

Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises relatif à la fusion et à la scission des sociétés

A Madame T. MERCKX - VAN GOEY
Présidente de la Commission Spéciale de
la Chambre en matière de droit
commercial et économique.

Madame la Présidente,

Vous avez, par votre lettre du 2 juin 1992, demandé l'avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises au sujet de l'amendement proposé par le Député De Clerck au projet de la loi portant adaptation de notre législation en matière de sociétés commerciales à la troisième Directive de la CEE relative aux fusions et à la sixième Directive de la CEE relative aux scissions.

L'amendement du député De Clerck vise à permettre de confier à un expert comptable les missions obligatoires de contrôle en cas de fusion et de scission pour lesquelles en vertu du projet de loi il ne peut être fait appel qu'à un réviseur d'entreprises.

En vertu de l'article 101 de la loi de 21 février 1985, la mission du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises est de veiller à ce que les missions de revision que la loi confie aux réviseurs d'entreprises soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Le législateur a, par les lois des 18 et 20 juillet 1991, déjà confié aux experts comptables externes une série de missions de contrôle légal qui jusqu'alors ressortissaient du monopole exclusif des réviseurs d'entreprises. L'avis du Conseil Supérieur ne fut pas demandé à cette occasion.

Immédiatement après, le Conseil Supérieur soumit au Gouvernement la question de l'élargissement de sa compétence à la profession d'expert comptable.

Cette question fut réitérée par la voix de son président sortant ainsi que par celle de son nouveau président au cours du "hearing" parlementaire tenu le 15 mai dernier.

L'amendement De Clerck vise précisément l'octroi d'une nouvelle mission de contrôle spéciale à l'expert comptable externe. Quoique la compétence du Conseil Supérieur n'a pas encore été élargie, l'avis demandé entre dans sa compétence légale. L'amendement concerne en effet indubitablement une mission de contrôle typiquement revisorale, de sorte que le Conseil Supérieur est tenu de vérifier si l'octroi de cette mission à des experts comptables externes peut être fait sans porter atteinte à l'intérêt général et en tenant compte des exigences de la vie sociale.

Le 18 juin dernier le président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et le président de l'Institut des Experts Comptables chacun accompagné d'une délégation émanant du Conseil de leur Institut furent entendus par le Conseil Supérieur siégeant au complet au sujet d'un éventuel rapprochement plus important des deux professions et au sujet de l'amendement proposé par le Député De Clerck.

Dans l'avis unanime qui suit, le Conseil Supérieur se limitera à ce dernier point. Le Conseil souhaite tout d'abord procéder à l'examen de l'amendement proposé du point de vue formel de la cohésion interne des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Comme cela a déjà été mentionné, la législation relative aux sociétés a, en juillet 1991, pris un tournant dans le prolongement duquel cet amendement doit être situé.

Le Conseil vérifiera ensuite si les conditions pour un élargissement des missions légales des experts comptables sont remplies et en particulier si la compétence des professionnels concernés et l'indépendance dans l'exercice de leur fonction sont suffisamment garanties.

Il en ressortira que l'élargissement des compétences du Conseil Supérieur à la profession d'expert comptable constitue une condition sine qua non si le législateur veut s'engager plus avant dans la voie qu'il a choisie.



1. Cohésion interne de la législation en matière de sociétés commerciales

1. Si l'on tente de combiner les modifications apportées aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales par la loi du 21 février 1985 avec celles apportées par les lois des 18 et 20 juillet 1991, on ne peut que constater que le législateur, en matière de sociétés commerciales, a confié au réviseur essentiellement des missions dans les grandes entreprises et à l'expert comptable surtout des missions dans les petites et moyennes entreprises ⁽³⁾.

Le contrôle périodique des comptes est, depuis la loi du 21 février 1985, le monopole exclusif des réviseurs dans les grandes entreprises, aussi bien au profit de l'assemblée générale qu'à celui du conseil d'entreprise.

Dans les petites et moyennes entreprises dans lesquelles il n'y a pas de conseil d'entreprise, le contrôle périodique des comptes annuels est effectué par les associés individuels qui ne peuvent que se faire assister par un expert comptable (art. 64, par. 2, dernier alinéa L.C.S.C.).

Si un expert comptable externe ou un réviseur d'entreprises vérifie ou corrige les comptes annuels d'une telle petite ou moyenne entreprise, ses coordonnées doivent, depuis la loi du 18 juillet, être reprises et déposées avec les comptes annuels (art. 80, alinéa 2 L.C.S.C.).

Par opposition au contrôle périodique des comptes annuels, les missions de contrôle occasionnelles doivent en règle générale toujours être effectuées par un expert externe, aussi bien dans les grandes entreprises que dans les petites et moyennes entreprises.

Seule la mission de contrôle relative à la distribution d'un acompte sur dividendes constitue à cet égard une exception : elle doit seulement être effectuée dans les sociétés anonymes dans lesquelles il y a déjà obligatoirement un commissaire, c'est à dire dans les grandes entreprises qui ont pris la forme d'une S.A. (art. 77 ter L.C.S.C.).

Les six autres missions de contrôle occasionnelles doivent toujours être effectuées par un expert, indépendamment de la taille de l'entreprise sociétaire. Jusqu'il y a peu, ces missions de contrôle ressortissaient du monopole exclusif de réviseur d'entreprises.

2. Comme cela a été relevé, l'amendement De Clercq se situe dans le prolongement d'une série d'amendements approuvés par le législateur à l'occasion de l'élaboration des lois des 18 et 20 juillet 1991 portant modifications des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Sur base de ces amendements, les missions occasionnelles visées par les articles 34 bis (droit de préférence), 60 (conflit d'intérêt), 70 bis (modification d'objet social) et 167 (transformation) des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne pourront plus être confiées uniquement à un réviseur d'entreprise mais pourront aussi être confiées à un expert comptable.

(3) Dans la loi sur les sociétés commerciales, ne sont assujetties au contrôle revisoral que les sociétés qui ont pris la forme d'une S.A., d'une S.P.R.L. ou d'une S.C. à responsabilité limitée. Les entreprises qui ont pris une autre forme de société ne sont pas visées dans l'avis.

Ces amendements n'ont eu d'effet qu'en ce qui concerne les sociétés commerciales qui peuvent être considérées comme petites ou moyennes au sens de la législation comptable, c'est-à-dire les entreprises ayant la faculté d'établir et de publier leurs comptes sous forme abrégée (art. 12 L. 17 juillet 1975).

La même conclusion pourra être tirée au sujet de la mission occasionnelle en cas de fusion si l'amendement De Clerck est approuvé.

En effet, dans les grandes entreprises, il est obligatoire de confier la fonction de commissaire à un réviseur d'entreprises et elles font dès lors appel à lui pour les missions occasionnelles, comme le contrôle en cas de fusion.

Le choix entre un réviseur d'entreprise et un expert comptable externe n'existe vraiment que dans les petites et moyennes entreprises dans lesquelles aucun réviseur d'entreprises ne doit être nommé commissaire et dans lesquelles le plus souvent, il n'est pas fait usage de la faculté d'en nommer un.

Les missions de contrôle occasionnelles dans les grandes entreprises sont donc effectuées par le commissaire. Dans la mesure où les événements concernés (ex. transformation) donnent lieu à la diffusion d'informations économiques et financières occasionnelles au conseil d'entreprise, le même réviseur d'entreprises agira aussi dans ce contexte-là (art. 15 ter, loi du 20 septembre 1948 et art. 25 A.R. du 27 novembre 1973).

3. Dans les petites et moyennes entreprises, on a donc, pour la plupart des missions occasionnelles, déjà le choix effectif entre un réviseur d'entreprises et un expert comptable mais pas encore pour la fusion, l'apport en nature et le quasi-apport.

Du point de vue formel de la cohésion interne de la législation en matière de sociétés commerciales, on peut légitimement se demander pourquoi, du moins pour les petites et moyennes entreprises, les autres missions de contrôle occasionnelles et en particulier celles en cas de fusion et en cas d'apport en nature ne seraient pas partagées entre les réviseurs d'entreprises et les experts comptables externes.

En Commission du Sénat "ad hoc" concernant les sociétés commerciales, il fut certes décidé lors des discussions préalables à la loi du 18 juillet 1991 que les missions relatives à la transformation, à la fusion et aux (quasi) apports en nature devaient être exclues du monopole partagé et c'est pourquoi jusqu'à présent elles ressortissaient de la compétence exclusive des réviseurs d'entreprises ⁽⁴⁾.

Mais dans une autre Commission du Sénat, celle de la Justice, il fut décidé au cours des discussions préalables à la loi du 20 juillet 1991 relative aux sociétés coopératives de confier la mission de contrôle en cas de transformation à l'expert comptable externe ⁽⁵⁾.

4. Des six missions occasionnelles de contrôle qui aussi bien dans les petites et les moyennes entreprises que dans les grandes entreprises doivent être effectuées par un expert reconnu légalement, deux seulement impliquent un examen limité : c'est ainsi en cas de conflit d'intérêt (art. 60 L.C.S.C.) et en cas de modification d'objet social (art. 70 bis L.C.S.C.).

Dans ces hypothèses, la nature des pièces à contrôler fait qu'il est inutile pour le réviseur d'entreprise ou l'expert comptable de se prononcer sur l'image fidèle des fonds propres, de la structure financière ou des résultats.

L'étendue des travaux de contrôle rendrait un tel avis d'ailleurs injustifié ⁽⁶⁾.

5. Les quatre autres missions exigent de l'expert qu'il se prononce sur la valeur donnée à l'entreprise par l'organe social compétent et donc au sujet de l'exactitude, du caractère complet et de la fidélité des comptes présentés.

(4) Rapport Verhaegen-Bayenet, Doc. Parlementaires, Sénat, 1990-1991, n° 1107/3, pp. 221-222

(5) Rapport Arts, Doc. Parlementaires, Sénat, 1990-1991, n° 1374/8, p. 48-49

(6) Cette remarque vaut également pour la mission dont le commissaire doit s'acquitter sur base de l'article 77 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales en cas de distribution d'un acompte sur dividendes (supra).

En cas de transformation d'une société, cette évaluation est très importante en ce qui concerne notamment l'indication du capital au passif du bilan de la société non encore constituée.

Ainsi, il est essentiel pour les futurs créanciers d'une société en nom collectif transformée en société anonyme que ce chiffre soit correct ⁽⁷⁾.

En cas d'apport en nature, de quasi-apport, de fusion et de suppression ou de limitation du droit de préférence, l'expert ne doit pas seulement se prononcer sur la valeur de l'entreprise mais en outre sur l'équivalence entre le nouvel apport et celui de l'entreprise. Est donc ainsi non seulement influencé le lien entre la société et ses créanciers mais aussi la relation entre les actionnaires anciens et nouveaux.

Compte tenu du fait que la mission de contrôle en cas de fusion ne diffère pas fondamentalement de celle effectuée en cas de transformation et de suppression ou de limitation du droit de préférence, le Conseil Supérieur ne voit pas pourquoi la première mission ne pourrait pas être confiée à un expert comptable externe alors que les deux autres pourraient l'être.

6. En outre, on peut se demander pourquoi, maintenant qu'une étape supplémentaire est franchie, le monopole partagé devrait être limité aux fusions et ne pourrait être élargi aux apports en nature et aux quasi-apports.

Ceci n'est pas évident parce que dans l'état actuel de notre législation c'est-à-dire avant l'approbation du projet de loi relatif aux fusions, il doit nécessairement être fait usage, pour chaque fusion, de la technique de l'apport en nature.

La fusion juridique qui est introduite par le projet de loi n° 1214 rend inutile, il est vrai, l'étape de l'apport en nature.

Il y a lieu cependant de s'attendre à ce qu'à côté de la fusion juridique, d'autres techniques de concentration d'entreprises seront utilisées à l'avenir qui impliqueront l'utilisation de l'apport en nature.

En cas d'approbation sans réserves de l'amendement De Clercq, l'expert comptable ne pourra intervenir dans ces formes classiques de concentration d'entreprise et le pourra en cas de "nouvelle" fusion juridique. La nature de l'intervention et la compétence exigée sont pourtant identiques.

7. Il peut être conclu provisoirement que si la reconnaissance de missions de contrôle en cas de transformation et de suppression du droit de préférence à l'expert comptable externe dans les petites et moyennes entreprises a été fondée, la logique commande d'étendre cette approche aux missions en cas de fusion ou d'apport en nature.

2. La compétence et le contrôle de la qualité

8. Pour qu'il soit justifié de confier des missions occasionnelles dans les petites et moyennes entreprises à des experts comptables externes, encore faut-il que l'on puisse être assuré qu'ils disposent de la même compétence et de la même indépendance que celles des réviseurs d'entreprises afin qu'ils puissent mener ces tâches à bien.

Il y a lieu d'observer que conformément aux mesures transitoires prévues par la loi du 21 février 1985, des personnes ont pu par le passé accéder aux deux professions alors même qu'elles ne remplissaient pas les conditions légales d'accès ⁽⁸⁻⁹⁾.

Compte tenu de ce que la profession d'expert comptable n'a été réglementée pour la première fois qu'en 1985, il est évident que la proportion de personnes qui bénéficient de cette mesure transitoire est par rapport au nombre total de professionnels concernés plus importante chez les experts comptables que chez les réviseurs d'entreprises ⁽¹⁰⁾.

9. Pour l'avenir, il doit être constaté que les conditions d'accès aux deux professions ont le même contenu.

(7) Les créanciers dont les droits sont antérieurs à la transformation peuvent continuer à invoquer la responsabilité illimitée des associés.

(8) Pour les réviseurs, art. 62 -65 de la loi du 21 février 1985 exécutés par l'arrêté royal du 15 mai 1985 (M.B., 30 mai 1985).

(9) Pour les experts-comptables, art.99 de la loi du 21 février 1985 exécuté par l'arrêté royal du 14 juin 1985 (M.B., 22 juin 1985)

(10) Sur environ 800 réviseurs en 1991, il y en a plus ou moins 220 qui ont bénéficié de la disposition transitoire de 1985. Chez les experts comptables, il y eut sur environ 11.000 demandes, plus de 40% de refus. Il y a depuis lors environ 100 personnes par an qui sont admises au stage d'expert comptable.

Ainsi, en ce qui concerne l'accès au stage, ce sont les mêmes diplômes universitaires ou assimilés de type long qui sont pris en considération pour décider si quelqu'un est admis à l'examen d'entrée ou non ⁽¹¹⁾.

Jusqu'au 30 juin 1995, certains diplômes délivrés par des établissements agréés de type court entrent encore en ligne de compte ⁽¹²⁻¹³⁾.

L'accès aux deux professions est accordé après un stage similaire et un examen de fin de stage comparable ⁽¹⁴⁾.

10. Le Conseil Supérieur souhaite insister sur le fait que les commissions de stage dans les deux professions devraient veiller activement à ce que les stagiaires aient suffisamment d'occasions durant leur formation de mettre en oeuvre eux-mêmes la méthode des missions de contrôle spéciales.

Il n'est donc pas indiqué de confier des stagiaires à un maître de stage qui, dans sa pratique professionnelle, n'est que rarement confronté à des missions spéciales de contrôle.

11. Il est aussi utile de rappeler que la compétence n'est pas un droit qui reste acquis grâce à la bonne formation dont on a bénéficié.

Il est donc essentiel que les deux Instituts - comme c'est le cas jusqu'à présent - continuent à contraindre leurs membres à la formation permanente et au recyclage.

12. L'élaboration de normes de qualité et un contrôle de qualité sont d'un intérêt primordial et doivent être établis sur une base comparable.

Ainsi, très récemment, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a soumis au Conseil Supérieur un projet de norme "revision limitée" qui vise spécifiquement les missions spéciales et légales de contrôle (ex : contrôle de la situation intermédiaire en cas de modification d'objet social).

Presque simultanément, le Conseil Supérieur apprit qu'une Commission spéciale "rapports spéciaux" avait été mise en place au sein de l'Institut des Experts Comptables et qu'elle veillait à la qualité de tous les rapports spéciaux confiés par la loi du 18 juillet 1991 aux experts comptables.

Compte tenu de ce qu'il s'agit des mêmes missions spéciales, il va de soi que le Conseil Supérieur ne peut fonctionner convenablement que s'il peut conseiller dans le même sens les deux professions en ce qui concerne les normes de contrôle et de contrôle confraternel.

3. L'indépendance des professionnels

13. Il ne suffit pas que la compétence des reviseurs d'entreprises et des experts comptables soit du même niveau. Compte tenu de ce que le professionnel doit, dans le cadre des missions de contrôle spéciales veiller au respect de l'intérêt général en tenant compte des exigences de la vie sociale, l'indépendance des deux catégories professionnelles doit être garantie de la même manière.

(11) Art. 4, 3 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 72, 3 de la loi du 21 février 1985.

(12) A.R. du 10 novembre 1990 concernant les diplômes des candidats experts comptables (M.B., 29 novembre 1990); Art. 13 de l'A.R. 13 octobre 1987 concernant le stage du candidat réviseur d'entreprises (M.B., 23 décembre 1987).

(13) A l'article 13 du règlement de stage de l'IRE, il est encore fait référence à une ancienne liste de diplômes contenue dans un arrêté royal du 10 janvier 1980. Un arrêté royal est une préparation par lequel dans le règlement de stage de l'IRE, il serait renvoyé à l'arrêté royal du 10 novembre 1990 de sorte que les diplômes de type court qui furent reconnus par l'arrêté royal du 10 novembre 1990 pour les experts comptables vaudraient aussi pour les reviseurs. Le Conseil Supérieur a, déjà le 20 juin 1991, recommandé qu'à cette occasion le titre de l'arrêté royal du 10 novembre 1990 soit étendu aux reviseurs (AR du 10 novembre 1990 concernant les diplômes des candidats experts comptables et des candidats reviseurs). Il doit d'ailleurs être remarqué qu'il s'agit d'un régime transitoire qui vient à expiration en 1995.

(14) Art. 3.5 loi du 22 juillet 1953 et art. 72.5 de la loi du 21 février 1985.

Lors de l'adaptation de la législation en matière de sociétés commerciales en 1985 à l'occasion de la réforme du revisorat (loi du 21 février 1985), le législateur a fixé deux règles précises relatives à l'indépendance.

1° le commissaire d'une société ne peut dans la même entreprise accepter aucune autre fonction, mandat ou mission (ex : comptabilité, fiscalité) qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa fonction (art. 64 bis L.C.S.C.).

2° si le commissaire accomplit néanmoins une autre mission particulière dans la même entreprise parce qu'elle n'est pas de nature à mettre en cause son indépendance, elle ne peut faire l'objet d'émoluments spéciaux que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente (art. 64 ter L.C.S.C.).

14. Le législateur même a considéré que l'accomplissement d'une mission spéciale de contrôle légal (ex : apport en nature) dans la même entreprise n'est pas de nature à mettre en cause l'indépendance du réviseur.

Dans les grandes entreprises, c'est toujours le commissaire qui est chargé de ces missions spéciales par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Les émoluments spéciaux du commissaire pour de telles missions de contrôle spéciales sont bien évidemment soumises aux conditions de la justification reprises à l'article 64 ter déjà mentionné des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Le législateur a en outre, implicitement aussi, fait le raisonnement inverse et décidé que l'accomplissement de la fonction de commissaire n'est pas de nature à mettre en cause l'indépendance du réviseur concerné lorsqu'il lui est demandé, dans la même entreprise, de s'acquitter de missions spéciales de contrôle (ex : apport en nature, modification de l'objet social).

15. Il n'existe aucune disposition légale qui garantisse de la même façon l'indépendance du réviseur d'entreprises ou de l'expert comptable qui, dans une petite ou moyenne entreprise dans laquelle aucun commissaire n'a été désigné, corrige ou vérifie les comptes ou remplit une mission spéciale de contrôle légal (ex : en cas de fusion).

Il est évident au regard des normes belges que l'expert comptable externe ou le réviseur d'entreprises ne pourra accepter aucune mission spéciale ou procéder à la vérification de la comptabilité dans une petite ou moyenne entreprise dans laquelle il a tenu la comptabilité ou organisé la fiscalité. Des normes déontologiques uniformes pour les deux professions sont cependant nécessaires dans la mesure où d'aussi hauts standards n'existent pas au plan international.

Plus délicate déjà est la situation dans laquelle l'expert comptable externe ou le réviseur d'entreprises se limite à la correction ou à la vérification des comptes annuels d'une petite ou moyenne entreprise. Dans ce cas, il n'est pas aisé de déterminer si et moyennant quelles conditions, cet expert comptable externe ou réviseur peut encore effectuer des missions de contrôle spéciales, telle celle en matière de fusion, dans la même entreprise. Le législateur n'a prévu il est vrai à cet égard aucune disposition qui soit comparable à celles que l'on trouve aux articles 64 bis et 64 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Plus délicat encore est le cas dans lequel une entreprise a bien un conseil d'entreprise, mais pas de commissaire⁽¹⁵⁾. Dans ce cas l'information économique et financière à procurer au conseil d'entreprise est vérifiée par un réviseur d'entreprises. Mais la direction de l'entreprise peut faire appel à un autre réviseur d'entreprise ou à un expert comptable externe pour une mission occasionnelle.

16. Il va de soi que ces lacunes peuvent être comblées par des règles déontologiques. Et tant l'Institut des Réviseurs d'entreprises que l'Institut des experts comptables préparent à l'heure actuelle un règlement déontologique qui sera ultérieurement promulgué par arrêté royal.

(15) C'est notamment le cas si une S.A., une S.P.R.L. ou une S.C. à responsabilité limitée qui comptait auparavant plus de 100 travailleurs et était sur cette base seulement une grande entreprise voit le nombre des travailleurs passer à un chiffre inférieur à 100, mais supérieur à 50. Dans ce cas l'obligation d'avoir un conseil d'entreprise subsiste, mais un commissaire ne doit plus être désigné.

On devrait aussi envisager de régler la responsabilité d'un expert comptable comme celle d'un réviseur d'entreprise dans le cas particulier où il remplit une mission de contrôle au nom d'une société ⁽¹⁶⁾.

L'unité dans toutes ces règles est d'une importance fondamentale maintenant que le législateur a partiellement confié aux deux professions les mêmes missions.

Le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises ne peut, hélas, en l'état actuel du droit, assurer cette unité dans la mesure où seules la réglementation et la normalisation de la profession de réviseur d'entreprises sont soumises à sa compétence d'avis.

4. Elargissement de la compétence du Conseil Supérieur

a) Lignes de force

17. Le risque existe donc que deux professionnels dépendant d'instituts différents, s'acquitteraient de la même mission légale de contrôle mais seraient soumis à des normes déontologiques différentes.

C'est pourquoi est formulée ci-après une proposition de modification du statut et de la compétence du Conseil Supérieur, dont on trouvera le détail infra sub b) et c) et dont les lignes de force sont les suivantes :

- la compétence du Conseil Supérieur est étendue à l'Institut des Experts Comptables;
- dans la mesure où l'unité de certaines normes déontologiques ou de contrôle est nécessaire, les Conseils des deux Instituts ne peuvent déroger aux avis du Conseil Supérieur;
- une concertation permanente est en conséquence établie entre le Conseil Supérieur d'une part et les deux Instituts d'autre part;
- le Conseil Supérieur peut déposer plainte à charge d'un professionnel auprès des Instituts;
- les moyens jusqu'ici très insuffisants du Conseil Supérieur seront élargis; c'est pourquoi est donnée au Roi la possibilité d'imposer une certaine contribution aux Instituts.

b) Nouveau texte de l'article 101 de la loi de 21 février 1985

18. La proposition du Conseil Supérieur consiste à modifier l'article 101 de la loi du 21 février 1985 de la manière suivante:

§1er. Il est créé un "Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable", dénommé ci-après le Conseil Supérieur. Le Conseil Supérieur est un organisme autonome dont le siège est à Bruxelles.

Le Conseil Supérieur a pour mission de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement, à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ou à l'Institut des Experts Comptables, à ce que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises et à l'expert comptable ainsi que les activités d'expert comptable, soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale. Ces avis ou recommandations auront trait entre autres à l'exercice des missions visées à l'article 15 bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Le Conseil Supérieur doit être consulté sur tout arrêté royal à prendre en exécution de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et en exécution de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprise. Le Gouvernement doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil Supérieur.

(16) La société de réviseurs doit, pour chaque mission de contrôle, désigner un associé ou un gérant comme représentant permanent qui est personnellement responsable avec la société, aussi bien au plan civil et pénal que disciplinaire (art. 33 de la loi du 22 juillet 1953 comme exécuté par l'article 67 de la loi du 21 février 1985).

Le Conseil Supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en application des articles 9, 10 et 18 bis de la loi susvisée du 22 juillet 1953 et sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut des Experts Comptables en application de l'article 88 de la loi du 21 février 1985. Les Conseils des deux Instituts ne peuvent déroger à un avis approuvé par la majorité des membres du Conseil Supérieur si l'avis est relatif à une matière concernant les deux professions. En ce qui concerne les avis relatifs à une matière ne concernant que l'une des deux professions, l'Institut concerné ne peut y déroger que moyennant motivation expresse.

Le Conseil Supérieur doit émettre les avis qui lui sont demandés dans les 6 mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

§2. Le Conseil Supérieur organise une concertation permanente avec l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables. Il peut en conséquence constituer des groupes de travail avec les deux Instituts.

§3. Le Conseil Supérieur peut déposer plainte auprès de la Commission de discipline de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou de l'Institut des Experts Comptables respectivement contre un ou plusieurs reviseurs d'entreprises ou experts comptables. La Commission concernée informe le Conseil Supérieur de la suite réservée à cette plainte.

§4. Le Conseil Supérieur est composé de sept membres nommés par le Roi, dont quatre sur une liste double présentée par le Conseil supérieur de l'Economie et trois sur présentation du Ministre des Affaires Economiques et du Ministre des Finances. Leurs émoluments sont fixés par arrêté royal.

§5. Sur la proposition du Conseil Supérieur, le Roi arrête le règlement d'ordre intérieur du Conseil Supérieur par lequel le Ministère de Affaires Economiques est chargé d'assurer le secrétariat et l'infrastructure de Conseil Supérieur. Les autres frais de fonctionnement du Conseil Supérieur sont supportés par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et par l'Institut des Experts Comptables de la façon et dans les limites que le Roi détermine.

c) Justification détaillée du texte proposé

1° Justification du paragraphe 1 : élargissement de la compétence

19. L'élargissement de la compétence du Conseil Supérieur à la profession d'expert comptable est très logique compte tenu du fait que le législateur a confié à l'expert comptable, par les lois des 18 et 20 juillet 1991, une série de missions de contrôle jusque là réservée exclusivement au réviseur et qu'il n'est pas exclu en outre que dans la nouvelle loi relative aux fusions la voie ainsi choisie soit à nouveau empruntée. Il est en outre souhaitable que pour des raisons budgétaires le Conseil Supérieur soit dans une certaine mesure autonome (voir §5).

Il est proposé de se rapprocher de la formulation avancée par l'amendement Van den Bossche qui fut introduit à l'occasion de l'élaboration de la loi du 21 février 1985⁽¹⁷⁾. Ce faisant, la mission du Conseil Supérieur serait dorénavant à veiller à ce *“que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises et à l'expert comptable ainsi que les activités d'expert comptable soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.”*

La nouvelle dénomination du Conseil Supérieur serait dès lors : “Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de L'Expertise Comptable” (C.S.R.E.) ou “Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy” (H.R.B.A.).

20. Les règlements et normes qui doivent être soumis au Conseil Supérieur sont visés par les dispositions suivantes:

- pour les reviseurs : les articles 9 (nouveau), 10 et 18 bis de la loi du 22 juillet 1953.
- pour les experts comptables : l'article 88 de la loi du 21 février 1985 (nouveau).

L'article 88 est la disposition équivalente pour les experts comptables des articles 9, 10 et 18 bis applicables aux reviseurs d'entreprises.

(17) Doc. Parlementaires, Chambre, 1982-83, n° 552/32.

Il est en outre proposé de soumettre à la compétence d'avis du Conseil Supérieur la normalisation effectuée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en matière d'honoraires (art. 9 de la loi du 22 juillet 1953). Cette normalisation est évidemment d'intérêt général dans la mesure où la rémunération est liée à l'indépendance du réviseur : d'une part, ce montant ne peut être trop faible car le réviseur ne serait pas en mesure de remplir sa fonction, d'autre part, les honoraires ne peuvent pas être trop élevés car le réviseur ne serait plus alors indépendant de la société contrôlée.

21. Il est proposé en outre :

1) une obligation de motivation à imposer au Gouvernement lorsqu'il veut promulguer un arrêté royal qui va à l'encontre d'un avis unanime du Conseil Supérieur;

2) une interdiction de dérogation à imposer aux Instituts lorsqu'un avis a été émis à la majorité des voix par le Conseil Supérieur:

- au sujet d'une norme qui ne doit pas être ratifiée par le Roi (ex : art. 18 bis de la loi du 22 juillet 1953),
- ou qui, du point de vue de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale doit être identique pour les deux professions (ex : norme relative à l'examen limité ou aux missions spéciales).

La contrepartie de ce renforcement de l'autorité du Conseil Supérieur est que chaque avis doit être émis dans un certain délai (maximum 6 mois).

2° **Justification du paragraphe 2 : concertation permanente**

22. L'inspiration sur ce point a été trouvée dans l'amendement Van den Brande, qui fut introduit au cours de l'élaboration de la loi du 21 février 1985⁽¹⁸⁾. Dans cet amendement était aussi prévue une concertation permanente avec les **deux** Instituts.

L'objectif poursuivi est de renforcer le rôle d'unification qui est réservé au Conseil Supérieur.

Ainsi, il pourrait être donné exécution à cette nouvelle disposition légale par une réunion mensuelle entre les présidents et les responsables de la gestion quotidienne des Instituts d'une part et du Conseil Supérieur d'autre part.

3° **Justification du paragraphe 3 : droit de plainte en matière disciplinaire.**

23. Dans le même esprit d'unification, l'amendement Van den Brande déjà évoqué est repris dans la mesure où il introduisait explicitement la possibilité pour le Conseil Supérieur de déposer plainte auprès des instances disciplinaires et d'être tenu informé des suites données à la plainte.

4° **Justification des paragraphes 4 et 5 : moyens de travail du Conseil Supérieur**

24. Il va de soi que la composition du Conseil Supérieur n'est en rien modifiée par la proposition de paragraphe 4.

Il est seulement confirmé que la rémunération et les jetons de présence que les membres du Conseil Supérieur perçoivent sont soumis au contrôle du pouvoir exécutif.

25. L'objectif poursuivi par le paragraphe 5 proposé est de donner au Conseil Supérieur des moyens de travail plus importants que ceux dont il dispose jusqu'à présent et de le rendre simultanément 'self-supporting'.

Au moment où la création d'un Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises fut considérée pour la première fois, dans un avis du Conseil Central de l'Economie émis en 1972, il fut proposé que le fonctionnement du Conseil Supérieur soit pris en charge par les entreprises administrées.

(18) Doc. Parlementaires, **Chambre**, 1982-83, n° 552/2, p.5

Parce que la conception qu'a la loi du 21 février 1985 du Conseil Supérieur ne va pas aussi loin, il y a lieu plutôt de considérer que ce sont les Instituts qui sont les administrés.

Ceux-ci sont capables de fournir une contribution financière compte tenu de ce qu'ils ont ensemble plus de 8000 membres cotisants.

A ce jour, les moyens dont dispose le Conseil Supérieur et qui sont à charge du budget du Ministère des Affaires Economiques sont largement insuffisants et ne permettent au Conseil Supérieur que de s'acquitter difficilement de ses missions.

Le Conseil Supérieur ne dispose ni d'un personnel scientifique, ni d'une infrastructure et ne peut faire appel au Service d'Organisation des Entreprises que pour des travaux de secrétariat. Afin de garantir son indépendance, il est souhaitable que le Conseil Supérieur puisse disposer de façon autonome de ses moyens de travail sous le contrôle du ministre de tutelle.



Madame la Présidente,

Le Conseil Supérieur espère ainsi avoir répondu à Votre demande d'avis qui n'avait trait qu'à l'amendement De Clerck.

Si cet amendement s'inscrit dans le prolongement logique des lois du 18 et du 20 juillet 1991, cela est aussi vrai alors de l'extension de la compétence du Conseil Supérieur à la profession d'expert comptable ce qui doit être considéré comme une condition absolue pour l'adoption de l'amendement.

Restant à votre disposition pour répondre à toute question que vous voudriez nous poser, nous vous prions de croire, Madame la Présidente, en l'expression de notre haute considération.

K. GEENS
Président