matière en date du 15 juin 2016 à la demande de Monsieur Kris PEETERS, à l'époque Ministre fédéral en charge de l'Economie.

**02.** Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Parlement, au Gouvernement, au Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.<sup>1</sup>

**Préambule**

**03.** Il convient de resituer la problématique de la rotation externe et des implications en Belgique, tant pour les sociétés concernées (les « entités d'intérêt public ») que pour leur réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes (qu'ils soient statutaires ou consolidés) à l'aune des mesures contenues dans le Code des sociétés et des associations.

Le règlement européen (article 17) a introduit pour les « EIP » l'obligation d'une **rotation externe** à l'échéance d'une période de 10 ans maximum. Les Etats membres ont cependant la faculté de prolonger cette durée maximale jusqu'à 20 ans (donc 10 + 10 = 20 ans maximum) à condition de lancer une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 17, § 4, a) du règlement « EIP », et jusqu'à une durée maximale de 24 ans (donc 10 + 14 = 24 ans maximum) dans le cas d'un audit conjoint (un collège de commissaires).

---

<sup>1</sup> Cette mission découle de l'article 79, alinéa 3 de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal.

Depuis 1985, la durée du mandat de commissaire est de 3 ans (article 3:61, § 1<sup>er</sup> CSA). Par la suite, dans le contexte de l'adoption du règlement « EIP » au niveau européen en 2014 introduisant une rotation externe après maximum 10 ans, le Code des sociétés et des associations a intégré des mesures au niveau national permettant d'étendre la durée des mandats successifs à plus de 9 ans pour le contrôle des comptes des EIP.

Deux modalités ont été intégrées en droit belge (article 3:61, § 2) :

- l'extension à 18 ans au maximum (9+9) moyennant l'organisation d'une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 17, § 4, a) du règlement « EIP » et
- l'extension à 24 ans au maximum (9+15) moyennant le passage à un collège de commissaire.

Une telle possibilité de renouvellements de mandats ne peut être envisagée, dans le respect du droit applicable, que :

1°) si elle est proposée par l'organe d'administration/le conseil de surveillance<sup>2</sup> ;

2°) si le comité d'audit délibère favorablement à ce propos et

3°) pour autant qu'elle ait été approuvée par l'assemblée générale des actionnaires.

### **Introduction**

**04.** L'article 17 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 (en abrégé, le règlement « EIP ») couvre les matières suivantes :

- la détermination des modalités quant à la durée des mandats de contrôle légal des comptes ;
- l'introduction d'une durée maximale des mandats successifs pour un même cabinet d'audit ou, à défaut, contrôleur légal des comptes pour les entités d'intérêt public, telles que définies au niveau national (en abrégé, EIP), appelée communément la rotation « externe » ;
- l'introduction d'une période de viduité au terme de la rotation externe obligatoire ;
- l'introduction de mesures de remplacement progressif des associés en charge du contrôle légal des comptes de toute EIP au fil des mandats, appelée rotation « interne ».

L'article 41 du règlement « EIP » précise quant à lui des mesures transitoires en matière de rotation « externe ».

**05.** Depuis l'adoption du règlement « EIP », différentes prises de position interprétatives ont été rendues publiques<sup>3</sup> par la Commission européenne :

- questions et réponses de la Commission européenne du 16 juin 2014 ;
- questions et réponses de la Commission européenne du 3 septembre 2014 ;
- courrier du 3 septembre 2014 de Jonathan FAULL, à l'époque Directeur général de la DG Stabilité financière, services financiers et union des marchés des capitaux ;
- questions et réponses de la Commission européenne du 1<sup>er</sup> février 2016 ;
- questions et réponses de la Commission européenne du 31 mai 2016.

---

<sup>2</sup> L'expression « organe d'administration/conseil de surveillance » utilisée dans le présent avis doit être lue comme suit :

- si la société a opté pour une administration moniste (au sens des articles 7:85 à 7:103 du Code des sociétés et des associations), il convient de lire « l'organe d'administration » ;
- si la société a opté pour une administration duale (au sens des articles 7:104 à 7:130 du Code des sociétés et des associations), il convient de lire « le conseil de surveillance ».

<sup>3</sup> [https://ec.europa.eu/info/law/audit-directive-2006-43-ec/implementation/guidance-implementation-and-interpretation-law\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/audit-directive-2006-43-ec/implementation/guidance-implementation-and-interpretation-law_en).

En outre, le *Committee of European Auditing Oversight Bodies* (en abrégé, CEAOB) a publié deux documents utiles en la matière :

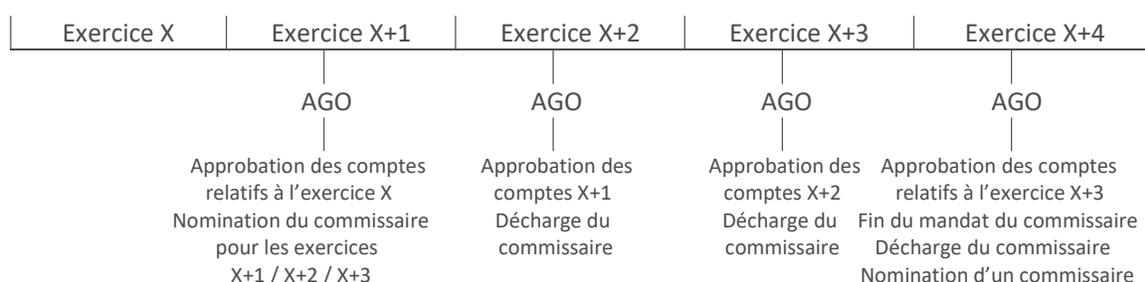
- le 28 novembre 2019, un document<sup>4</sup> intitulé « *Duration of the audit engagement* »
- le 16 mars 2021, un document<sup>5</sup> intitulé « *Guidelines on appointment of statutory auditors by public interest entities* »
- traitant notamment de la rotation externe dans les entités d'intérêt public.

Le présent avis du Conseil supérieur intègre ces différentes interprétations publiées au niveau européen.

### A. Durée des mandats de contrôle légal des comptes

**06.** En Belgique, tout mandat de contrôle légal des comptes, qu'il s'agisse d'un premier mandat ou d'un renouvellement, qu'il soit effectué par un seul commissaire ou dans le cadre d'un contrôle conjoint, est d'une durée de trois ans (article 3:61, § 1<sup>er</sup> CSA)

**07.** La portée de ces trois ans au vu du droit belge se présente comme suit (hypothèse : exercice comptable correspondant à l'année civile) :



Il en résulte que la nomination du commissaire intervient *a priori* dans le cadre de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires pour une période couvrant trois exercices.

Même s'il n'est nommé qu'en cours d'exercice (que ce soit un premier mandat ou un renouvellement), la mission du commissaire couvre l'entièreté de l'exercice comptable au cours duquel intervient sa nomination (dans l'exemple, exercice X+1).

Dans la mesure où le commissaire n'était pas en place en début de l'exercice, il devra s'appuyer sur les travaux de son prédécesseur. Si aucun commissaire n'était en place avant la nomination au cours de l'exercice X+1, le commissaire mentionnera cet élément dans son rapport et sera généralement amené à émettre une déclaration d'abstention sur les chiffres comparatifs couvrant l'exercice au cours duquel aucun commissaire n'était en place. Il veillera cependant à recueillir des éléments probants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significatives les comptes annuels du premier exercice soumis à son contrôle.

<sup>4</sup> [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/documents/191128-ceaob-guidelines-audit-engagements-duration\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/191128-ceaob-guidelines-audit-engagements-duration_en.pdf).

<sup>5</sup> [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/documents/210316-ceaob-statutory-auditors-appointment\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/210316-ceaob-statutory-auditors-appointment_en.pdf).

Ce mandat du commissaire couvre trois exercices (dans l'exemple, les exercices X+1 / X+2 / X+3). Qu'il soit ou non renouvelé au terme de son mandat (dans l'exemple, l'assemblée générale qui se tiendra en X+4), le mandat du commissaire continue jusqu'à la date de l'assemblée générale des actionnaires au cours de laquelle il obtiendra généralement la décharge des actionnaires.

**08.** Il est dans l'intérêt tant de l'entité d'intérêt public que dans celui du contrôleur légal des comptes de veiller à la nomination « dans les temps » du contrôleur légal des comptes et ce, de manière encore plus appuyée, lorsqu'il y a un changement de commissaire. En effet, pour ce qui concerne le contrôleur légal des comptes qui est nouvellement nommé, il est difficile d'entrer en fonction au beau milieu d'un exercice comptable déjà bien avancé. De même, pour l'entité d'intérêt public, il est préférable dans la mesure du possible d'éviter que le contrôle légal des comptes du premier exercice ne débouche sur une déclaration d'abstention sur les chiffres comparatifs couvrant l'exercice au cours duquel le commissaire nouvellement nommé n'était pas en place en veillant au remplacement dans les temps du commissaire en place.

Il en résulte qu'il est préférable de ne pas maintenir en place un commissaire pour une partie d'exercice et de désigner un autre commissaire pour l'exercice au cours duquel le commissaire en place doit se déclarer « non-indépendant » en raison de la durée cumulée des différents mandats successifs.

### ***B. Qui peut être désigné comme commissaire***

**09.** Un mandat de contrôle légal des comptes ne peut être confié qu'à un réviseur d'entreprises (soit personne physique, soit personne morale (appelé cabinet de révision)) **inscrit** au registre public des réviseurs d'entreprises.

Lorsque le mandat est confié à un cabinet de révision, il convient de désigner un réviseur d'entreprises personne physique également **inscrit** au registre public des réviseurs d'entreprises qui représentera le cabinet de révision et signera le rapport d'audit.

**10.** Dans le cadre de la réforme de la directive « audit », un mandat de contrôle légal des comptes peut désormais être confié à un cabinet d'audit inscrit sur un registre public de contrôleurs légaux des comptes d'un autre Etat membre de l'Union européenne pour autant que trois conditions cumulatives soient rencontrées (lecture conjointe de l'article 3*bis*, § 1<sup>er</sup> de la directive « audit » et de l'article 24*ter*, § 1<sup>er</sup>, de la directive « audit » (version coordonnée)) :

- le cabinet d'audit doit être **enregistré** au registre public belge des réviseurs d'entreprises ;
- le cabinet d'audit doit désigner un représentant permanent parmi les réviseurs d'entreprises inscrits au registre public belge des réviseurs d'entreprises et
- la mission doit être effectuée par un réviseur d'entreprises personnes physique **inscrit** au registre public belge des réviseurs d'entreprises.

**11.** En outre, pour effectuer un contrôle légal des comptes de certaines catégories d'entreprises, il convient de disposer d'un agrément spécifique obtenu au terme d'une procédure organisée par une autorité belge à laquelle la mission a été confiée par la loi. Tel est le cas de la Banque nationale de Belgique (BNB), de l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) et de l'Office de contrôle des mutualités et des unions nationales des mutualités (OCM).

### C. Concept d'« entité d'intérêt public »

**12.** Le concept d'« entité d'intérêt public » est défini dans la directive « audit » (article 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 13° de la directive (version consolidée)) comme suit :

*« Aux fins de la présente directive, on entend par (...)*

*13) « entités d'intérêt public » :*

- a) les entités régies par le droit d'un Etat membre dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé d'un Etat membre au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14, de la directive 2004/39/CE;*
- b) les établissements de crédit définis à l'article 3, point 1), de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil, autres que ceux visés à l'article 2 de ladite directive;*
- c) les entreprises d'assurance au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 91/674/CEE; ou;*
- d) les entités désignées par les Etats membres comme entités d'intérêt public, par exemple les entreprises qui ont une importance publique significative en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs employés ».*

Outre les trois catégories visées impérativement par le droit européen (points a) à c) de la définition), chaque Etat membre peut décider d'élargir cette définition dans la mesure où la définition adoptée au niveau européen est de type définition ouverte (point d) de la définition).

**13.** Le Code des sociétés et des associations (article 1:12) définit ce qu'il convient d'entendre par « entités d'intérêt public » :

1° les sociétés cotées visées à l'article 1:11 ;

Par « société cotée », il faut entendre la société dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé visé à l'article 3, 7°, de la loi du 21 novembre 2017 relative aux infrastructures des marchés d'instruments financiers et portant transposition de la directive 2014/65/UE.

Le Roi peut rendre les dispositions qui s'appliquent aux sociétés cotées applicables en tout ou en partie aux sociétés dont les actions ou les certificats se rapportant à ces actions sont négociés sur un système multilatéral de négociation visé à l'article 3, 7°, de la loi du 21 novembre 2017 relative aux infrastructures des marchés d'instruments financiers et portant transposition de la directive 2014/65/UE, ou sur un système organisé de négociation au sens de l'article 3, 13°, de la loi précitée.

2° les sociétés dont les valeurs mobilières visées à l'article 2, 31°, b) et c), de la loi du 2 août 2002 sur la surveillance du secteur financier et les services financiers, sont admis aux négociations sur un marché réglementé visé à l'article 3, 7°, de la loi du 21 novembre 2017 relative aux infrastructures des marchés d'instruments financiers et portant transposition de la directive 2014/65/UE ;

Pour l'application de la présente loi, il y a lieu d'entendre par :

(...)

31° « valeurs mobilières » : les catégories de titres négociables sur le marché des capitaux (à l'exception des instruments de paiement), telles que :

- a) les actions de sociétés et autres titres équivalents à des actions de sociétés, de sociétés de type partnership ou d'autres entités, ainsi que les certificats représentatifs d'actions;
- b) les obligations et les autres titres de créance, y compris les certificats concernant de tels titres;

c) toute autre valeur donnant le droit d'acquérir ou de vendre de telles valeurs ou donnant lieu à un règlement en espèces, fixé par référence à des valeurs mobilières, à une monnaie, à un taux d'intérêt ou rendement, aux matières premières ou à d'autres indices ou mesures;

3° les établissements de crédit visés au livre II de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit ;

A savoir les établissements de crédit de droit belge

4° les entreprises d'assurance ou de réassurance visées au livre II de la loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance ;

A savoir les entreprises d'assurance ou de réassurance de droit belge

5° les dépositaires centraux de titres visés à l'article 36/1, 25° de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique et les organismes de support visés à l'article 36/26/1, §§ 4 et 5, de la même loi.

Article 36/1, 25° « dépositaire central de titres » : un dépositaire central de titres tel que défini à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, 1) du Règlement 909/2014;

Article 36/26/1, §§ 4 et 5 :

§ 4. Un dépositaire central de titres peut, conformément à l'article 30 du Règlement 909/2014, confier à un organisme de support la fourniture de services de support ou l'exécution de tâches opérationnelles essentielles pour assurer ses services et activités, en ce compris la gestion opérationnelle des services bancaires accessoires.

§ 5. Les organismes de support visés au paragraphe 4 sont tenus de se faire agréer par la Banque, sur avis de la FSMA. La Banque est chargée du contrôle de ces organismes. Le Roi, sur avis de la Banque et de la FSMA, définit notamment:

1° tant sur base consolidée que sur base individuelle, les conditions et la procédure de l'agrément et du maintien de l'agrément de ces organismes par la Banque, y compris la portée de l'avis de la FSMA et les conditions auxquelles les personnes qui assurent la gestion effective et les personnes qui détiennent une participation importante, doivent satisfaire;

2° les règles relatives au contrôle prudentiel, y compris les mesures de redressement, exercé par la Banque sur les organismes visés au paragraphe 4 autres que des établissements de crédit établis en Belgique;

3° les exigences minimales en matière d'organisation, de fonctionnement, de situation financière, de contrôle interne et de gestion des risques qui sont applicables aux organismes visés au paragraphe 4 autres que des établissements de crédit établis en Belgique.

La Banque peut autoriser un organisme de support à fournir d'autres services que les services visés au paragraphe 4 et elle détermine les conditions d'une telle autorisation.

Sur avis de la Banque et de la FSMA, le Roi peut, dans le respect des obligations internationales de la Belgique, appliquer totalement ou partiellement les règles visées aux paragraphes 4 et 5 aux organismes établis à l'étranger dont l'activité consiste à assurer, en tout ou en partie, la fourniture de services de support ou l'exécution de tâches opérationnelles essentielles pour assurer les services et activités fournis par des dépositaires centraux de titres qui sont établis en Belgique.

Les paragraphes 4 et 5 ne s'appliquent pas à la fourniture de services de support ou l'exécution de tâches opérationnelles pour assurer les services et activités fournis par des

dépositaires centraux de titres, lorsqu'elle est assurée par une ou plusieurs banques centrales de l'Eurosystème.

Il appartiendra au législateur de déterminer si une extension du concept est ou non nécessaire et de définir s'il échet le concept dans le Code des sociétés.

Dans ce cas, les catégories de sociétés considérées comme des entités d'intérêt public en vertu du droit national sont soumises à toutes les mesures contenues dans le règlement « EIP », en ce compris les mesures transitoires en matière de rotation externe.

**14.** Ces entités d'intérêt public ainsi que leur commissaire sont soumis depuis le 17 juin 2016 au 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, publié au *JOUE* L158 du 27 mai 2014 (rectificatif publié au *JOUE* L170 du 11 juin 2014).

Ce règlement européen traite de différentes matières spécifiquement applicables aux contrôleurs légaux des comptes (cabinet d'audit ou personne physique) effectuant une ou plusieurs missions de contrôle légal des comptes dans des entités d'intérêt public, telles que (liste non exhaustive) :

- la problématique des honoraires d'audit (article 4) ;
- les missions non compatibles avec le contrôle légal des comptes (article 5) (couramment appelée « *black list* ») ;
- le rapport d'audit (article 10) et le rapport complémentaire au rapport d'audit destiné au comité d'audit (article 11) ;
- les rapports destinés aux autorités en charge de la surveillance des EIP (article 12) ;
- le rapport de transparence ayant un caractère public (article 13) ;
- les informations à transmettre périodiquement aux autorités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes (article 14) ;
- les modalités de désignation du contrôleur légal des comptes, en ce compris le rôle à jouer par le comité d'audit (article 16) ;
- la durée du mandat, la durée maximale des mandats successifs (couramment appelée « rotation externe ») et l'obligation de changer les associés d'audit principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes (couramment appelée « rotation interne ») (article 17) ;
- les autorités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes (articles 20 à 25) ;
- la manière dont le contrôle de qualité sera effectué (article 26) ;
- la création du *Committee of European Audit Oversight Bodies* (en abrégé, CEAOB) (article 30) ;
- la coopération entre les autorités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes instituées dans les différents Etats membres de l'Union européenne (article 31 à 35) ou de celles-ci avec les autorités en charge de la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes en dehors de l'Union européenne (article 36 à 38).

#### ***D. Les dispositions européennes en matière de rotation externe à l'aune du cadre légal belge***

**15.** La lecture conjointe des dispositions européennes en matière de rotation externe contenues dans le règlement européen du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et du droit belge conduit aux mesures suivantes :

Extraits annotés du règlement « EIP »

#### Article 17

##### Durée de la mission d'audit

1. Une entité d'intérêt public [Belgique : concept à définir si on souhaite aller au-delà des trois catégories minimales prévues par l'article 2, 13° de la directive « audit »] désigne un contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour une mission initiale d'au moins un an. La mission peut être reconduite.

Ni la mission initiale d'un contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit donné, ni celle-ci combinée avec les éventuelles missions reconduites ne peuvent durer au total plus de dix ans.

2. Par dérogation au paragraphe 1, les Etats membres peuvent:

- a) exiger que la mission initiale visée au paragraphe 1 dure plus d'un an;  
[Belgique : tous les mandats sont de 3 ans]
- b) fixer une durée maximale inférieure à dix ans pour les missions visées au paragraphe 1, deuxième alinéa.  
[Belgique : 3 mandats de 3 ans renouvelables = 9 ans]

3. Après l'expiration des durées maximales des missions visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, ou au paragraphe 2, point b) [Belgique : 9 ans], ou après l'expiration des durées des missions prorogées conformément aux paragraphes 4 [Belgique : au total, 18 ou 24 ans] ou 6 [Belgique : Option à exercer le cas échéant - un ou deux exercices complémentaires moyennant accord du Collège de la supervision des réviseurs d'entreprises], ni le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit ni, le cas échéant, aucun membre de leurs réseaux dans l'Union ne peut entreprendre le contrôle légal des comptes de la même entité d'intérêt public au cours des quatre années qui suivent [« cooling-off » de 4 ans].

4. Par dérogation au paragraphe 1 et au paragraphe 2, point b), les Etats membres peuvent prévoir que les durées maximales visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, et au paragraphe 2, point b) [Belgique : 9 ans = 3 mandats de trois ans], peuvent être prolongées jusqu'à une durée maximale de:

- a) vingt ans [Belgique : 18 ans au total = 9+9] lorsqu'une procédure d'appel d'offres **public** pour le contrôle légal des comptes est menée conformément à l'article 16, paragraphes 2 à 5, et prend effet à l'expiration des durées maximales visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, et au paragraphe 2, point b) [Belgique : Après 9 ans / à une seule reprise]; ou
- b) vingt-quatre ans [Belgique : 24 ans au total : 9+15] lorsque, après l'expiration des durées maximales visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, et au paragraphe 2, point b) [Belgique : Après 9 ans], plusieurs contrôleurs des comptes ou cabinets d'audit sont simultanément engagés [Belgique : le(s) cabinet(s) en place depuis 9 ans + un (ou plusieurs) cabinet(s) formant un collège pendant la période complémentaire supplémentaire], à condition que le contrôle légal des comptes aboutisse à la présentation d'un rapport d'audit conjoint, visé à l'article 28 de la directive 2006/43/CE.

5. Les durées maximales visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, et au paragraphe 2, point b) [Belgique : Après 9 ans], ne sont prolongées que si, sur recommandation du comité d'audit, le conseil d'administration ou de surveillance propose à l'assemblée générale des actionnaires ou aux

membres, conformément au droit national, de reconduire la mission et que si la proposition est approuvée.

6. Après l'expiration des durées maximales visées au paragraphe 1, deuxième alinéa, au paragraphe 2, point b) [Belgique : Après 9 ans], ou au paragraphe 4 [Belgique : 18 ans / 24 ans], le cas échéant, l'entité d'intérêt public peut, à titre exceptionnel, demander que l'autorité compétente visée à l'article 20, paragraphe 1 [Belgique : le Collège de la supervision des réviseurs d'entreprises], autorise une prolongation au titre de laquelle elle peut à nouveau désigner le même contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour une nouvelle mission dans le cadre de laquelle les conditions visées au paragraphe 4, point a) [maintien du commissaire prolongé dans son mandat au terme de la procédure d'appel d'offres public pour le contrôle légal des comptes conformément à l'article 16, paragraphes 2 à 5 règlement] ou b) [maintien du collège], sont remplies. La durée de cette nouvelle mission ne dépasse pas deux ans [Belgique : 1 an ou 2 ans].

7. Les associés d'audit principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes cessent de participer au contrôle légal des comptes de l'entité sept ans au plus tard à compter de la date de leur désignation. Ils ne peuvent participer à nouveau au contrôle légal des comptes de l'entité contrôlée avant l'expiration d'un délai de trois ans après cette cessation.

Par dérogation, les Etats membres peuvent exiger que les associés d'audit principaux chargés de la réalisation du contrôle légal des comptes cessent de participer au contrôle légal des comptes de l'entité contrôlée plus tôt que sept ans à compter de la date de leur désignation respective. [Belgique : 6 ans]

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit instaure un mécanisme de rotation progressive adapté qu'il applique aux personnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal des comptes, en particulier au moins aux personnes qui sont enregistrées en tant que contrôleurs légaux des comptes. La rotation progressive est effectuée par étapes, sur une base individuelle, et non sur la base de l'équipe entière chargée de la mission. Elle est proportionnelle à la taille et à la complexité de l'activité du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit.

Le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit doit pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ce mécanisme est bien appliqué et adapté à la taille et à la complexité de son activité.

8. Aux fins du présent article, la durée de la mission d'audit est calculée à compter du premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit a été désigné pour la première fois pour effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de la même entité d'intérêt public. [Même si le commissaire était déjà en place avant que ce ne soit une EIP]

Aux fins du présent article, le cabinet d'audit doit comprendre d'autres cabinets dont il a fait l'acquisition ou qui ont fusionné avec lui.

S'il existe une incertitude quant à la date à laquelle le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit a commencé à effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de l'entité d'intérêt public, par exemple en raison de fusions, d'acquisitions ou de changements dans la structure du capital, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit informe immédiatement l'autorité compétente [Belgique : le Collège de la supervision des réviseurs d'entreprises] de ces incertitudes, laquelle détermine en dernier lieu la date applicable aux fins du premier alinéa.

## Article 41

### Dispositions transitoires

1. A compter du 17 juin 2020, une entité d'intérêt public n'accepte pas ou ne renouvelle pas une mission d'audit avec un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit donné si ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit a, à la date d'entrée en vigueur du présent règlement [Article 44, alinéa 1<sup>er</sup> du règlement : date d'entrée en vigueur du règlement = le 20<sup>ième</sup> jour suivant le 27 mai 2014 = 16 juin 2014], fourni des services d'audit à cette entité d'intérêt public pendant vingt années consécutives ou davantage.

*Courrier de Jonathan Faull du 2 septembre 2014*

*The Regulation introduces the requirement for public-interest entities to rotate their statutory auditors or audit firms after a certain period of time. There are specific transitional rules for audit engagements concluded before the entry into force of the Regulation. In this context, some questions relating to Article 41 of the Regulation have arisen. The Article, titled "Transitional provisions", contains the following:*

- *Article 41(1) sets out exceptional transitional provisions for an auditor that has been in place for more than 20 years at the entry into force of the Regulation – the public-interest entity cannot enter into or renew an audit engagement with this auditor beyond 6 years after the date of entry into force of this Regulation;*

2. A compter du 17 juin 2023, une entité d'intérêt public n'accepte pas ou ne renouvelle pas une mission d'audit avec un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit donné si ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit a, à la date d'entrée en vigueur du présent règlement [Article 44, alinéa 1<sup>er</sup> du règlement : date d'entrée en vigueur du règlement = le 20<sup>ième</sup> jour suivant le 27 mai 2014 = 16 juin 2014], fourni des services d'audit à cette entité d'intérêt public pendant onze années consécutives ou davantage mais moins de vingt années consécutives.

*Courrier de Jonathan Faull du 2 septembre 2014*

*The Regulation introduces the requirement for public-interest entities to rotate their statutory auditors or audit firms after a certain period of time. There are specific transitional rules for audit engagements concluded before the entry into force of the Regulation. In this context, some questions relating to Article 41 of the Regulation have arisen. The Article, titled "Transitional provisions", contains the following:*

- *Article 41(2) sets out exceptional transitional provisions for an auditor that has been in place for more than 11 but less than 20 years – the public-interest entity cannot enter into or renew an audit engagement with this auditor beyond 9 years after the date of entry into force of this Regulation;*

3. Sans préjudice des paragraphes 1 et 2, les missions de contrôle légal des comptes qui ont été acceptées avant le 16 juin 2014 mais qui se poursuivent encore au 17 juin 2016 peuvent rester applicables jusqu'au terme de la durée maximale visée à l'article 17, paragraphe 1, deuxième alinéa, ou à l'article 17, paragraphe 2, point b) [En Belgique = 9 ans]. L'article 17, paragraphe 4, est applicable [Belgique : possibilité de prolongation de 9 ans maximum après une procédure d'appel d'offres public menée conformément à l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement ou possibilité de prolongation de 15 ans maximum si passage à un audit conjoint pendant toute la période supplémentaire pour autant que le droit national prévoit ces mesures de manière structurelle].

*Courrier de Jonathan Faull du 2 septembre 2014*

*The Regulation introduces the requirement for public-interest entities to rotate their statutory auditors or audit firms after a certain period of time. There are specific transitional rules for audit engagements concluded before the entry into force of the Regulation. In this context, some questions*

relating to Article 41 of the Regulation have arisen. The Article, titled “Transitional provisions”, contains the following:

- Article 41(3) applies to audit engagements not covered by Article 41(1) and (2), which were concluded before the Regulation entered into force, and are still in place when the Regulation becomes applicable two years later.

4. L'article 16, paragraphe 3 [= procédure de sélection suivie d'une recommandation émise par le comité d'audit], est applicable aux missions de contrôle légal des comptes uniquement après l'expiration de la durée visée à l'article 17, paragraphe 1, deuxième alinéa [En Belgique = 9 ans].

#### ***E. Durée des mandats successifs du (des) commissaire(s) – Mesures structurelles***

**16.** Depuis l'applicabilité du règlement « EIP », à savoir le 17 juin 2016, des règles spécifiques en matière de rotation « externe » du commissaire sont d'application progressive pour les entités d'intérêt public. Une description des règles applicables en Belgique est reprise ci-après ainsi qu'une description des mesures transitoires (voir ci-après sous **F.**).

**17.** Tout commissaire, qu'il s'agisse d'un réviseur d'entreprises personne physique ou d'un cabinet de révision, peut être désigné par l'assemblée générale de l'entité d'intérêt public pour trois mandats successifs de trois ans.

Si pour raison quelconque, un des trois premiers mandats consécutifs du commissaire n'aurait pas porté sur une période de 3 ans et dès lors que la durée totale des trois premiers mandats ne serait pas de 9 ans, il convient de considérer cette période plus courte correspondant à trois mandats successifs.

**18.** Au terme de ces 9 ans (trois mandats successifs de mission de contrôle des comptes), l'entité d'intérêt public opte pour une des alternatives suivantes :

1° *procéder d'office à la nomination d'un nouveau commissaire.*

Dans ce cas, elle nomme le nouveau commissaire en procédant dans le respect du droit belge (Code des sociétés et des associations ou législation sectorielle) et du droit européen (règlement « EIP »).

2° *maintenir le commissaire en place pour une période plus longue.*

Le renouvellement de ce mandat ne peut être décidé qu'après avoir effectué une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 17, § 4 a) du règlement « EIP » lancée par l'organe d'administration/le conseil de surveillance et moyennant la procédure de désignation du commissaire décrite à l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement « EIP » confiant un rôle au comité d'audit.

Ceci vise à mettre le commissaire en place en concurrence avec d'autres réviseurs d'entreprises avant que l'assemblée générale des actionnaires ne décide d'un éventuel renouvellement.

3° *maintenir le commissaire en place pour une période plus longue mais lui adjoindre un commissaire supplémentaire, qui formeront un collège chargé du contrôle conjoint.*

Dans ce cas, l'entité d'intérêt public, par le biais de l'organe d'administration/du conseil de surveillance, contacte plusieurs réviseurs d'entreprises qui pourraient former un collège avec le commissaire en place afin de former un collège aux conditions fixées par l'organe d'administration/le conseil de surveillance.

Le renouvellement de ce mandat ne peut être décidé que moyennant la procédure de désignation du commissaire décrite à l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement « EIP » confiant un rôle au comité d'audit.

Ceci permet à l'entité d'intérêt public de continuer à confier le contrôle légal des comptes au commissaire en place mais en lui adjoignant un commissaire supplémentaire qui forment un collège chargé du contrôle conjoint.

Quelle que soit l'alternative retenue le mandat portera sur une période de trois ans renouvelable.

**19.** S'il est opté pour l'alternative 2° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue), l'entité d'intérêt public désigne le commissaire au maximum pour trois mandats supplémentaires, soit au maximum 9 ans.

S'il est opté pour l'alternative 3° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue mais en lui adjoignant un commissaire supplémentaire qui formeront un collège chargé du contrôle conjoint), l'entité d'intérêt public désigne les commissaires chargés du contrôle conjoint pour un mandat de trois ans renouvelable au maximum à quatre reprises (soit cinq mandats supplémentaires et partant au maximum 15 ans).

Le règlement « EIP » permet aux Etats membres soit d'exiger le déroulement de la procédure d'appel d'offres public au terme de chaque mandat supplémentaire, soit de limiter cette procédure à une seule reprise. Le Code des sociétés et des associations n'exigeant pas le déroulement de plusieurs procédures d'appel, on peut en déduire qu'il est possible en Belgique de se limiter à une seule procédure.

**20.** Il ressort des questions et réponses de la Commission européenne que la procédure d'appel d'offres public initiée par l'organe d'administration/le conseil de surveillance n'est en aucune manière un marché public au sens de la loi du 15 juin 2006 relative aux marchés publics et à certains marchés de travaux, de fournitures et de service, à moins évidemment que la société dans laquelle le contrôle légal des comptes doit être effectué ne tombe dans le champ d'application de ladite loi.

Le caractère « public » de la procédure d'appel d'offres est exigé au niveau européen pour que la société (une entité d'intérêt public) puisse permettre au commissaire en place de poursuivre sa mission de contrôle légal des comptes, après que l'organe d'administration/le conseil de surveillance l'ait mis en concurrence avec d'autres réviseurs d'entreprises, et ce avant que le comité d'audit n'émette sa recommandation et que l'assemblée générale des actionnaires ne décide d'un éventuel renouvellement.

Les offres qui seront introduites par les cabinets de révision ne seront dès lors pas sollicitées par l'organe d'administration/le conseil de surveillance de la société en tant que tel dans la mesure où n'importe quel cabinet de révision doit pouvoir réagir à cet appel d'offres au sens de l'article 17, § 4 du règlement « EIP ».

Le caractère public de la procédure d'appel d'offres peut résulter par exemple de la publication, sur le site internet d'une société considérée comme étant une entité d'intérêt public, du fait que le mandat du commissaire en place arrive à échéance et que l'assemblée générale des actionnaires sera

appelée à nommer un commissaire dans le cadre de sa prochaine assemblée générale. Cela n'implique pas que le cahier des charges soit directement accessible par le biais de cette annonce mais que tout réviseur peut prendre contact avec la société pour marquer son intérêt pour ce mandat et s'enquérir du cahier des charges.

**21.** En ce qui concerne l'extension à un commissaire complémentaire formant un collège chargé du contrôle conjoint avec le commissaire en place, les questions et réponses de la Commission européenne permettent de préciser qu'aucune démarche n'est attendue du commissaire en place.

L'organe d'administration/le conseil de surveillance doit quant à lui prendre contact avec différents réviseurs d'entreprises afin de voir s'ils peuvent marquer leur accord pour former un collège avec le commissaire en place.

Il appartiendra ensuite au comité d'audit de formuler sa recommandation conformément aux mesures de l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement « EIP » et à l'assemblée générale des actionnaires de décider du commissaire (ou, s'il échet, du collège de commissaires) qui sera chargé du contrôle légal des comptes.

Le commissaire en place n'est bien évidemment pas tenu de former un collège avec un autre commissaire s'il ne le souhaite pas, notamment à l'aune du respect des règles déontologiques et aux obligations en matière de remise d'un rapport d'audit commun.

**22.** Si un commissaire effectue un premier mandat en collège avec un autre commissaire en place depuis plus de trois mandats (alternative 3° pour le commissaire en place) mais qu'il est désigné comme unique commissaire au cours du mandat suivant, il ne pourra effectuer que deux mandats seuls. Au-delà des 9 premières années de mandats (trois mandats de trois ans, dont le premier en collège), l'organe d'administration/le conseil de surveillance de l'entité d'intérêt public devra opter pour une des trois orientations préalables évoquées ci-avant sous **18**.

**23.** Après l'expiration des durées maximales des missions de contrôle au sens des alternatives 2° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue) et 3° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue mais en lui adjoignant un commissaire supplémentaire qui formeront un collège chargé du contrôle conjoint), il convient de procéder à une rotation « externe » pour le mandat de commissaire. Ni le commissaire ou son cabinet d'audit ni, le cas échéant, aucun membre de son réseau dans l'Union européenne ne peut entreprendre le contrôle légal des comptes de la même entité d'intérêt public au cours des quatre années qui suivent.

Il en ressort que **durant ces quatre années** aucun service ayant trait au contrôle légal des comptes, ne pourra être effectué auprès de cette entité d'intérêt public que ce soit par lui, par son cabinet de révision ou par un quelconque membre du réseau au sein de l'Union européenne dont il relève et ce que ce soit en son nom, au nom de son cabinet de révision ou en tant que sous-traitant d'un autre cabinet de révision ou d'un autre contrôleur légal des comptes.

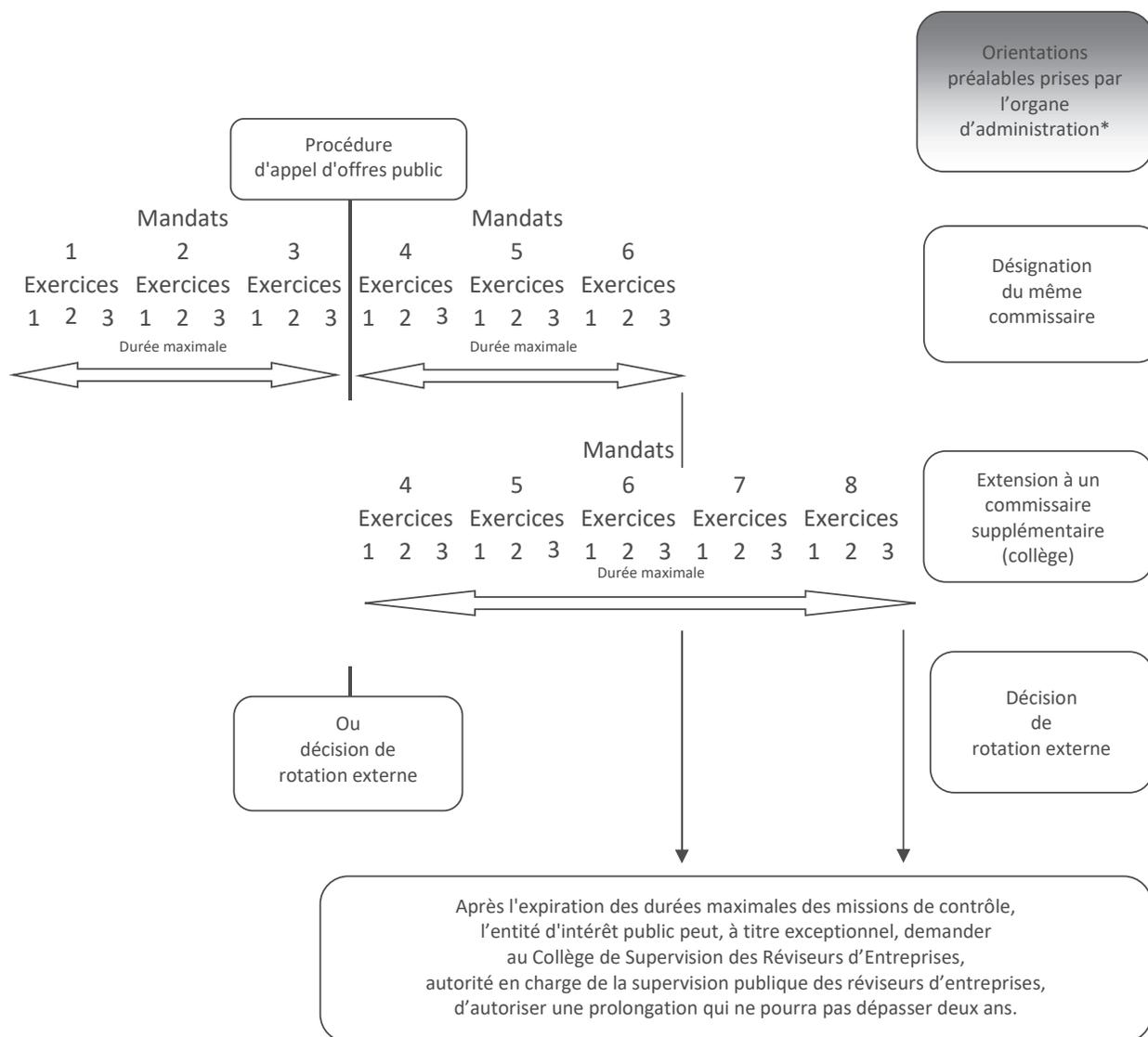
**24.** On relèvera cependant, qu'après l'expiration des durées maximales des missions de contrôle au sens des alternatives 2° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue) et 3° (maintien du commissaire en place pour une période plus longue mais en lui adjoignant un commissaire supplémentaire qui formeront un collège chargé du contrôle conjoint), l'entité d'intérêt public pourra, **à titre exceptionnel**, demander au Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises

d'autoriser une prolongation au titre de laquelle elle peut à nouveau désigner le même commissaire ou collège de commissaires pour une nouvelle mission.

La durée de cette nouvelle mission ne pourra pas dépasser deux ans. Il s'agit là clairement d'un système dérogoire, ayant un caractère exceptionnel, au mandat d'une durée de trois ans prévu par le Code des sociétés et des associations.

Il ressort de l'article 17, § 6 du règlement « EIP » que l'entité d'intérêt public qui sollicite une telle autorisation par l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises – le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises – doit veiller à ce que les conditions visées au paragraphe 4, point a) (voir ci-avant, alternative 2° sous point 18., 3<sup>ème</sup> alinéa) ou b) (voir ci-avant, alternative 3° sous point 18., 3<sup>ème</sup> alinéa) sont remplies.

**25.** Schématiquement, la procédure de renouvellement de mandats à l'aune des nouvelles **mesures structurelles** imposées en matière de rotation « externe » et la durée maximale des mandats successifs se présente comme suit :



\* ou conseil de surveillance en cas d'administration duale

## **F. Durée des mandats successifs du (des) commissaire(s) – Mesures transitoires**

**26.** Il ressort clairement des mesures transitoires reprises à l'article 41 du règlement EIP :

- *qu'à compter du 17 juin 2020*, une entité d'intérêt public n'accepte pas ou ne renouvelle pas une mission d'audit avec un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit donné si ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit a, en date du 16 juin 2014, fourni des services d'audit à cette entité d'intérêt public pendant vingt années consécutives ou davantage.
- *qu'à compter du 17 juin 2023*, une entité d'intérêt public n'accepte pas ou ne renouvelle pas une mission d'audit avec un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit donné si ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit a, en date du 16 juin 2014, fourni des services d'audit à cette entité d'intérêt public pendant onze années consécutives ou davantage mais moins de vingt années consécutives.
- *qu'à compter du 17 juin 2016*, les missions de contrôle légal des comptes qui ont été acceptées avant le 16 juin 2014 mais qui se poursuivent encore au 17 juin 2016 peuvent rester applicables jusqu'au terme de la durée maximale visée à l'article 17, paragraphe 1, deuxième alinéa, ou à l'article 17, paragraphe 2, point b) [En Belgique = 9 ans]. L'article 17, paragraphe 4, est applicable [possibilité de prolongation de 9 ans maximum après une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 16, § 3 du règlement ou possibilité de prolongation de 15 ans maximum si passage à un audit conjoint pendant toute la période supplémentaire].

**27.** Il convient de souligner que dans les deux premiers cas de figure, au terme de la période transitoire, seule la rotation externe est possible alors que dans le troisième cas de figure « à compter du 17 juin 2016 », la rotation externe est la seule alternative possible, à moins que la réglementation nationale ne permette

- un renouvellement de mandat du commissaire en place (après avoir effectué une procédure d'appel d'offres public au sens de l'article 17, § 4 a) du règlement « EIP » et moyennant la procédure de désignation du commissaire décrite à l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement « EIP ») et/ou
- un renouvellement de mandat du commissaire en place tout en lui adjoignant un commissaire supplémentaire qui formeront un collège chargé du contrôle conjoint (moyennant la procédure de désignation du commissaire décrite à l'article 16, §§ 2 à 5 du règlement « EIP »).

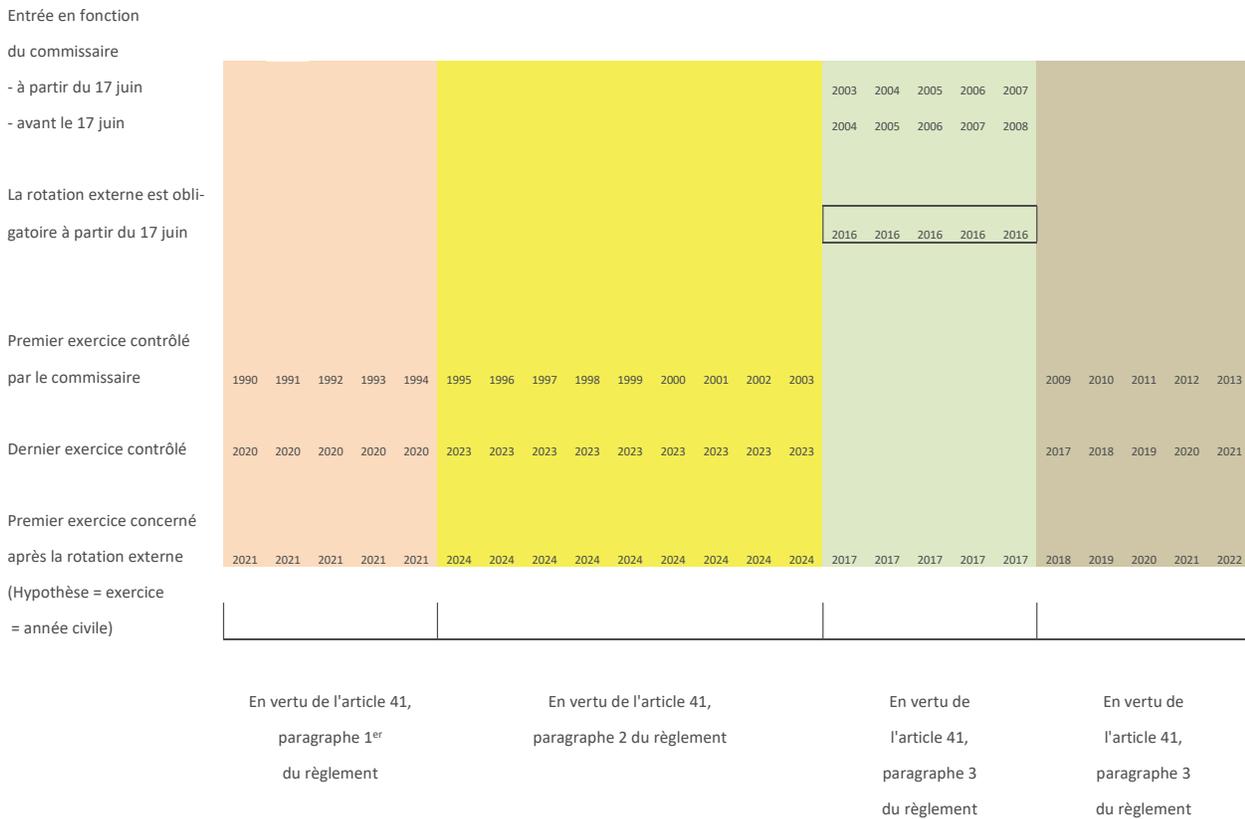
**28.** Il ressort des questions et réponses publiées par la Commission européenne que l'exercice en cours en date du 17 juin 2016 peut, en tout état de cause, être terminé par le commissaire en place. Il en résulte que tout commissaire en place en date du 17 juin 2016 termine le contrôle légal des comptes de l'exercice en cours et ce jusqu'à la date de la première assemblée générale (*a priori* l'assemblée générale ordinaire qui aura notamment pour objet l'approbation des comptes, la décharge du commissaire et la nomination d'un commissaire) qui se tiendra après cette date. Au vu des dispositions légales qui seront adoptées en Belgique, la société sera éventuellement amenée à interrompre le mandat du commissaire s'il ne répond plus au nouveau prescrit légal.

Il est dans l'intérêt tant de l'entité d'intérêt public que dans celui du contrôleur légal des comptes de veiller à la nomination « dans les temps » du contrôleur légal des comptes et ce, de manière encore plus appuyée, lorsqu'il y a un changement de commissaire. En effet, pour ce qui concerne le contrôleur légal des comptes qui est nouvellement nommé, il est difficile d'entrer en fonction au beau milieu d'un exercice comptable déjà bien avancé.

De même, pour l'entité d'intérêt public, il est préférable dans la mesure du possible d'éviter que le contrôle légal des comptes du premier exercice ne débouche sur une déclaration d'abstention sur les chiffres comparatifs couvrant l'exercice au cours duquel le commissaire nouvellement nommé n'était pas en place en veillant au remplacement dans les temps du commissaire en place.

Il en résulte qu'il est préférable de ne pas maintenir en place un commissaire pour une partie d'exercice et de désigner un autre commissaire pour l'exercice au cours duquel le commissaire en place doit se déclarer « non-indépendant » en raison de la durée cumulée des différents mandats successifs.

**29.** Schématiquement, la procédure de renouvellement de mandats à l'aune des nouvelles *mesures transitoires* imposées en matière de rotation « externe » et la durée maximale des mandats successifs se présente comme suit :



Rotation « externe » pure et simple  
Interdiction de prolonger le mandat, même si une procédure d'appel d'offres a été lancée.

Possibilité de renouveler le mandat :  
- au maximum 9 ans et à la suite d'un appel d'offres public (si même cabinet de révision)  
- au maximum 15 ans (si audit conjoint)

## **G. Rôle du comité d'audit**

**30.** L'initiative en matière d'orientation préalable quant à la nomination du commissaire est toujours de la compétence de l'organe d'administration/le conseil de surveillance.

La décision est quant à elle généralement prise par l'assemblée générale des actionnaires.

**31.** L'article 16 du règlement « EIP » confie un rôle au comité d'audit dans la nomination du commissaire qui diffère selon qu'il s'agit d'un des trois premiers mandats du commissaire ou d'un renouvellement au-delà des trois premiers mandats.

Il ressort du § 2 de l'article 16 du règlement « EIP » que « le comité d'audit soumet une recommandation à l'organe d'administration (...) de l'entité contrôlée pour la désignation de contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit. »

**32.** Dans le cas particulier où le contrôleur légal des comptes de l'entité d'intérêt public qui est proposé effectuerait un mandat supérieur au troisième mandat consécutif, l'article 16 du règlement « EIP » prévoit des mesures complémentaires quant au rôle joué par le comité d'audit dans la désignation du commissaire de l'EIP :

- 1°) La recommandation du comité d'audit doit être justifiée et comporte au moins deux choix possibles pour la mission d'audit et indique, parmi ces possibilités, la préférence dûment motivée du comité d'audit pour l'une d'entre elles (§ 2, alinéa 2). En outre, dans sa recommandation, le comité d'audit doit déclarer que celle-ci n'a pas été influencée par un tiers et qu'aucune clause du type de celle visée au paragraphe 6 (toute clause d'un contrat conclu entre une entité d'intérêt public et un tiers, qui a pour effet de restreindre le choix de l'assemblée générale des actionnaires ou des membres de cette entité, visée à l'article 37 de la directive 2006/43/CE, à certaines catégories ou listes de contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit, en ce qui concerne la désignation d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit en particulier pour effectuer le contrôle légal des comptes de cette entité) ne lui a été imposée (§ 2, alinéa 3).
- 2°) La recommandation du comité d'audit est élaborée à l'issue d'une procédure de sélection organisée par l'entité contrôlée dans le respect des critères suivants (§ 3) :
  - a) l'entité contrôlée est libre d'inviter tout contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit à faire une offre pour la fourniture du service de contrôle légal des comptes, à condition que l'article 17, paragraphe 3, soit respecté et que l'organisation de la procédure d'appel d'offres n'exclue d'aucune façon la participation au processus de sélection d'entreprises qui ont reçu moins de 15 % du total des honoraires d'audit acquittés par les entités d'intérêt public dans l'Etat membre concerné au cours de l'année civile précédente;
  - b) l'entité contrôlée prépare le dossier d'appel d'offres à l'intention des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit invités à soumissionner. Ce dossier leur permet de comprendre l'activité de l'entité contrôlée et le type de contrôle légal des comptes à effectuer. Il indique les critères de sélection transparents et non discriminatoires qui sont utilisés par l'entité contrôlée pour évaluer les offres soumises par les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit;
  - c) l'entité contrôlée est libre de déterminer la procédure de sélection et peut négocier directement avec les soumissionnaires intéressés au cours de la procédure;

- d) lorsque, conformément au droit de l'Union ou au droit national, les autorités compétentes visées à l'article 20 exigent que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit respectent certaines normes de qualité, ces normes figurent dans le dossier d'appel d'offres;
- e) l'entité contrôlée évalue les offres soumises par les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit conformément aux critères de sélection définis préalablement dans le dossier d'appel d'offres. L'entité contrôlée prépare un rapport sur les conclusions de la procédure de sélection, qui est validé par le comité d'audit. L'entité contrôlée et le comité d'audit prennent en considération les constatations ou conclusions de tout rapport d'inspection concernant le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit candidat, visées à l'article 26, paragraphe 8, et publiées par l'autorité compétente en vertu de l'article 28, point d);
- f) l'entité contrôlée est en mesure de démontrer, sur demande, à l'autorité compétente visée à l'article 20 que la procédure de sélection a été organisée de manière équitable.

**33.** Il appartiendra ensuite à l'organe d'administration/le conseil de surveillance de formuler une proposition de nomination du commissaire au conseil d'entreprise et à l'assemblée générale des actionnaires.

Le commissaire de la société est nommé sur présentation du conseil d'entreprise délibérant à l'initiative et sur proposition de l'organe d'administration/ du conseil de surveillance, en ce compris en cas de renouvellement de mandat (Voyez articles 3:87 à 3:92 du Code des sociétés et des associations).

Il appartient enfin à l'assemblée générale des actionnaires de nommer le commissaire chargé du contrôle légal des comptes.

**34.** Le Conseil supérieur attire également l'attention, que ce soit des réviseurs d'entreprises ou des entités d'intérêt public, sur l'importance que revêt le rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement « EIP », émanation en droit belge de l'organe d'administration (administration moniste) ou du conseil de surveillance (administration duale).

Ce rapport complémentaire, qui n'a pas de caractère public, vise à permettre aux membres du comité d'audit de disposer de l'information nécessaire visant à veiller à l'amélioration notamment de l'organisation interne mise en place au sein de la société (ou dans les entités du groupe) mais également à mieux percevoir le travail effectué par le commissaire dans le cadre de sa mission de contrôle (légal) des comptes (consolidés) et les conclusions qui peuvent en être tirées.

Le Conseil supérieur insiste sur la nécessité pour le contrôleur des comptes d'adresser au comité d'audit un rapport écrit, couvrant les différents points repris à l'article 11 du règlement « EIP », dûment détaillé. Une présentation sous forme de slides ne constitue, de l'avis du Conseil supérieur, qu'un support éventuel à la présentation du rapport complémentaire qui doit être transmis par ailleurs.

Dans la mesure où l'établissement d'un tel rapport complémentaire est inhérent à la mission du commissaire ou du réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés d'une entité d'intérêt public, il va de soi que ce rapport complémentaire doit être disponible dans le dossier de travail du réviseur d'entreprises et dûment documenté.

## **H. Quelques éclaircissements complémentaires en matière de rotation externe**

**35.** L'obligation en matière de rotation se limite aux entités d'intérêt public. La question se pose donc de savoir comment calculer la période durant laquelle le commissaire est en place (que ce soit dans le cadre des mesures transitoires ou dans le cadre des mesures structurelles).

Il ressort des questions et réponses publiées par la Commission européenne qu'il convient de calculer cette période à compter de la date à laquelle la société est considérée comme étant une « entité d'intérêt public » au sens du cadre légal européen et belge.

Tous les exercices antérieurs durant lesquels le commissaire (cabinet de révision ou, à défaut, personne physique) était en place avant que la société ne soit considérée comme une entité d'intérêt public n'entrent dès lors pas en compte dans le calcul du nombre d'années durant lesquelles le commissaire est en place dans l'entité d'intérêt public.

**36.** La difficulté de remonter dans le temps pourrait être évoquée par d'aucuns pour déterminer le nombre d'années depuis lesquelles le commissaire (cabinet de révision ou à défaut personne physique) dans une entité d'intérêt public.

Il ressort des questions et réponses publiées par la Commission européenne qu'il convient de se baser sur la première lettre de mission signée entre la société et le commissaire (personne morale ou, à défaut, personne physique) ou de se baser sur la lettre de mission signée entre la société et son commissaire qui était en vigueur au moment où la société a commencé à être une entité d'intérêt public.

On relèvera, d'une part, qu'il ne convient pas remonter au-delà de l'exercice comptable 1990 au vu des mesures transitoires et, d'autre part, que le site internet de la Banque-Carrefour des entreprises (<https://economie.fgov.be/fr/themes/entreprises/banque-carrefour-des/services-pour-tous/banque-carrefour-des-0>) permet de consulter pour chaque entreprise (par exemple au départ de son numéro d'entreprise) toutes les publications au *Moniteur belge*, en ce compris les nominations successives de commissaires. Ce même site internet permet d'effectuer une recherche au départ du nom de la société en intégrant les éventuelles dénominations antérieures de la société ([http://kbopub.economie.fgov.be/kbopub/zoeknaam\\_fonetischform.html](http://kbopub.economie.fgov.be/kbopub/zoeknaam_fonetischform.html)).

**37.** Les questions et réponses de la Commission européenne traitent également des aspects « fusions ». Force est de constater que les regroupements visés concernent tant les cabinets de révision que les sociétés concernées.

Si on prend le cas bien connu en Belgique du cabinet de révision Arthur Andersen Réviseurs d'entreprises qui a été repris en 2002 par Deloitte Réviseurs d'entreprises, une entité d'intérêt public qui était contrôlée de manière discontinue par Arthur Andersen et ensuite contrôlée par Deloitte à la suite de la reprise doit considérer la durée du mandat en remontant au premier mandat de contrôle des comptes effectué par Arthur Andersen alors que la société avait le statut actuellement considéré comme une entité d'intérêt public.

De même, les regroupements de sociétés sont à prendre en considération dans le calcul de la durée historique des mandats successifs du commissaire.

Si on prend le cas d'une société X, entité d'intérêt public, qui fusionne avec une autre société Y (également une entité d'intérêt public) qui forment ensuite ensemble la société Z (toujours une entité d'intérêt public), il est évident que le commissaire qui contrôle les comptes de la société Z devra prendre en considération la durée historique de ses mandats successifs dans l'une des deux entités d'intérêt public, voire dans les deux.

**38.** Les deux exemples de regroupements évoqués sous **37.** sont des situations extrêmes où la réponse est évidente. Dans nombre de cas, la situation sera plus complexe. Que faire en cas de reprise d'un cabinet de révision de taille réduite qui contrôlait une entité d'intérêt public par un cabinet de révision de taille plus conséquente ? Que faire en cas de reprise d'une société de petite taille par un grand groupe contrôlé par un cabinet de révision différent ?

Dans ces cas, la réponse est évidemment bien moins aisée. Il ressort des questions et réponses de la Commission européenne qu'il conviendra d'examiner le fond bien plus que la forme du regroupement et qu'il appartiendra à la société chargée de la désignation du commissaire, d'une part, et au commissaire qui ne peut accepter une mission qui serait contraire aux règles d'indépendance fixée en droit européen et en droit belge, d'autre part, de se forger une opinion.

Il ressort également des questions et réponses de la Commission européenne qu'il appartiendra, le cas échéant, à l'autorité en charge de la supervision publique des réviseurs d'entreprises – le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises – d'examiner le respect de ces dispositions en matière de rotation externe à l'aune du principe de prééminence du fond sur la forme et qu'il appartiendra au commissaire de pouvoir se justifier en cas de mission considérée comme contraire aux mesures existant en matière de rotation externe.

**39.** De même, la période de viduité de 4 ans prévue par le règlement « EIP » sera d'application en tenant compte des éventuels regroupements que ce soit des cabinets de révision ou des entités d'intérêt public.