

L'expert-comptable et le conseil fiscal comme administrateur « indépendant » ou « externe »

Rutger Van Boven
Conseiller auprès de la direction de l'IEC

L'expert-comptable externe et le conseil fiscal externe sont, eu égard à leurs aptitudes professionnelles, les experts tout désignés pour exercer le mandat d'administrateur indépendant ou externe. Ils sont en outre soumis à des conditions strictes en matière d'indépendance qui les poussent à adopter une approche objective en toutes circonstances. À cet égard, nous ne pouvons perdre de vue le fait que les professions d'expert-comptable et de conseil fiscal sont réglementées dans le but de protéger l'intérêt général, de sorte que lorsque ces professionnels sont amenés à prendre des décisions, ils le font toujours dans l'intérêt de la société.

C'est dans cette optique que le Conseil de l'Institut a fixé toute une série de critères objectifs à la lumière desquels chaque demande d'exercice d'un mandat d'administrateur/gérant indépendant ou externe sera examinée. Le présent article tend à faire toute la lumière sur la notion d'administrateur « indépendant » et « externe », ainsi que sur les tâches qui lui incombent. Enfin, les critères d'examen des demandes fixés par le Conseil de l'IEC y sont également passés en revue.

1. Généralités

Nous souhaitons tout d'abord rappeler l'article 31 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Selon cette disposition légale, experts-comptables externes et conseils fiscaux externes ne peuvent exercer des fonctions d'administrateurs ou gérants dans une société commerciale, sauf lorsqu'ils ont obtenu pour ce faire l'autorisation préalable et toujours révocable de l'Institut. Dès lors, avant qu'il puisse accepter un mandat d'administrateur indépendant ou externe dans une société commerciale, c'est au Conseil de l'Institut que le candidat administrateur/gérant devra toujours demander préalablement cette autorisation.

Il ne fait aucun doute que l'expert-comptable et le conseil fiscal disposent des compétences requises

pour exercer comme il se doit un mandat d'administrateur indépendant ou externe. À cet égard, il suffit de se référer aux compétences légales, aux exigences formatives, dont l'obligation de formation permanente, et autres obligations déontologiques (notamment le principe d'indépendance) de ces professionnels. Le législateur a d'ailleurs réglementé la profession d'expert-comptable dans le dessein de protéger l'intérêt général, de sorte que l'expert-comptable doit toujours, lorsqu'il prend ses décisions, avoir en vue l'intérêt de la société. D'autre part, l'expert-comptable est spécialisé dans la vérification et le redressement des documents comptables, de sorte qu'il peut répondre à la nécessité, présente dans nombre de conseils d'administration, d'analyser les comptes annuels de manière approfondie.

Dans la présente note, nous aborderons plus loin le cadre légal qui concerne les administrateurs indépendants ou externes, ainsi que le champ de compétences de ces derniers. En outre, le Conseil de l'IEC s'est efforcé de déterminer un certain nombre de critères objectifs auxquels toute demande d'exercer un mandat d'administrateur/gérant indépendant ou externe sera soumise.

Il ne fait aucun doute que l'expert-comptable et le conseil fiscal disposent des compétences requises pour exercer comme il se doit un mandat d'administrateur indépendant ou externe

2. L'administrateur « indépendant » et l'administrateur « externe » examinés de plus près

A. Les concepts d'administrateur « indépendant » et « externe » dans la législation belge (*hard law – soft law*)

La seule disposition légale qui fait mention de l'administrateur indépendant est l'article 524 du Code des sociétés. Suivant cette disposition, chaque conflit d'intérêts interne au groupe doit être préalablement soumis à un comité de trois administrateurs indépendants.

Ajoutons que le Code Lippens¹ prescrit également que le conseil d'administration doit être composé de trois administrateurs² indépendants au moins. En outre, le comité d'audit³, le comité de nomination et le comité de rémunération – lequel est constitué par le conseil d'administration – sont composés d'une majorité au moins d'administrateurs indépendants.⁴

¹ Entré en vigueur le 1^{er} janvier 2005, le Code Lippens s'adresse à toutes les sociétés de droit belge dont les actions sont négociées sur un marché réglementé. Les sociétés susmentionnées proprement dites ne sont pas tenues d'appliquer le Code ; cependant, la pression morale est très forte.

² Article 2.2. Code Lippens.

³ En outre, le comité d'audit est composé

exclusivement d'administrateurs non exécutifs (annexe C, 5.2./1.).

⁴ Article 5.2. Code Lippens et annexe C, 5.2./1. (comité d'audit) ; article 5.3. Code Lippens et annexe D, 5.3./1. (comité de nomination) ; article 5.4. Code Lippens et annexe E, 5.4./1. (comité de rémunération).

⁵ Le Code Buysse s'applique à toutes les sociétés belges non cotées : il s'agit de

Enfin, le Code Buysse⁵ recommande de désigner, en fonction de la taille, de la structure et de la phase de développement de l'entreprise, un ou plusieurs administrateurs externes dans le conseil d'administration.⁶

B. Le contenu du concept d'administrateur « indépendant » et « externe » dans la législation belge (*hard law – soft law*)

a. Article 524 C. soc.

Conformément à l'article 524, § 4, C. soc., les administrateurs indépendants doivent au moins répondre aux critères suivants :

1° durant une période de deux années précédant leur nomination, ne pas avoir exercé un mandat ou une fonction d'administrateur, de gérant, de membre du comité de direction, de délégué à la gestion journalière ou de cadre, ni auprès de la société ni auprès d'une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11 ; cette condition ne s'applique pas au prolongement du mandat d'administrateur indépendant ;

2° ils ne peuvent avoir, ni au sein de la société ni au sein de la société liée ou d'une personne liée à celle-ci, au sens de l'article 11, ni conjoint, ni une personne avec laquelle ils cohabitent légalement, ni parents, ni alliés jusqu'au deuxième degré exerçant un mandat d'administrateur, de gérant, de membre du comité de direction, de délégué à la gestion journalière ou de cadre, ou ayant un intérêt financier tel que prévu au 3° ;

3° a) ne détenir aucun droit social représentant un dixième ou plus du capital, du fonds social ou d'une catégorie d'actions de la société ;

b) s'ils détiennent des droits sociaux qui représentent une quotité inférieure à 10 % :

– par l'addition des droits sociaux avec ceux détenus dans la même société par des sociétés dont l'administrateur indépendant a le contrôle, ces droits sociaux ne peuvent atteindre un dixième du capital, du fonds social ou d'une catégorie d'actions de la société ; ou

toutes les sociétés qui ne tombent pas sous la définition de « sociétés cotées » telles que décrites à l'article 4 C. soc. Le Code souligne toutefois que certaines grandes entreprises non cotées peuvent avoir intérêt à respecter un certain nombre de recommandations qui leur sont spécifiquement adaptées, lesquelles sont reprises dans le Code Lippens.

⁶ Article 4.1.2. Code Buysse.

- les actes de disposition relatifs à ces actions ou l'exercice des droits y afférents ne peuvent être soumis à des stipulations conventionnelles ou à des engagements unilatéraux auxquels l'administrateur indépendant a souscrit ;
- 4° n'entretenir aucune relation avec une société qui est de nature à mettre en cause leur indépendance.

Le Roi, de même que les statuts, peuvent prévoir des critères additionnels ou plus sévères.

b. Code Lippens

Selon le Code Lippens, pour être considéré comme *indépendant*, un administrateur doit être libre de toute relation d'affaires, de tout lien de proche parenté ou de toute autre relation avec la société, ses actionnaires de contrôle⁷ ou le *management* de l'une ou des autres, qui crée un conflit d'intérêts susceptible d'affecter l'indépendance du jugement de cet administrateur.⁸

Pour l'évaluation de cette indépendance, sont pris en compte les critères mentionnés en annexe (annexe A) au Code Lippens, à savoir :

- ne pas être administrateur exécutif ou délégué de la société ou d'une société liée et ne pas avoir occupé cette fonction au cours de l'une des trois années précédentes ;
 - ne pas être un employé de la société ou d'une société liée et ne pas avoir occupé cette fonction au cours de l'une des trois années précédentes ;
 - ne pas recevoir ou avoir reçu de rémunération supplémentaire significative de la société ou d'une société liée, à l'exclusion de la rémunération perçue en tant qu'administrateur non exécutif ;
 - ne pas être actionnaire de contrôle ou détenir plus de 10 % des actions ni être administrateur ou *manager* exécutif d'un tel actionnaire ;
 - ne pas avoir ou avoir eu pendant la dernière année de relations d'affaires significatives avec la société ou une société liée, directement ou comme associé, actionnaire, administrateur ou cadre supérieur d'une entité ayant ce type de relation ;
 - ne pas être ou avoir été au cours de l'une des trois années précédentes un associé ou un employé du commissaire actuel ou précédent de la société ou d'une société ;
- ne pas être administrateur exécutif ou délégué d'une autre société dans laquelle un administrateur exécutif ou délégué de la société est administrateur non exécutif ou délégué et ne pas avoir d'autres liens significatifs avec des administrateurs exécutifs de la société à la suite d'engagements dans d'autres sociétés ou entités ;
 - ne pas avoir exercé dans le conseil d'administration plus de trois mandats d'administrateur non exécutif ;
 - ne pas être proche parent d'un administrateur exécutif ou délégué ou de personnes se trouvant dans les situations décrites ci-dessus.

c. Code Buysse

Le Code Buysse définit l'*administrateur externe* (ou administrateur non exécutif) comme l'administrateur qui n'appartient pas au *management* ni à l'actionnariat de contrôle.⁹ Bien que l'on ne puisse l'assimiler directement à un administrateur indépendant, il se caractérise par un certain degré d'indépendance.

C. La fonction d'administrateur « indépendant » et d'administrateur « externe » dans la législation belge (*hard law – soft law*)

a. Article 524 C. soc.

Suivant l'article 524 C. soc., le comité de trois administrateurs indépendants doit se prononcer sur le conflit d'intérêts interne au groupe. Plus précisément, le comité est responsable de ce qui suit :

- il décrit la nature de la décision ou de l'opération ;
- il apprécie le gain ou le préjudice pour la société et pour ses actionnaires ;
- il en chiffre les conséquences financières ;
- il constate si la décision ou l'opération est ou non de nature à occasionner pour la société des dommages manifestement abusifs à la lumière de la politique menée par la société ;
- si le comité décide que la décision ou l'opération n'est pas manifestement abusive, mais qu'elle porte toutefois préjudice à la société, le comité précise quels bénéfices la décision ou l'opération porte en compte pour compenser les préjudices mentionnés.

⁷ Un actionnaire de contrôle est celui qui, seul ou de concert, contrôle directement ou indirectement une société au sens de l'article 5 du Code des sociétés.

⁸ Article 2.3. Code Lippens.

⁹ Article 4.1.2. Code Buysse.

Le comité rend un avis motivé par écrit au conseil d'administration, en mentionnant chaque élément d'appréciation cité ci-dessus.

b. Code Lippens

En général, les administrateurs indépendants, de concert avec les autres administrateurs non exécutifs, discutent de manière critique et constructive de la stratégie et des politiques clés proposées par le management exécutif, et contribuent à les développer.¹⁰ Ils procèdent aussi, avec les autres administrateurs non exécutifs, à l'évaluation rigoureuse de la performance du management exécutif dans la réalisation des objectifs convenus.¹¹

Il convient ainsi de souligner que le conseil d'administration est et demeure un organe collégial, où les administrateurs exécutifs et non exécutifs ont un rôle spécifique et complémentaire à jouer.¹²

En particulier, les administrateurs indépendants remplissent un rôle spécifique dans le cadre de comités spécialisés qui sont constitués par le conseil d'administration, à savoir :

1. Comité d'audit¹³

– Le comité d'audit veille à l'intégrité de l'information financière donnée par la société, en particulier en s'assurant de la pertinence et de la cohérence des normes comptables appliquées par la société et son groupe. Ceci comprend les critères de consolidation des comptes des sociétés dans le groupe.

Cet examen inclut l'évaluation de l'exactitude, du caractère complet et de la cohérence de l'information financière. L'examen couvre l'information périodique avant qu'elle soit publiée. Il est basé sur un programme d'audit adopté par le comité.

Le comité d'audit discute les questions importantes en matière de reporting financier avec tant le manager exécutif que le commissaire.

– Au moins une fois par an, le comité d'audit examine les systèmes de contrôle interne et de gestion des risques mis en place par le management exécutif pour s'assurer que les principaux risques (y compris les risques liés au

respect de la législation et des règles en vigueur) sont correctement identifiés, gérés et portés à sa connaissance.

Le comité d'audit examine les commentaires relatifs au contrôle interne et à la gestion des risques repris dans le rapport annuel.

Le comité d'audit examine les dispositifs spécifiques par lesquels le personnel de la société peut confidentiellement faire part de ses préoccupations à propos d'irrégularités éventuelles en matière de reporting financier ou d'autres sujets. Au besoin, des mécanismes sont adoptés pour permettre une enquête proportionnée et indépendante à ce sujet, ainsi que pour en assurer le suivi approprié et permettre au personnel d'informer directement le président du comité d'audit.

– Le comité d'audit examine le programme de travail de l'auditeur interne en tenant compte de la complémentarité entre la fonction de l'audit interne et celle de l'audit externe. Le comité d'audit procède à l'examen de l'efficacité du processus d'audit interne et fait, en particulier, des recommandations sur la sélection, la nomination, la reconduction ou la révocation du responsable de l'audit interne et sur le budget alloué à l'audit interne. Le comité d'audit examine également dans quelle mesure le management tient compte de ses conclusions et recommandations.

– Le comité d'audit fait des recommandations au conseil d'administration sur la sélection, la nomination et la reconduction du commissaire, et sur les conditions de son engagement.

Le comité d'audit contrôle l'indépendance du commissaire, en particulier en ce qui concerne les dispositions du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 4 avril 2003.

Le comité d'audit contrôle aussi la nature et l'étendue des services autres que d'audit qui ont été fournis. Il arrête et applique une politique formelle précisant quels types de services autres que d'audit sont : a) exclus ; b) autorisés après examen par le comité ; et c) autorisés d'office compte tenu des exigences spécifiques du Code des sociétés.

Le comité d'audit procède à l'examen de l'efficacité du processus d'audit externe et examine dans quelle mesure le management tient compte de la lettre de recommandation que lui adresse le commissaire.

¹⁰ Article 3.3. Code Lippens.

¹¹ Article 3.3. Code Lippens.

¹³ Voir annexe C, articles 5.2./4. à 18.

¹² Article 3.3. Code Lippens.

Le comité d'audit enquête sur les questions ayant conduit à la démission du commissaire et fait des recommandations concernant toute mesure qui s'impose.

2. Comité de nomination¹⁴

Le comité de nomination formule des recommandations au conseil d'administration concernant la nomination des administrateurs.

Plus particulièrement, le comité de nomination doit :

- établir des procédures de nomination des administrateurs ;
- évaluer périodiquement la taille et la composition du conseil d'administration, et soumettre des recommandations au conseil d'administration en vue de modifications éventuelles ;
- si des mandats d'administrateur sont vacants, chercher des candidats et les proposer à l'approbation du conseil d'administration ;
- donner son avis sur les propositions de nominations émanant d'actionnaires ;
- examiner dûment les questions relatives aux successions.

3. Comité de rémunération¹⁵

- Le comité de rémunération fait des propositions au conseil d'administration sur la politique de rémunération des administrateurs non exécutifs et les propositions subséquentes à soumettre aux actionnaires ainsi que sur la politique de rémunération du management exécutif.
- Le comité de rémunération émet des recommandations sur la rémunération individuelle des administrateurs et des managers exécutifs, y compris les bonus et les formules d'intéressement à long terme, liées ou non aux actions, octroyées sous forme d'options sur actions ou autres instruments financiers.

c. Code Buisse

En *général*, l'administrateur/gérant externe ainsi que les autres administrateurs/gérants sont responsables des tâches suivantes :

- prendre des décisions concernant des affaires importantes et stratégiques, telles que l'approbation de la stratégie ;

- veiller à ce que la direction et les actionnaires prennent les initiatives qui relèvent de leurs domaines de compétences ;
- nommer l'administrateur délégué, le comité de direction et le management ;
- fournir des avis à l'administrateur délégué, au comité de direction et au management ;
- effectuer le contrôle financier et opérationnel, en ce compris l'introduction et la surveillance d'un système de contrôle interne ;
- définir une politique de dividendes qui sera soumise ensuite à l'approbation de l'assemblée générale ;

L'expert-comptable externe ou le conseil fiscal externe qui sollicite l'autorisation de l'Institut devra préalablement examiner si l'exercice d'un tel mandat ne compromet pas son indépendance

- préparer et organiser la succession de l'administrateur délégué, du comité de direction et du management ;
- sauvegarder les intérêts de la société en cas de crise et de conflit.¹⁶

En *particulier*, les missions suivantes sont imparties aux administrateurs externes¹⁷ :

- veiller à avoir un regard objectif sur l'entreprise ;
- *donner des conseils impartiaux* ;
- être une *caisse de résonance pour le chef d'entreprise* ;
- augmenter la discipline et le sens des responsabilités en ce qui concerne le *reporting* ;
- pouvoir jouer un rôle important dans les situations de crise ;
- veiller à la succession de l'administrateur délégué ;
- partager avec l'entreprise leurs réseaux et leurs relations ;
- veiller à l'expérience et à la transmission de connaissances.

¹⁴ Voir annexe D, article 5.3./4., dans le Code Lippens.

¹⁵ Voir annexe E, articles 5.4./3. à 5., dans le Code Lippens.

¹⁶ Article 4.1.1. Code Buisse.

¹⁷ Article 4.1.2. Code Buisse.

3. Critères objectifs fixés par le Conseil de l'IEC

1. Tant l'expert-comptable externe que le conseil fiscal externe peuvent adresser une requête à l'Institut afin d'obtenir l'autorisation d'exercer un mandat d'administrateur indépendant (dans le sens du Code Lippens ou de l'article 254 C. soc.) et/ou d'administrateur externe (dans le sens du Code Buysse). Cette possibilité découle directement de l'article 31 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

2. L'expert-comptable externe ou le conseil fiscal externe qui sollicite l'autorisation de l'Institut devra préalablement examiner si l'exercice d'un tel mandat ne compromet pas son indépendance. À cette fin, il tiendra compte, selon le cas, des recommandations issues du Code Lippens ou du Code Buysse, ou des prescriptions légales de l'article 524 C. soc. Il veillera également à agir conformément à ses obligations déontologiques concernant l'indépendance (en particulier, les articles 9, 11, 13, § 2, et 15 de l'A.R. du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables).

Pour garantir son indépendance, l'expert-comptable externe ou le conseil fiscal externe qui souhaite exercer un mandat d'administrateur indépendant ou externe ne peut, entre autres :

- 1° détenir des droits de vote dans la société intéressée ou une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11 C. soc. ;
- 2° avoir, dans la société intéressée ou dans une société ou une personne liée à celle-ci, telle que visée à l'article 11 C. soc., ni conjoint, ni une personne avec laquelle il cohabite légalement, ni parents ou alliés jusqu'au deuxième degré détenant des droits de vote ou exerçant un mandat d'administrateur, de gérant, de membre du comité de direction, de délégué à la gestion journalière ou de cadre ayant, en tant que professionnel indépendant, une influence significative sur la tenue des livres ou sur l'établissement des comptes annuels ;
- 3° durant la période de deux ans qui précède la détention du mandat d'administrateur, n'avoir exercé aucune mission dans la société intéressée ou dans une société ou personne liée au sens de l'article 11 C. soc.

3. L'expert-comptable externe ou le conseil fiscal externe doit présenter une attestation d'où il ressort qu'il a suivi, avec succès en cas d'examen, une formation pour administrateurs auprès d'une instance officielle ou spécialisée, ou établir qu'il dispose des compétences et de l'expérience suffisantes pour exercer un mandat d'administrateur indépendant ou externe.

Un expert-comptable externe ou un conseil fiscal externe peut détenir simultanément cinq mandats d'administrateur indépendant ou externe au maximum

4. L'expert-comptable externe ou le conseil fiscal externe ne peut détenir un mandat d'administrateur que si sa responsabilité civile est couverte par une police d'assurance préalablement approuvée par le Conseil de l'Institut.

5. Un expert-comptable externe ou un conseil fiscal externe peut détenir simultanément cinq mandats d'administrateur indépendant ou externe au maximum.

6. En cas de renouvellement du mandat d'administrateur, l'expert-comptable externe ou le conseil fiscal externe doit à nouveau solliciter l'autorisation préalable de l'Institut.

7. S'il est mis fin au mandat d'administrateur, l'expert-comptable externe ou le conseil fiscal externe communiquera à l'Institut une copie de la publication y afférente aux annexes du Moniteur belge. ●