

AVIS¹ 2022/02 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
SVB

Date
26.12.2022

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne: Secret professionnel

Le présent avis est une mise à jour de l'avis 2019/01 portant sur le secret professionnel et résultant d'un amendement apporté par la loi du 23 juin 2022 à la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

1. Audit d'acquisition

Concernant la portée du secret professionnel dans le cadre de la fourniture éventuelle d'informations par le commissaire d'une société à un réviseur chargé d'un audit d'acquisition, le Conseil de l'IRE rappelle qu'un tel échange d'informations entre réviseurs ne peut pas être considéré comme une des exceptions visées par l'article 86 de la loi du 7 décembre 2016, en matière de secret professionnel.

L'article 86, §1, al. 2, 1° de la loi du 7 décembre 2016 prévoit que, aux exceptions à l'obligation du secret professionnel prévu à l'article 458 du Code Pénal, s'ajoute la communication d'attestations ou de confirmations, opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle les réviseurs exercent leur fonction.

L'exception prévue par l'article 86 précité ne vise que les attestations ou confirmations et non pas la consultation des documents de travail.

¹ Par voie d'avis, l'Institut développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession (art. 31, §7 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises) ; seules les normes et les recommandations sont obligatoires.

On entend par « attestation » ou « confirmation » toute déclaration du réviseur d'entreprises par laquelle celui-ci atteste des informations préalablement communiquées par l'entité contrôlée aux destinataires de l'information. Par conséquent, une attestation ou confirmation ne pourrait s'étendre à la communication par le réviseur d'entreprises lui-même d'informations couvertes par le secret professionnel.

A titre d'exemple constituent une attestation ou une confirmation :

- le rapport du commissaire destiné à l'assemblée générale des actionnaires (document public) ;
- la déclaration du commissaire concernant le caractère fidèle d'une liasse de consolidation pour autant que celle-ci ait été communiquée par la société cible à la société acquéreuse ; et
- d'une manière plus générale, une confirmation par le commissaire d'informations communiquées par la société cible à la société acquéreuse.

L'attestation ou la confirmation d'informations est autorisée dans les limites fixées par la loi, mais l'attention est attirée sur la différence de finalité des informations spécifiques destinées à un acquéreur potentiel et sur le fait qu'un seuil de matérialité différent peut s'appliquer.

Le Conseil est dès lors d'avis que la consultation de documents de travail dans le cadre d'un audit d'acquisition n'est pas autorisée.

2. Audit de groupe

L'article 86, §1 et 2 de la loi du 7 décembre 2016 libère les réviseurs d'entreprises ou les commissaires des filiales et de la société mère d'un même groupe du secret professionnel l'un envers l'autre, afin d'améliorer la communication de l'information dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés. Le champ d'application de cette disposition a été étendu en ce qu'elle ne vise plus uniquement le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées en Belgique mais également le cas d'une personne exerçant, à l'occasion d'une consolidation, une fonction similaire à celle de commissaire dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne (depuis 2007) ou d'un pays tiers (art. 86, § 2 de la loi du 7 décembre 2016).

En outre, dans ce contexte, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer le mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés, est assimilé au commissaire.

3. Succession dans un dossier

Dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, le réviseur d'entreprises peut consulter les documents de travail du réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable (art. 86, § 1, al. 2, 3^o de la loi du 7 décembre 2016).

Cette exception au secret professionnel est censée permettre l'application des dispositions relatives à la succession dans un dossier prévues à l'article 13, §5 de la loi du 7 décembre 2016. Cet article prévoit en effet que « *Tout réviseur d'entreprises appelé à succéder à un confrère a le devoir de se mettre préalablement en rapport avec lui par écrit. Le réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission doit permettre l'accès, par son confrère, à ses documents de travail et à toutes les informations pertinentes.*

Le cas échéant, en application de l'article 18 du règlement (UE) n° 537/2014, il permettra également l'accès aux rapports complémentaires des exercices précédents visés à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et à toute information communiquée à la FSMA ou à la Banque, en charge de la surveillance des entités d'intérêt public visées à l'article 1:12 du Code des sociétés et des associations. »² Cette disposition vise à faciliter le travail du réviseur d'entreprises en cas de succession dans un dossier.

Dans ce contexte, le Conseil est d'avis que la consultation susvisée doit se réaliser dans le respect de certains principes fondamentaux portant notamment sur la finalité exclusive de l'examen du dossier et sur son caractère confidentiel (secret professionnel étendu au réviseur d'entreprises qui consulte le dossier). A titre illustratif, le Conseil a élaboré un exemple de lettre d'accès aux documents de travail du prédécesseur. Celle-ci peut être consultée sur le [site de l'ICCI](#) sous Publications > Modèles de documents.

A cet égard, il convient en outre de rappeler que lorsqu'un réviseur est proposé pour succéder à un confrère dans le cadre d'un mandat de commissaire, le prédécesseur ne peut communiquer les informations, couvertes par le secret

² Il convient de noter que cette disposition crée une exception au secret professionnel au regard de la seule consultation du dossier, et ne permet nullement au commissaire successeur d'exiger une copie d'un ou de plusieurs élément(s) du dossier du commissaire prédécesseur.

professionnel, concernant la société auditée qu'à partir du moment où le successeur est effectivement nommé commissaire.

Le présent avis ne constitue pas une extension des dispositions prévues dans la loi en matière de secret professionnel. Il fournit uniquement une interprétation de certaines dispositions de l'article 86 de la loi.

Je vous prie d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de ma haute considération.

Patrick VAN IMPE
Président

Annexe : - Article 86 de la loi du 7 décembre 2016

Annexe : Article 86 de la loi du 7 décembre 2016

[Art. 86](#).§ 1er. L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux cabinets d'audit enregistrés, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent.

Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoutent :

- 1° la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ;
- 2° la communication d'attestations ou de confirmations adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés ;
- 3° la consultation par un réviseur d'entreprises, dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, des documents de travail d'un réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable ;
- 4° le contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises, lorsque le premier est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation du second, sauf en cas d'opposition de la personne qui a confié la mission au premier réviseur d'entreprises ;
- 5° le contact entre un réviseur d'entreprises et l'Institut, ses organes et en particulier le Collège ;
- 6° la communication d'informations, y compris confidentielles, demandées par une autorité compétente dans le cadre de ses missions et de la coopération nationale et internationale, conformément aux conditions fixées par le chapitre IV, section III, et aux mesures prises en exécution de celui-ci ;
- 7° l'échange d'informations entre les commissaires, les experts-comptables certifiés ou les réviseurs d'entreprises des sociétés, des associations ou des fondations qui sont concernées par des opérations de fusion ou de scission, ou des opérations similaires, ou par des apports d'universalité ou de branche d'activité ;
- 8° la communication d'informations confidentielles à toute personne exerçant une tâche, prévue par ou en vertu de la loi, qui participe ou contribue aux missions de contrôle à l'égard d'établissements relevant du secteur bancaire, financier et des assurances, exercées respectivement par la Banque, la FSMA et, le cas échéant, la Banque centrale européenne, lorsque cette personne a été désignée par ou avec l'accord de l'une de ces autorités et aux fins de cette tâche, notamment,
 - un commissaire spécial désigné par ces autorités en application des lois dont elles sont chargées de veiller au respect ;

- le surveillant de portefeuille visé à l'article 16 de l'Annexe III à la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse ;
- le gestionnaire de portefeuille visé à l'article 8 de l'Annexe III à la loi précitée du 25 avril 2014 ; et
- le réviseur visé à l'article 87ter de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.

L'article 458 du Code pénal s'applique aux personnes visées au 8° quant aux informations confidentielles qu'elles reçoivent en application du 8°;

9° la communication d'informations confidentielles à la Banque, la FSMA et, le cas échéant, la Banque centrale européenne aux fins de l'exercice de leurs missions respectives.

§ 2. Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel, dans le cadre du contrôle des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés. Cette disposition s'applique également à l'égard d'une personne exerçant dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne ou d'un pays tiers une fonction similaire à celle de commissaire. Au sens du présent alinéa, est assimilé au commissaire, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer un mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés.