

Conseil Supérieur
du Revisorat d' Entreprises
et de l' Expertise Comptable

RAPPORT ANNUEL 1993-1994

Secrétariat: MINISTERE DES AFFAIRES ECONOMIQUES
Organisation professionnelle

NORTH GATE 3

Bd Emile Jacqmain 154 - 1210 Bruxelles

Tél.: (02) 206 41 11

TABLE DES MATIERES

I.	COMPOSITION	5
II.	PREFACE	7
III.	NOMBRE DE REUNIONS	9
IV.	ACTIVITES DU CONSEIL SUPERIEUR	9
V.	FRAIS DE FONCTIONNEMENT ET COUVERTURE DE CES FRAIS	17
	ANNEXES	19
1.	ARTICLE 101 DE LA LOI DU 21 FEVRIER 1985 RELATIVE A LA REFORME DU REVISORAT D' ENTREPRISES	21
2.	ARRETE ROYAL PORTANT EXECUTION, EN CE QUI CONCERNE LE CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES ET DE L' EXPERTISE COMPTABLE, DE L'ARTICLE 101 DE LA LOI DU 21 FEVRIER 1985 RELATIVE A LA RÉFORME DU REVISORAT D'ENTREPRISES	23
3.	AVIS RELATIF A L'ARTICLE 13 DU PROJET DE LOI MODIFIANT LES LOIS COORDONNEES SUR LES SOCIETES COMMERCIALES	33
4.	AVIS RELATIF AUX AVANT-PROJETS D'ARRETES ROYAUX MODIFIANT RESPECTIVEMENT: - l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts Comptables; - l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts comptables; - l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert comptable; - l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts comptables;	43
5.	AVIS RELATIF AU PROJET D'ARRETE ROYAL FIXANT LE REGLEMENT DE DÉONTOLOGIE DES EXPERTS COMPTABLES	47
6.	PROJET DE NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES APPORTS ET QUASI- APPORTS	63
7.	AVIS RELATIF AU PROJET DE NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES APPORTS ET QUASI-APPORTS	77

I. COMPOSITION DU CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES ET DE L'EXPERTISE COMPTABLE (1)

Membres nommés sur présentation du Vice-Premier Ministre, Ministre de la Justice et des Affaires Economiques, ainsi que du Ministre des Finances:

Koen GEENS, Président

Yvette MERCHIERS

Pierre MICHEL

Membres nommés sur présentation du Conseil Central de l'Economie :

Guy KEUTGEN

Victor MEEUWS

Kris PEETERS

Jean-Luc STRUYF

¹ Arrêté royal du 23 novembre 1993 portant désignation des membres du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable (M.B., 26 novembre 1993, p. 25.436).

II. PREFACE

Le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable qui succède au Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises a été créé par la loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935 qui est entrée en vigueur le 1er octobre 1993.

Le présent rapport est par conséquent le premier rapport du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable.

Les membres du Conseil Supérieur ont été nommés par arrêté royal le 23 novembre 1993.

Le rapport couvre dès lors la période courant du 23 novembre 1993 au 31 décembre 1994.

Ce n'est que le 23 juin 1994 (M.B., 28 juin 1994, p. 17.326) cependant que l'arrêté royal portant exécution, en ce qui concerne le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable, de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises a été signé de sorte que ce n'est que depuis cette date que le Conseil Supérieur dispose effectivement des moyens qui lui sont nécessaires pour s'acquitter adéquatement des missions que le législateur lui a confiées.

*

*

*

La rupture du délicat équilibre créé par le législateur en 1985 entre les professions de réviseur d'entreprises et d'expert comptable-conçues respectivement en termes de contrôleur et de conseiller de l'entreprise-a été causée par l'accroissement du nombre de réviseurs d'entreprises et la stagnation simultanée du nombre de mandats et leur concentration.

Ce phénomène a été accru par l'octroi aux experts comptables de la faculté d'accomplir, dans les entreprises dans lesquelles aucun commissaire-réviseur ne doit être désigné, une série de missions particulières de contrôle jusque là réservées aux réviseurs d'entreprises.

La loi du 13 avril 1995 modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales dont une disposition a pour effet de diminuer le nombre de sociétés tenues de nommer un commissaire-réviseur atteste du caractère irrévocable de cette rupture.

L'évolution toute récente a cristallisé le problème sur l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 aux termes duquel "*La fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes missions de révision d'états comptables d'entreprises, effectués en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci.*"

Le Conseil Supérieur estime que si la question excède le cadre strict de cette disposition, c'est cependant le principe essentiel qu'elle contient-à savoir la nécessaire spécialisation

du professionnel, quelqu'il soit, chargé du contrôle légal des comptes et des missions particulières-qui doit être le point de départ de la recherche d'une solution à la problématique d'un nouvel équilibre global.

En effet, le parfait exercice de son métier qui est requis de chaque professionnel présuppose qu'il soit adéquatement, et à titre essentiel, rémunéré par les tâches spécialisées dont il s'acquitte.

C'est dans cette perspective que le Conseil Supérieur se réjouit particulièrement de la déclaration commune que les Présidents des deux Instituts lui ont soumise et dans laquelle ils se déclarent prêts à mettre à l'étude un rapprochement des deux professions, sous la tutelle et avec le concours du Conseil Supérieur.

Dans ce même document, ils se déclarent conscients de la vocation des experts comptables et des réviseurs d'entreprises à jouer "un rôle important dans la prévention des faillites et dans le respect des obligations inhérentes au droit fiscal et en matière de toute autre fraude", faisant ainsi leurs deux des principales préoccupations du Conseil Supérieur.

Il est donc clair que la profession est prête à s'adapter aux circonstances exigeantes que le 21ème siècle imposera.

III. NOMBRE DE REUNIONS

Durant l'exercice 1993-1994, le Conseil Supérieur s'est réuni treize fois.

IV. ACTIVITES DU CONSEIL SUPERIEUR

1. Avis :

Au cours de l'exercice 1993-1994, cinq avis furent émis par le Conseil Supérieur.

A. Projet de normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés.

En 1992, le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises avait été amené à émettre un avis à l'attention de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises au sujet de la recommandation relative à la certification des comptes annuels consolidés (Rapport 1992-1993, p. 11).

Considérant l'ampleur des modifications demandées, le Conseil de l'Institut estima utile de soumettre le texte amendé au Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable avant de l'approuver.

D'une manière générale, le nouveau texte tenait compte des remarques formulées de sorte qu'il put être approuvé. Le Conseil Supérieur prit cependant la décision de se réserver la faculté de suggérer ultérieurement d'introduire des recommandations relatives à l'information du conseil d'entreprise à l'aide des comptes consolidés dans les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise.

B. Article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (Documents parlementaires, Chambre, session 1992-93, n° 1005/20, 10 mai 1994).

En vertu de l'article 64, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, les sociétés qui pour le dernier exercice clôturé répondent aux critères énoncés à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ne sont pas tenues de nommer un ou plusieurs commissaires-réviseurs.

Conformément à l'article 12, § 2 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975, dans le cas d'une entreprise liée à une ou plusieurs autres, au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, les critères en matière de chiffres d'affaires et de total du bilan visés à l'article 12, § 2 de la loi, sont déterminés sur base consolidée et le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle pour chacune des entreprises liées est additionné.

Une proposition de loi reposant sur l'idée que le calcul des critères sur base consolidée était contraire à l'esprit de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises fut approuvée par la Chambre des Représentants et intégrée en tant qu'article 13 au projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

L'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales était libellé de la manière suivante :

«L'article 64 des mêmes lois coordonnées, modifié par la loi du 21 février 1985, est complété par un § 3, rédigé comme suit :

«§ 3. Pour l'exécution des §§ 1er et 2, chaque société sera considérée individuellement, et aucune consolidation ne sera établie entre les comptes annuels de la société et les comptes annuels d'autres entreprises belges ou étrangères, avec lesquelles elle pourrait se trouver liée au sens de la législation comptable.»

Interrogé par le Ministre des Affaires Economiques puis par la Commission Spéciale du Sénat chargée d'examiner le projet de loi adopté par la Chambre des Représentants, le Conseil Supérieur émit un avis relatif à l'article 13.

Le Conseil Supérieur commença par mettre en lumière les conséquences qu'entraînerait l'approbation de cette disposition par rapport à la situation existante :

- a) le lien entre l'obligation d'utiliser un schéma complet de comptes annuels et l'obligation de nommer un commissaire disparaîtrait.
- b) plus de la moitié des sociétés déposant un schéma complet ne seraient plus tenues de nommer un commissaire.
- c) les filiales et les membres d'un consortium, qui, en soi, ne peuvent être qualifiés de «grandes» entreprises, alors que le groupe vertical ou horizontal dont ils font partie est soumis à l'obligation de consolidation, seraient incorporés dans les comptes consolidés du groupe, sans que leurs comptes annuels soient soumis à un contrôle revisoral particulier.
- d) près de 25 % des sociétés à portefeuille ainsi que leurs filiales et quelques cinquante sociétés cotées en bourse échapperaient au contrôle d'un commissaire dans la mesure où le personnel employé et le chiffre d'affaires se situent en-deçà des critères de l'article 12, § 2 de la loi lorsqu'ils ne sont pas calculés sur une base consolidée.

Deux thèses furent défendues au sein du Conseil Supérieur.

Les tenants de la première thèse considéraient que l'article 13 du projet de loi devait être rejeté ou à titre subsidiaire, conformément à la seconde thèse, faire l'objet d'importants amendements.

Cette thèse reposait essentiellement sur la considération que si l'obligation de nommer un commissaire doit dépendre de la taille de l'entreprise car celle-ci détermine l'importance de l'entreprise pour la vie sociale, l'on ne peut, lorsqu'une en-

treprise fait partie d'un groupe, réalité économique dont l'importance doit être reconnue, s'arrêter à la personnalité juridique distincte de l'entreprise sans quoi par le biais de scission en plusieurs personnes morales, il serait possible de se soustraire à l'obligation de nommer un commissaire.

Les tenants de la seconde thèse ont, quant à eux, mis en avant les coûts importants liés à l'obligation de nommer un commissaire pour les petites et moyennes entreprises et le fait qu'il n'est pas justifié que cette obligation pèse sur les entreprises qui ne remplissent les critères énoncés à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 que sur une base consolidée et non pas en tant qu'entités distinctes.

Ils ont cependant considéré que le calcul sur base consolidée devrait être conservé aux fins de la détermination de l'obligation de nommer un commissaire pour les sociétés relevant d'un ensemble tenu d'établir des comptes consolidés, pour les sociétés à portefeuille quelle que soit leur taille ainsi que les sociétés y liées et pour les sociétés cotées.

C. Avant-projets d'arrêtés royaux modifiant respectivement :

- l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts Comptables;
- l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts comptables;
- l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert comptable;
- l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts comptables.

Les avant-projets soumis au Conseil Supérieur par le Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture avaient pour objet d'adapter les arrêtés royaux concernés aux dispositions de la directive européenne du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans.

L'avant-projet modifiant l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts comptables retint particulièrement l'attention du Conseil Supérieur car il avait pour objectif de compléter l'article 24 de l'arrêté royal susvisé par un § 3 afin de dispenser d'office du stage les titulaires d'un des diplômes ou titres de formation visés à l'article 2, 3° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts comptables.

Compte tenu de ce que la seule possibilité de réduction du stage prévue pour les belges dans l'arrêté royal y relatif (art. 24, § 1) consistait dans la faculté pour le Conseil, après avis de la Commission de Stage, de réduire la durée de stage pour les personnes inscrites à la liste de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le Conseil Supérieur a constaté qu'une importante discrimination au détriment des candidats experts comptables belges était créée.

Le Conseil Supérieur a estimé, dans un souci d'intérêt général et de non-discrimination, qu'il serait préférable de faire usage de la faculté d'imposer un stage prévu à l'article 4.1.b), premier tiret, de la directive. En outre, parce que le droit belge, et notamment le droit comptable, le droit civil, le droit des sociétés, le droit commercial et le droit fiscal, constituent des matières dont une connaissance précise est requise des experts comptables dans l'exercice de leur profession dont un élément essentiel et constant est la fourniture de conseils et/ou d'assistance concernant le droit belge, le Conseil Supérieur fut d'avis qu'il y aurait lieu, par application du dernier alinéa de l'article 4.1 de la directive, de déroger au principe du choix à donner au candidat entre une épreuve d'aptitude et un stage, et de prescrire de suivre un stage.

La simple réussite d'une épreuve d'aptitude sur les connaissances du droit belge, telle qu'elle était proposée dans l'avant-projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif à l'examen d'aptitude, ne constituait pas, de l'avis du Conseil Supérieur, au contraire de l'exercice de la profession en Belgique sous la responsabilité d'un praticien qualifié de la profession, la garantie suffisante - que l'on peut exiger d'un expert comptable travaillant en Belgique - de la compréhension adéquate des différentes branches du droit belge intéressant la profession d'expert comptable et de la capacité à mettre en oeuvre les différentes dispositions légales et réglementaires qui les composent.

Le Conseil Supérieur a par ailleurs considéré devoir tenir compte d'une part de la liberté, qui existe dans un certain nombre de cas, de choisir indifféremment un reviseur ou un expert comptable et qui implique que l'accès aux deux professions soit soumis à des conditions garantissant que leurs praticiens soient tout à fait avertis de la législation belge et d'autre part des souhaits formulés par les experts comptables en matière de contrôle légal des comptes, qui commandent de mettre les avant-projets en cohérence avec la huitième directive du Conseil du 10 avril 1984, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle des documents comptables (84/253/CEE) (art. 8) (J.O. n° L 126 du 12 mai 1984).

D. Projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des experts comptables

En vertu de l'article 88 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, le Roi arrête, sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut des Experts Comptables, le règlement de stage, le règlement de discipline ainsi que les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la loi lui assigne.

Le texte soumis au Conseil Supérieur était le texte du projet d'arrêté royal de déontologie tel que soumis au Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture après adaptation à l'avis du Conseil d'Etat émis le 2 juin 1992.

Dans son avis, le Conseil d'Etat avait, sur base des principes généraux relatifs à l'exécution des lois, adopté un point de vue très restrictif en ce qui concerne le contenu des obligations déontologiques que le règlement de déontologie de l'Institut des Experts Comptables pourrait formuler et considéré dès lors que plusieurs articles du projet ne disposaient pas d'une base légale suffisante.

Le Conseil Supérieur a, dans son avis, distingué le problème relatif à la base légale du projet des commentaires portant sur les dispositions.

En ce qui concerne le problème du fondement légal du projet, le Conseil Supérieur a adopté une démarche moins restrictive que celle du Conseil d'Etat pour deux raisons essentiellement. La première tient au fait de ce que de l'avis du Conseil Supérieur, ce n'est pas parce que le législateur a, en 1985, mis plus l'accent sur l'indépendance du réviseur d'entreprises que l'indépendance n'est pas une condition indispensable à l'exercice de la profession d'expert comptable. La seconde raison est qu'à côté des articles 81, 88 et 91 de la loi du 21 février 1985 mentionnés par le Conseil d'Etat, le Conseil Supérieur est d'avis qu'il y a lieu de retenir l'important article 84 pour déterminer la base légale et le contexte du règlement de déontologie de l'Institut des Experts Comptables.

En conséquence, le Conseil Supérieur a considéré que toutes les dispositions du projet d'arrêté et en particulier l'extension de règles déontologiques aux experts comptables internes (art. 8), les dispositions relatives à l'assurance obligatoire de la responsabilité professionnelle (art. 13), aux honoraires (art. 27 à 29) ou à la formation professionnelle permanente (art. 38) disposaient d'une base légale suffisante.

En ce qui concerne les différentes dispositions composant le projet d'arrêté royal, l'examen que le Conseil Supérieur leur a porté a été caractérisé essentiellement par un souci de convergence des règles déontologiques applicables aux experts comptables et aux réviseurs d'entreprises.

C'est pourquoi, à plusieurs reprises, il a été préconisé, sur base d'une comparaison systématique avec l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, de s'inspirer de dispositions de cet arrêté pour compléter l'avant-projet (ex. art. 1^{er}, 7, 12, 13, 15 et 24) au plan de la procédure disciplinaire notamment ou l'adapter (ex. art. 2, 12, 14, 23 et 32), en ce qui concerne la publicité par exemple.

Par ailleurs, les articles 10 et 17 du projet ont particulièrement retenu l'attention du Conseil Supérieur dans la mesure où ces dispositions avaient pour objet d'imposer le respect de certaines règles déontologiques à une catégorie d'experts comptables non reconnue légalement et qualifiés d'«experts comptables indépendants».

De l'avis du Conseil Supérieur, une telle catégorie d'experts comptables qui aurait pour origine le caractère facultatif de l'inscription au tableau des experts comptables externes n'est pas compatible avec l'esprit et le texte des articles 79 et 80 de la loi du 21 février 1985.

En effet, pour le Conseil Supérieur, l'inscription au tableau des experts comptables externes est obligatoire pour les professionnels exerçant tout ou partie de l'activité visée à l'article 78, à titre exclusif, principal ou accessoire, en dehors des liens de subordination d'un contrat de travail ou d'une fonction rémunérée par les pouvoirs publics mais cette inscription est effectuée à la demande de l'expert comptable.

Le Conseil Supérieur en a tiré pour conséquence que les dispositions de l'avant-projet ne pouvaient dès lors concerner que des experts comptables externes ou des experts comptables internes et a recommandé de le préciser de manière explicite.

Le Conseil Supérieur a aussi préconisé la suppression de la catégorie particulière d'expert comptable interne employé par un autre expert comptable (art. 16).

E. Avis relatif au projet de normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports

Le texte soumis au Conseil Supérieur avait pour vocation de remplacer les normes relatives au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire approuvées par le Conseil de l'Institut en sa séance du 3 février 1978 et modifiées en sa séance du 2 mars 1984.

En dépit du fait que le projet ne différait pas fondamentalement du texte qu'il visait à remplacer sinon par son champ d'application, le Conseil Supérieur y a porté une attention particulière compte tenu de l'importance accordée par le législateur au contrôle de l'évaluation de la contrepartie des titres des sociétés.

Le Conseil Supérieur a préconisé des modifications visant à améliorer l'intelligibilité et la lisibilité du projet et à le rendre plus concret.

Il a en outre recommandé de veiller à ce que le projet de normes tienne plus fidèlement compte des prescriptions du droit des sociétés, du contenu des rapports et brochures publiés par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ainsi que de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises.

2. Divers

Le Conseil Supérieur a, au cours de la période faisant l'objet du présent rapport, entamé une réflexion approfondie sur deux problèmes qu'il considère comme prioritaires : le rôle du réviseur à l'égard de la fraude dans une entreprise et le caractère préventif que pourrait avoir l'intervention du réviseur à l'égard des difficultés rencontrées par les entreprises.

*
* *

S'agissant de la fraude, une étude de la notion de fraude et du comportement que doit avoir le réviseur à son égard (détection, communication, ...) a été commencée.

Par ailleurs, afin de pouvoir, le cas échéant, mettre en oeuvre sa compétence, visée à l'article 101, § 3 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat, de déposer plainte directement auprès de la Commission de discipline de l'un ou l'autre Institut, le Conseil Supérieur a demandé aux deux Instituts d'être

tenu systématiquement informé de l'évolution de tous les dossiers disciplinaires en cours, quel que soit le stade de la procédure où ils se trouvent.

Enfin, le Conseil Supérieur a, à nouveau, insisté auprès de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises afin que celui-ci lui soumette le plus rapidement possible un projet de normes relatives à la fraude.

Le cas échéant, le Conseil Supérieur pourrait décider d'émettre d'initiative un avis dans l'élaboration duquel il serait tenu compte par exemple des développements que connaît cette problématique à l'étranger.

*
* *

Concernant le problème distinct du rôle du réviseur dans la pérennité des entreprises, des contacts avec la «Vlaamse Commissie voor preventief bedrijfsbeleid» ainsi qu'un examen de la question en droit comparé notamment ont permis au Conseil Supérieur de progresser dans ses réflexions.

*
* *

Enfin, le Conseil Supérieur a aussi commencé l'évaluation de l'application concrète des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise.

*
* *

Au cours de la période couverte par ce rapport, le Conseil Supérieur eut de fréquents contacts tant avec l'Institut des Reviseurs d'Entreprises qu'avec l'Institut des Experts Comptables.

Ainsi, à la suite de l'assemblée générale de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le Conseil Supérieur rencontra les différentes personnes concernées afin de s'informer des problèmes à l'origine des incidents qui s'y déroulèrent et de l'impact qu'ils pourraient avoir sur la profession et son encadrement.

Par ailleurs une réunion portant notamment sur le projet d'arrêté royal fixant le règlement de déontologie des experts comptables fut organisée avec des représentants de l'Institut des Experts Comptables.

Le Conseil Supérieur fut en outre représenté à l'occasion de diverses manifestations, (assemblées générales de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts Comptables, débat relatif au stage organisé par l'association des stagiaires IRE ...).

Enfin, le Conseil Supérieur organisa le 27 septembre 1994 une conférence de presse au cours de laquelle furent exposés les objectifs, le fonctionnement et les compétences du Conseil Supérieur de même que le contenu d'avis récents et les questions qui seraient abordées dans le futur par le Conseil Supérieur.

V. FRAIS DE FONCTIONNEMENT ET COUVERTURE DE CES FRAIS AU 31 DECEMBRE 1994

période juillet-décembre 1994

FRAIS DE FONCTIONNEMENT

Membres	190.000
Président et personnel scientifique	
Emoluments, salaires et cotisations sociales	1.752.415
Divers (secrétariat social, assurances, frais ...)	118.963
Frais de représentation	73.346
Frais de bureau	4.905
Frais de mobilier et de bureautique	141.779
Frais de fonctionnement divers	
Abonnements revues	6.513
Acquisition de livres	40.655
Activités scientifiques	18.870
TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT	2.346.446

COUVERTURE

Contribution I.R.E	2.500.000
Contribution I.E.C	2.500.000
RECETTES TOTALES POUR COUVERTURE	5.000.000
SOLDE CREDITEUR A AFFECTER	2.653.554

ANNEXES

1. ARTICLE 101 DE LA LOI DU 21 FEVRIER 1985 RELATIVE A LA RÉFORME DU REVISORAT D'ENTREPRISES.

§ 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 notamment 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'entreprises. Le Roi doit motiver de façon explicite toute dérogation à un avis unanime du Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur doit en outre être consulté sur toute décision de portée générale à prendre par le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises en application des articles 9, 10 et 18 bis de la loi précitée 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 six mois. A défaut, il est supposé avoir émis un avis favorable.

§ 2. Le Conseil supérieur organise une concertation permanente avec l'Institut des réviseurs d'entreprises et l'Institut des experts comptables. Il peut constituer à cet effet 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 réviseurs d'entreprises ou de l'Institut des experts comptables respectivement contre un ou plusieurs réviseurs 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. Quatre d'entre eux, dont un doit être un représentant des petites et moyennes entreprises,

sont présentés sur une liste double proposée par le Conseil central de l'économie. Trois membres sont présentés par le Ministre des Affaires économiques et par le Ministre des Finances.

Leurs émoluments sont fixés par le Roi.

- § 5. Le Roi arrête le règlement d'ordre intérieur du Conseil supérieur sur proposition de celui-ci. Le ministère des Affaires économiques est chargé d'assurer le secrétariat et l'infrastructure du Conseil supérieur. Les autres frais de fonctionnement du Conseil supérieur sont supportés par l'Institut des réviseurs d'entreprises et par l'Institut des experts comptables selon les modalités et dans les limites que le Roi détermine.

2. ARRETE ROYAL PORTANT EXECUTION, EN CE QUI CONCERNE LE CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES ET DE L'EXPERTISE COMPTABLE, DE L'ARTICLE 101 DE LA LOI DU 21 FEVRIER 1985 RELATIVE A LA REFORME DU REVISORAT D'ENTREPRISES.

Rapport au Roi

Sire,

L'article 18 de la loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935 a, dans un souci d'unité des règles déontologiques et techniques applicables aux professions de réviseur d'entreprises et d'expert comptable, remplacé le Conseil Supérieur du Ravisorat d'Entreprises par le Conseil Supérieur du Ravisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable étendant de ce fait les compétences du Conseil Supérieur du Ravisorat d'Entreprises aux experts comptables et adaptant son statut et ses moyens d'interventions.

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.

L'arrêté que j'ai l'honneur de soumettre à Votre signature est pris en exécution de l'article 101 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du ravisorat.

L'arrêté a été soumis au Conseil d'Etat et il a été tenu compte des remarques formulées par celui-ci; les points sur lesquels il n'a pas été possible de suivre totalement ces remarques font l'objet de plus amples développements ci-après;

L'article 1er prévoit que la durée du mandat renouvelable des membres du Conseil Supérieur du Ravisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable est de six ans et qu'en cas de remplacement d'un membre, le membre nouvellement désigné achève le mandat de celui qu'il remplace.

Par ailleurs, dans un souci d'absolue indépendance des membres, nécessaire à l'exécution des missions d'intérêt général confiées au Conseil Supérieur, la même disposition propose de prévoir une incompatibilité entre, d'une part, le statut de membre du Conseil Supérieur

et, d'autre part, l'appartenance à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, à l'Institut des Experts Comptables ou à L'Institut Professionnel des Comptables, ou la qualité de membre ou d'associé dans une association ou une société de reviseurs d'entreprises ou d'experts comptables.

La désignation du Président du Conseil Supérieur et la description de sa fonction font l'objet de l'article 2. Il appartient au Président de préparer et de présider les réunions et d'assurer l'exécution des décisions prises par le Conseil. Veiller à la rédaction des procès-verbaux des réunions ainsi qu'à la rédaction, la publication et la transmission des avis, recommandations et rapports émanant du Conseil Supérieur est aussi de son ressort. D'une manière générale, le Président du Conseil Supérieur représente ledit Conseil et en assure la gestion journalière qu'il peut déléguer à un membre du personnel scientifique du Conseil Supérieur.

Si d'une manière générale, le Conseil Supérieur se réunira sur convocation écrite du président adressée une semaine avant la date de la réunion, il est utile de signaler qu'en vertu de l'arrêté qui Vous est soumis, chaque membre pourra par écrit exiger du Président de convoquer une réunion et/ou d'inscrire des points à l'ordre du jour.

Le Conseil Supérieur délibèrera collégalement et conformément aux règles relatives aux assemblées délibérantes.

Compte tenu de la portée des avis et des recommandations du Conseil Supérieur, il est prévu que l'approbation d'un avis ou d'une recommandation nécessitera le vote favorable de quatre membres au moins sur les sept composant le Conseil Supérieur, étant entendu qu'une abstention n'est pas considérée comme un vote favorable.

Conformément à la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, les avis et recommandations du Conseil Supérieur devront être motivés (article 6).

En vertu de l'article 101, § 1er, alinéa 4 de la loi du 21 février 1985, le Conseil Supérieur doit 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 18bis de la loi précitée 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.

Ceci n'exclut pas, afin que le Conseil Supérieur soit adéquatement informé en vue de l'exercice de sa mission, que les Instituts puissent être invités à porter à la connaissance du Conseil Supérieur toutes les décisions de portée générale qu'ils prennent.

Par ailleurs, rien n'empêche les Instituts de soumettre aussi à l'avis préalable du Conseil Supérieur toutes les décisions de portée générale à prendre, qui ne doivent pas, en vertu de l'article 101 § 1er, alinéa 4, être obligatoirement soumises au Conseil Supérieur.

Il faut souligner qu'il s'agit dans les deux cas d'une information ou d'une consultation facultative, qui se concilie avec la règle établie à cet égard par l'article 101, § 1er, alinéa 2, de la loi. En effet, comme l'a fait observer le Conseil d'Etat, faute d'une disposition qui, dans la loi, habiliterait le Roi à organiser le contrôle du respect de l'obligation prévue à l'article 101, § 1er, alinéa 4 de la loi, il n'est pas en son pouvoir de contraindre les deux Instituts, en vue d'un tel contrôle, à informer le Conseil Supérieur de «toute» décision de portée générale qu'ils prennent, c'est-à-dire également de décisions qui n'ont pas été prises

en application des articles 9, 10 et 18bis de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 88 de la loi du 21 février 1985.

Les articles 4 et 5 de l'arrêté qui Vous est soumis traduisent aussi le souhait formulé explicitement par le législateur à l'article 101, § 2 de la loi du 21 février 1985 de voir le Conseil Supérieur organiser une concertation permanente avec les deux Instituts.

En effet, si d'une part le Conseil Supérieur pourra saisir les Instituts de toute question relevant de leurs attributions et entendre les Présidents ou les Vice-Présidents des Instituts chaque fois qu'il l'estime utile, d'autre part les Présidents ou Vice-Présidents des Instituts seront entendus à leur demande par le Conseil Supérieur pour toute question relevant de ses attributions.

Aux termes de l'article 7, le Conseil Supérieur peut engager et licencier du personnel scientifique, de même qu'il peut déterminer le statut de ce personnel. En vertu de l'article 8, le personnel ne peut divulguer les faits dont il aurait connaissance en raison de sa fonction. L'avis formulé sur ce point par le Conseil d'Etat selon lequel l'article 7 devrait être supprimé et l'article 8 adapté au motif que ces dispositions ne trouveraient aucun fondement légal dans la loi, a été examiné attentivement.

Le nouvel article 101 de la loi du 21 février 1985, tel que remplacé par l'article 18 de la loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, ne prévoit pas explicitement que le Conseil Supérieur est un organisme doté de la personnalité juridique. Il est néanmoins clair que le législateur avait l'intention d'accorder l'autonomie au Conseil Supérieur, en lui reconnaissant un pouvoir de décision unilatéral et/ou un patrimoine propre:

- 1) Là où l'ancien article 101, § 1^{er} mentionnait qu' «il est créé auprès du Ministère des Affaires Economiques un Conseil Supérieur», la disposition parle maintenant d' «un organisme autonome dont le siège est à Bruxelles»;
- 2) Le Conseil Supérieur est créé par une loi alors que des services autonomes de fait peuvent aussi être créés par le pouvoir exécutif;
- 3) Il ressort des travaux parlementaires que le caractère d' «organisme autonome» n'a pas été négligé et que l'on a voulu préserver le caractère autonome de l'institution;
- 4) Dans certains cas les avis du Conseil Supérieur ont une force obligatoire de sorte que le Conseil Supérieur est doté d'un pouvoir réglementaire déterminé;
- 5) Le Conseil Supérieur prend lui-même l'initiative d'arrêter son règlement d'ordre intérieur;
- 6) Les moyens de fonctionnement du Conseil Supérieur, pour autant qu'ils ne soient pas fournis en nature, ne sont pas imputés à un poste budgétaire d'un pouvoir central mais constituent un patrimoine séparé, composé des contributions de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts Comptables;
- 7) La création de la Commission Bancaire s'est effectuée en des termes identiques. La Commission Bancaire est généralement considérée comme une personne morale de droit public. Même si la Commission Bancaire et Financière présente

quelques différences avec le Conseil Supérieur, elles ne sont cependant pas de nature à permettre de refuser la personnalité juridique au Conseil Supérieur;

- 8) On conçoit mal comment, hormis l'hypothèse d'impôts ou de prélèvements spécifiques, les Instituts pourraient être obligés de contribuer au fonctionnement d'une institution qui n'est pas autonome par rapport au pouvoir central;

Les trois caractéristiques qui distinguent la personne morale de droit public sont en outre présentes en l'espèce: le Conseil Supérieur est chargé d'une mission d'intérêt général. A cet effet, il peut constituer un patrimoine spécial. Enfin il est soumis à une tutelle spéciale:

- D'abord, en vertu de l'article 101, §§2 à 4 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, le Conseil Supérieur doit veiller à ce que les missions que la loi confie au reviseur d'entreprises ou à l'expert comptable soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.
- Ensuite, afin de pouvoir réaliser cette mission d'intérêt général, le Conseil Supérieur peut, en vertu de l'article 101, §5 de la loi du 21 février 1985 précitée, constituer un patrimoine spécial à l'aide des contributions des deux Instituts administrés.
- Enfin, pour que l'autonomie du Conseil Supérieur soit contrebalancée, le Conseil Supérieur est soumis, en vertu de l'article 12 de l'arrêté qui est proposé à Votre signature, à la tutelle spéciale du Ministre des Affaires Economiques, qui peut faire vérifier l'exactitude des comptes que le Conseil Supérieur doit lui soumettre.

Le Conseil Supérieur est donc un exemple de service public décentralisé, c'est-à-dire d'une personne morale de droit public dotée de l'autonomie organique et technique, c'est-à-dire administrative et financière, créée pour gérer -sous la tutelle du pouvoir public- un patrimoine spécial affecté par celui-ci à la réalisation d'une fin d'intérêt général qu'il impose.

Une fois admis que le Conseil Supérieur est une personne morale de droit public, il s'ensuit que cette institution peut organiser son fonctionnement de façon autonome en vue de la réalisation de l'objectif d'intérêt général qui lui est attribué. Dans ces limites, la reconnaissance de la qualité de personne morale de droit public implique la possibilité d'engager et de recruter du personnel (cfr. l'avis du Conseil d'Etat à l'occasion de la création de Conseil National de l'Emploi, Doc. Chambre, 1950-51, n° 504, 13, dans lequel la possibilité d'engager du personnel est considérée comme un attribut de la personnalité juridique).

Il y a lieu dès lors de contrôler si le législateur a apporté des limitations explicites à l'autonomie du Conseil Supérieur et plus spécialement à la possibilité d'engager du personnel.

L'article 101, § 5 prévoit que le Ministère des Affaires Economiques est chargé d'assurer le secrétariat et l'infrastructure. Les autres frais de fonctionnement sont supportés par les contributions des Instituts. Afin de déterminer dans quelle mesure le Conseil Supérieur (ne) peut (pas) engager du personnel, il faut examiner la distinction que fait le texte entre «assurer le secrétariat» d'une part et «les autres frais de fonctionnement» d'autre part.

Le texte de l'article 101, § 5 est presque identique au texte proposé par le Conseil Supérieur lui-même au Parlement. Le commentaire, ajouté par le Conseil Supérieur à sa proposition, est donc pertinent en vue de déterminer la portée de la disposition légale. Le commentaire précise: «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» (Doc. Chambre, 1991-92, n° 491, 60-61)

Il est à remarquer qu'il est fait dans ce commentaire une distinction entre les éléments suivants:

- 1) le personnel scientifique;
- 2) l'infrastructure;
- 3) le secrétariat.

Comme l'article 101, § 5 ne charge le Ministère des Affaires Economiques que du dernier point et d'une partie seulement de l'avant-dernier point (uniquement des locaux), il s'ensuit que «les autres frais de fonctionnement» se rapportent à l'infrastructure (autre que les locaux) et au personnel scientifique, jugés nécessaires. Comme ce personnel scientifique fait dès lors partie des «autres frais de fonctionnement», il en résulte forcément que le Conseil Supérieur peut engager du personnel scientifique avec ses propres moyens.

Le point de vue du Conseil d'Etat, selon lequel la disposition du projet d'arrêté royal, sur base de laquelle le Conseil Supérieur peut engager et licencier du personnel, «ne trouverait aucun fondement légal dans la loi», semble donc se limiter au personnel qui serait chargé du secrétariat administratif, puisque c'est en effet le Ministère des Affaires Economiques qui doit l'assurer.

Les articles 5 in fine et 7 de l'arrêté qui Vous est soumis prévoient donc respectivement que le Conseil peut entendre ou faire appel à des experts et que le Conseil Supérieur peut engager et licencier du personnel scientifique dont il déterminera le statut. Ce statut, c'est-à-dire essentiellement la durée d'engagement, la fonction, les incompatibilités et la rémunération fera l'objet d'un contrat de travail régi par la loi du 3 juillet 1978 sur le contrat de travail.

Les membres du Conseil Supérieur et le cas échéant, le personnel qu'il emploierait ne pourront divulguer les faits dont ils auraient connaissance en raison de leurs fonctions (art. 8).

A l'instar de ce qui est prévu pour d'autres institutions autonomes, la loi du 21 février 1985 prévoit en son article 101, § 5 que c'est aux institutions contrôlées, à savoir l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables, qu'il appartient de fournir les contributions nécessaires au fonctionnement de l'organisme de contrôle.

La loi exige que les modalités et limites de ces contributions soient fixées par arrêté royal. C'est pourquoi l'article 10 de l'arrêté qui Vous est soumis dispose que le montant des

contributions est fixé sur base du budget annuel dressé par le Conseil Supérieur et déterminé sur base d'une clé de répartition mise au point avec les Instituts, le paiement des contributions par les Instituts pouvant être effectué en quatre fois, au premier jour de chaque trimestre.

Afin que la concertation prévue par cette disposition ne mène à l'impossibilité pour le Conseil Supérieur de fonctionner, il est proposé de prévoir qu'à défaut d'accord, le montant des contributions est déterminé par le Conseil Supérieur en tenant compte du nombre des membres de chaque Institut et du montant des cotisations perçues par les Instituts.

Afin de donner les garanties nécessaires aux Instituts, il a été prévu que leur contribution ne peut dépasser 10% des cotisations de leurs membres. En ce qui concerne les années 1994 et 1995, le Gouvernement s'engage à ce que ce montant ne dépasse pas 6% des cotisations perçues. Le Conseil Supérieur doit veiller à l'établissement d'un budget raisonnable.

Il y a lieu de rappeler que l'article 101, §5 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises prévoit que le Ministère des Affaires Economiques est chargé d'assurer le secrétariat et l'infrastructure du Conseil Supérieur (ex. des bureaux, une salle de réunion ...).

Sans atteindre à la qualité et à l'indépendance de leurs travaux, le Gouvernement demandera au Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable, à la Commission des Normes Comptables et au Département du Ministère des Affaires Economiques d'étudier les possibilités d'un rapprochement administratif entre les deux organes afin de prendre en considération les charges directes et indirectes pour les entreprises et d'assurer une efficacité.

L'autonomie dont le Conseil Supérieur dispose trouvera son contrepoids dans l'obligation d'établir un budget annuel (article 11) et de publier un rapport annuel de ses activités (article 2) dans lequel seront repris ses comptes (article 11). Il y a lieu en outre de relever que l'arrêté qui Vous est soumis prévoit, qu'après approbation par le Conseil Supérieur, les comptes sont soumis au Ministre des Affaires Economiques qui peut en faire vérifier l'exactitude.

Conformément à l'article 101, § 4, alinéa 2, le montant des jetons de présence des membres et des émoluments du Président est déterminé dans l'article 9. Le remboursement des frais de déplacement et de séjour se fait selon le régime qui s'applique en la matière au personnel de l'Etat.

L'article 12 de l'arrêté qui Vous est soumis abroge l'arrêté royal du 30 juillet 1985 portant règlement d'ordre intérieur du Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprises devenu caduque, tandis que l'article 13, pour des raisons de continuité et de sécurité juridique prévoit que l'arrêté soumis à Votre signature produit ses effets au jour de la nomination du Président et des membres du Conseil Supérieur, c'est-à-dire le 23 novembre 1993.

ARRETE ROYAL DU 23 JUIN 1994 PORTANT EXECUTION, EN CE QUI CONCERNE LE CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES ET DE L'EXPERTISE COMPTABLE, DE L'ARTICLE 101 DE LA LOI DU 21 FEVRIER 1985 RELATIVE A LA REFORME DU REVISORAT D'ENTREPRISES.

ALBERT II, Roi des Belges,

A tous, présents et à venir, Salut.

Vu la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, notamment l'article 101, §§2, 4 et 5, tel qu'il a été modifié par la loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935;

Vu l'arrêté royal du 24 décembre 1964 fixant les indemnités pour frais de séjour des membres du personnel des ministères;

Vu l'arrêté royal du 18 janvier 1965 portant réglementation générale en matière de frais de parcours;

Sur la proposition du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable, lors de sa réunion du 28 avril 1994;

Vu l'avis du Conseil d'Etat;

Sur la proposition de Notre Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice et des Affaires économiques, de Notre Ministre des Finances et de Notre Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture;

Nous avons arrêté et arrêtons:

Article 1er: Les membres du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable sont nommés par Nous pour un terme de six ans. Leur mandat est renouvelable. En cas de remplacement d'un membre, le membre nouvellement désigné achève le mandat de celui qu'il remplace.

Les membres du Conseil Supérieur ne peuvent être membres de l'Institut des Revisors d'Entreprises, de l'Institut des Experts Comptables, ou de l'Institut Professionnel des Comptables, ni être membre ou associé dans une association ou une société de revisors d'entreprises ou d'experts comptables.

Article 2: Le Président du Conseil Supérieur est nommé par Nous parmi les trois membres du Conseil Supérieur présentés par le Ministre des Affaires Economiques et par le Ministre des Finances.

Il est nommé, en cette qualité, pour un terme renouvelable de six ans. En cas de remplacement du Président, le Président nouvellement nommé achève le mandat de celui qu'il remplace.

Le Président prépare et préside les réunions du Conseil Supérieur et assure l'exécution des décisions prises par celui-ci; il veille à la rédaction des procès-verbaux des réunions ainsi que des avis, recommandations et rapports émanant du Conseil Supérieur.

Il représente le Conseil Supérieur à l'égard du Gouvernement, de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts Comptables comme à l'égard des tiers en général.

Il transmet au Gouvernement les avis et recommandations adoptés par le Conseil Supérieur.

Il prend les mesures nécessaires pour rendre publics ces avis et recommandations, lorsque le Conseil Supérieur a décidé cette publicité.

Il veille à la publication du rapport annuel des activités du Conseil Supérieur.

Il assure la gestion journalière du Conseil Supérieur et prend les mesures nécessaires à cet effet.

La gestion journalière peut être déléguée à un membre du personnel scientifique du Conseil Supérieur visé à l'article 7.

Article 3: Le Conseil Supérieur se réunit sur convocation écrite du Président. La convocation contient l'ordre du jour. Les cas d'urgence exceptés, les convocations doivent être envoyées au moins une semaine avant la date de la réunion.

Chaque membre du Conseil Supérieur peut obliger, par écrit, le Président à convoquer une réunion et/ou à inscrire des points à l'ordre du jour.

Article 4: Par application de l'article 101, §2 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, le Conseil Supérieur peut saisir l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables de toute question relevant de leurs attributions.

Article 5: Par application de l'article 101, §2 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, les Présidents ou les Vice-Présidents des Instituts sont entendus par le Conseil Supérieur, chaque fois que celui-ci l'estime utile.

A leur demande, ils sont entendus par le Conseil Supérieur pour toute question relevant des attributions de celui-ci.

Le Conseil peut également entendre ou faire appel à des experts.

Article 6: Le Conseil Supérieur délibère collégalement et conformément aux règles relatives aux assemblées délibérantes.

L'approbation d'un avis ou d'une recommandation requiert toutefois que quatre membres au moins expriment un vote favorable.

Un membre peut donner mandat écrit à un autre membre pour le vote.

Les avis et recommandations doivent être motivés.

Les avis ou recommandations qui sont adressés à l'un des Instituts sont aussi transmis à l'autre Institut.

Article 7: Le Conseil Supérieur peut engager et licencier du personnel scientifique.

Son statut est déterminé par le Conseil Supérieur.

Article 8: Les membres du Conseil Supérieur, le personnel scientifique qu'il emploie et les personnes assumant son secrétariat administratif ne peuvent divulguer les faits dont ils auraient connaissance en raison de leurs fonctions.

Article 9: Les émoluments du Président sont fixés conformément au barème applicable aux assesseurs au Conseil d'Etat. Le montant des jetons de présence des membres est fixé à 5.000 fr. par réunion. Le Président et les membres ont droit au remboursement de leurs frais de déplacement et de séjour.

Ces frais de séjour et de déplacement sont remboursés à concurrence du montant des frais réels, moyennant production de documents probants. A défaut de tels documents, ces frais sont remboursés au tarif du barème maximal appliqué aux fonctionnaires de l'Etat. Les frais réels ne peuvent non plus dépasser ce barème.

Article 10: Les émoluments et frais visés à l'article 9 et tous les autres frais de fonctionnement du Conseil Supérieur, à l'exception du secrétariat administratif et des locaux, sont couverts au moyen de contributions versées au Conseil Supérieur par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et par l'Institut des Experts Comptables.

Le montant des contributions est fixé sur base du budget annuel dressé par le Conseil Supérieur et déterminé sur base d'une clé de répartition mise au point avec les Instituts. A défaut d'accord et après avoir entendu les présidents des Instituts et répondu à leurs objections de manière motivée, le montant des contributions est déterminé par le Conseil Supérieur en tenant compte du nombre des membres de chaque Institut et du montant des cotisations perçues par les Instituts. En tout état de cause, le montant destiné au Conseil Supérieur ne peut excéder 10% du montant total des cotisations perçues par les Instituts.

Le paiement des contributions par les Instituts peut être effectué en quatre fois, au premier jour de chaque trimestre.

Article 11: Annuellement, le Président élabore le budget qu'il soumet, pour approbation, au Conseil Supérieur.

Semestriellement le Président informe le Conseil Supérieur et le Ministre des Affaires Economiques de l'exécution de son budget et de l'état de ses comptes, après en avoir vérifié l'exactitude.

Une fois l'an, le Conseil Supérieur arrête les comptes annuels et décide de l'affectation du solde créditeur éventuel.

Après approbation par le Conseil Supérieur, les comptes sont soumis au Ministre des Affaires Economiques qui peut en faire vérifier l'exactitude.

Les comptes du Conseil Supérieur sont publiés dans son rapport annuel d'activités.

Article 12: L'arrêté royal du 30 juillet 1985 portant règlement d'ordre intérieur du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises est abrogé.

Article 13: Le présent arrêté produit ses effets à partir du 23 novembre 1993.

Article 14: Notre Vice-Premier Ministre et Ministre de la Justice et des Affaires économiques, Notre Ministre des Finances et Notre Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture sont, chacun en ce qui le concerne, chargés de l'exécution du présent arrêté.

3. AVIS RELATIF A L'ARTICLE 13 DU PROJET DE LOI MODIFIANT LES LOIS COORDONNEES SUR LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES.

**(Documents Parlementaires, Chambre, session 1992-93,
n° 1005/20, 10 mai 1994)**

D.14/07/94

Par une lettre du 14 juin 1994, le Ministre des Affaires Economiques a demandé au Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable d'émettre un avis sur l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, lequel a été approuvé par la Chambre des Représentants (Doc. Parl., *Chambre*, 1992-93, n° 1005/20, 10 mai 1994), et qui, à l'heure actuelle, est soumis à la Commission Spéciale du Sénat.

Ledit article 13 tend à fixer que l'obligation de nommer un commissaire est déterminée sur la base de la taille de l'entreprise «seule» sans plus tenir compte, comme c'est le cas actuellement, des autres entreprises qui lui sont liées.

Le Conseil supérieur s'est penché sur cette demande d'avis au cours de ses réunions du 30 juin et du 8 juillet 1994. Le Conseil Supérieur regrette que son avis n'ait été demandé qu'après l'approbation de l'article 13 à la Chambre des Représentants.

*
* *

Quant à l'avis, il se compose de quatre parties.

La première partie porte sur le contexte légal et sur la justification de l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Dans une seconde partie, les conséquences qu'entraînerait l'approbation de l'article 13 par rapport à la situation actuelle sont décrites.

L'unanimité n'a pas pu être obtenue au sein du Conseil Supérieur au sujet de l'article 13. C'est pourquoi la troisième et la quatrième partie de l'avis contiennent les deux thèses défendues.

Dans la troisième partie est reprise la thèse des membres qui sont d'avis que l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales doit être tout simplement supprimé.

Dans la quatrième partie est exposée la thèse des membres qui estiment que l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales doit être maintenu, étant entendu que seraient exclues de son champ d'application

- les sociétés tenues à l'obligation de consolidation
- les sociétés à portefeuille
- les sociétés cotées

Si la première thèse en faveur du rejet de l'article 13 du projet de loi n'était pas acceptée au Sénat, les membres qui souscrivent à cette thèse sont d'avis que cette disposition doit alors, à tout le moins, être amendée conformément à ce qui est défendu dans la deuxième thèse.

1. Contexte et justification de la proposition de loi De Clippele

Conformément à l'article 64, § 2 LCSC, les sociétés qui pour le dernier exercice clôturé ne répondent pas aux critères² énoncés à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ne sont pas tenues de nommer un ou plusieurs commissaires-reviseurs.

La portée de l'article 64, § 2 doit être appréciée en tenant compte du fait qu'en vertu de l'article 12, § 2 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 susvisée, dans le cas d'une entreprise liée à une ou plusieurs autres, au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, les critères en matière de chiffres d'affaires et de total du bilan, visés à l'article 12, § 2 de la loi sont déterminés sur base consolidée et le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle pour chacune des entreprises liées est additionné.

Il est important de relever, pour mesurer l'ampleur de la limite apportée à l'article 64, § 2 LCSC, que sont considérées comme des entreprises liées à une entreprise au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976:

- a) les entreprises qu'elle contrôle
- b) les entreprises qui la contrôlent
- c) les entreprises avec lesquelles l'entreprise forme consortium
- d) les autres entreprises qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les entreprises visées sub litt. a), b) et c).

Rares sont par conséquent les filiales belges de groupes belges ou étrangers échappant à l'obligation de nommer un commissaire-reviseur.

L'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales est libellé de la manière suivante:

«L'article 64 des mêmes lois coordonnées, modifié par la loi du 21 février 1985, est complété par un § 3, rédigé comme suit:

² Nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, 50, chiffre d'affaire annuel, hors T.V.A., 170 millions de francs, total du bilan, 85 millions de francs.

«§ 3. Pour l'exécution des §§ 1er et 2, chaque société sera considérée individuellement, et aucune consolidation ne sera établie entre les comptes annuels de la société et les comptes annuels d'autres entreprises belges ou étrangères, avec lesquelles elle pourrait se trouver liée au sens de la législation comptable.»

*
* *

Dans l'exposé des motifs de la proposition de loi De Clippele qui fut intégrée à la Chambre comme article 13 de la proposition de loi -maintenant projet de loi- 1005 modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales et qui fait l'objet du présent avis, on part de l'idée que le calcul, sur une base consolidée, de la taille d'une entreprise pour déterminer si elle est soumise à l'obligation de nommer un commissaire, ne respecte pas l'esprit de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises (Doc.Parl., *Chambre*, 1992-93, n° 1005/19, pages 4-5).

Toutefois, lors des travaux préparatoires de la loi du 1er juillet 1983 modifiant la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, le Gouvernement avait déjà fait part de son intention de considérer la taille d'une entreprise sur une base consolidée avec les entreprises qui lui sont liées (Doc.Parl., *Chambre*, 1980-81, n° 925/1, p.6)

Cette intention a été réalisée dans l'article 12, §2 de l'A.R. du 12 septembre 1983. A ce propos, le Rapport au Roi, qui précède l'A.R. en question, stipule ce qui suit:

«Quant au calcul de la taille d'une entreprise, l'arrêté vise plutôt la réalité économique - formée par un groupe d'entreprises liées entre elles - que la circonstance qu'une partie des activités du groupe serait localisée dans une société distincte.»

Cet arrêté royal du 12 septembre 1983 et son Rapport au Roi ont été adoptés avant le vote de la loi du 21 février 1985 sur la réforme du revisorat d'entreprises qui faisait référence au critère de la taille pour déterminer si une entreprise était soumise à l'obligation de nommer un commissaire (Doc.Parl, *Chambre*, 1982-83, nr. 552/35, p. 34).

*
* *

Dans l'exposé des motifs de la proposition de loi De Clippele précitée un deuxième argument invoqué pour renoncer au calcul des critères sur une base consolidée se réfère au petit nombre de travailleurs employés par certaines entreprises qui sont petites 'en soi' mais qui deviennent grandes sur une base consolidée (Doc.Parl., *Chambre*, 1992-93, n° 1005/19, pages 4-5).

Pour le droit comptable et le droit des sociétés, la moyenne de 50 travailleurs ne représente pourtant qu'un des trois seuils dont deux sont à franchir pour qu'une entreprise puisse être qualifiée de «grande» et soit, dès lors, soumise à l'obligation de nommer un commissaire et ne soit plus autorisée à établir ou à publier des comptes annuels abrégés.

Ce n'est que lorsque l'entreprise emploie plus que cent travailleurs, que la donnée «sociale» suffit en tant que telle pour que cette entreprise soit qualifiée de grande.

Il se peut donc qu'une entreprise n'occupant que peu de travailleurs soit qualifiée de «grande», en raison de son chiffre d'affaires et du total de son bilan (par exemple: une société à portefeuille). A ce propos, il importe peu qu'il s'agisse d'une entreprise isolée occupant peu de personnes ou d'un groupe de sociétés n'atteignant le nombre de 50 travailleurs que par le biais de la consolidation.

2. Les conséquences de l'approbation par le Sénat de l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

L'adoption de l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales aurait pour conséquence que le calcul des critères de l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 sur une base consolidée mondiale, ne serait plus effectué que pour déterminer le schéma de comptes -abrégé ou non - à utiliser (art. 12, § 1er de la loi du 17 juillet 1975) et pour l'application le cas échéant de l'article 80, alinéa 3 LCSC.

Ainsi disparaîtrait le lien qui a été créé en vertu de la législation existante entre le schéma complet de comptes annuels, d'une part, et l'obligation de nommer un commissaire, d'autre part.

*
* *

L'adoption de l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales impliquerait que, sur la base des chiffres de l'année 1992, 8.624 des 16.011 sociétés, qui déposent actuellement un schéma complet, ne seront pas soumises à l'obligation de nommer un commissaire.

La lecture des données CD-Rom mises à disposition par les services de la Banque Nationale pour l'année 1992, démontre en effet que parmi les 16.011 sociétés, qui déposent un schéma complet de comptes annuels, il y en a 8.624 qui, sur une base non-consolidée, franchissent moins que deux des trois seuils.

*
* *

Une troisième conséquence de l'approbation de l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales consisterait dans le fait que les filiales et les membres d'un consortium, qui, en soi, ne peuvent être qualifiés de «grandes» entreprises, tandis que le groupe vertical ou horizontal dont ils font partie est soumis à l'obligation de consolidation, seront incorporés dans les comptes consolidés du groupe, sans que leurs comptes annuels soient soumis à un contrôle revisoral particulier.

*
* *

L'approbation de l'article 13 impliquerait qu'un certain nombre de sociétés à portefeuille qui en tant que telles ne peuvent être considérées comme des «grandes» entreprises - le total de leur bilan dépassant la limite prévue par l'article 12, paragraphe 2 de la loi du 17 juillet 1975 mais le personnel employé et le chiffre d'affaires se situant en-deça des limites prévues par ledit article - échapperaient à l'obligation de nommer un commissaire parce que leur chiffre d'affaires et leur nombre de travailleurs occupés ne seraient plus calculés sur une base consolidée.

Selon les estimations de la Commission bancaire et financière, quelque 25% des sociétés à portefeuille échapperaient de cette façon au contrôle d'un commissaire. Il en irait de même pour nombre de leurs filiales. Assez paradoxalement, ces petites sociétés à portefeuille devraient néanmoins nommer un réviseur d'entreprises pour assister la Commission bancaire et financière dans son contrôle (article 3 de l'A.R. n° 64 du 10 novembre 1967 organisant le statut des sociétés à portefeuille).

*
* *

Enfin, l'approbation de l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales impliquerait - selon une estimation de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises - que quelques cinquante sociétés cotées en bourse qui en tant que telles ne peuvent être considérées comme des grandes entreprises - le total de leur bilan étant assez élevé contrairement au personnel employé et au chiffre d'affaires se situant à un niveau trop bas - échapperaient à l'obligation de nommer un commissaire parce que leur chiffre d'affaires et leur nombre de travailleurs occupés ne seraient plus consolidés.

3. Première thèse

Mme Y. Merchiers et MM. K. Geens, V. Meeuws, P. Michel et J.L. Struyf, membres du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable, ont, à la lumière de ce qui précède, émis l'avis suivant:

«La notion de groupe d'entreprises liées n'est reconnue en droit belge que dans les cas où le législateur ou la jurisprudence estiment que la personnalité juridique distincte doit être écartée, pour pouvoir tenir compte de la réalité économique.»

L'article 12, §2 de la loi du 17 juillet 1975 en est une illustration. La taille d'une entreprise, qui détermine si les comptes annuels doivent être établis et publiés sous une forme abrégée ou non et si un commissaire doit être nommé ou non, est considérée sur une base consolidée avec les entreprises qui lui sont liées. Pour la vie sociale, pour les paramètres de l'économie du pays et pour l'emploi, un groupe de sociétés liées entre elles est aussi important qu'une personne morale distincte ayant des dimensions identiques à celles de ce groupe.

Pour l'application d'une législation pour laquelle la taille de l'entreprise est pertinente, la notion juridique de la personne morale est donc moins importante que la réalité économique du groupe.

Une fois de plus, on peut faire référence à l'extrait du Rapport au Roi qui précède l'A.R. du 12 septembre 1983:

«Quant au calcul de la taille d'une entreprise, l'arrêté vise plutôt la réalité économique - formée par un groupe d'entreprises liées entre elles - que la circonstance qu'une partie des activités du groupe serait localisée dans une société distincte.»

*
* *

L'assimilation de la taille de l'entreprise à celle de la personne morale, aux fins de circonscrire l'obligation de nommer un commissaire, implique d'abord que certains groupes d'entreprises liées entre elles dont chacune est soumise à l'heure actuelle à l'obligation susvisée de nommer un commissaire, dorénavant ne le seraient plus -ou, en tout état de cause, ne le seraient plus toutes.

Le nombre d'entreprises qui échapperait de cette façon à l'obligation susdite a été estimé à plus de 8.624, sur base des données CD-Rom mises à disposition par la Banque Nationale pour 1992. Pour la vie sociale, cette évolution peut être qualifiée de très inopportune.

Compte tenu du réflexe social actuel qui consiste à rejeter sur les commissaires les cas de faillite ou de fraude, comme s'ils n'avaient pas pris assez au sérieux leur fonction préventive, il serait contradictoire de supprimer cette obligation de nommer un commissaire dans des petits groupes où le besoin d'un contrôle sérieux est incontestable.

Une entreprise qui fait partie d'un groupe qui la rend 'grande', revêt pour la vie sociale une importance, qui dépasse celle d'une autre entreprise, aussi petite, mais qui est restée indépendante.

Il va de soi que l'emploi en général et l'information et la consultation des travailleurs en particulier soit un des aspects par lequel la vie sociale est très intéressée à la rédaction correcte des rapports relatifs aux sociétés commerciales. Le nombre de travailleurs constitue, d'ailleurs, le critère sur lequel le droit du travail se fonde pour déterminer s'il y a lieu, ou non, d'instituer un conseil d'entreprise et si, par voie de conséquence, il faut nommer un reviseur d'entreprises apte à assister ce conseil.

*
* *

L'assimilation de la taille de l'entreprise à celle de la personne morale impliquerait également que l'obligation de nommer un commissaire pourrait être esquivée par la scission de la personne morale unique en plusieurs personnes morales qui seraient toutefois liées entre elles.

Ce faisant, il serait possible de se soustraire massivement à l'obligation de nommer un commissaire.

Les objections de certaines «petites» filiales belges contrôlées par des sociétés étrangères ne peuvent guère convaincre. Bien sûr, si le calcul se fait sur base consolidée avec la société mère, ces filiales belges seront considérées comme de grandes entreprises, alors qu'en réalité elles sont petites.

Toutefois, les économies éventuelles découlant de la suppression des coûts d'un commissaire pour ces filiales ne peuvent faire contre-poids aux intérêts de la communauté, des actionnaires, des travailleurs et des créanciers tirant profit d'un contrôle vigilant, par des réviseurs, de toutes les entreprises et groupes d'entreprises belges d'une certaine taille.

D'ailleurs, la société mère étrangère souhaitera en tout état de cause que la filiale belge fasse l'objet d'un audit sérieux. Qu'elle préférerait d'exécuter cet audit en toute liberté sans être soumise aux dispositions légales et aux normes belges, ne peut constituer un argument.

*
* *

C'est à juste titre que l'obligation de nommer un commissaire dépend de la taille de l'entreprise, car celle-ci détermine l'importance de l'entreprise pour la vie sociale. A cet égard, l'assimilation de la taille de l'entreprise à celle de la personne morale - comme il a été proposé en l'occurrence dans l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales - aurait des conséquences néfastes. Ce n'est nullement dans l'intérêt général qu'une entité économique soit scindée artificiellement en plusieurs personnes morales.

Voilà pourquoi l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales doit être rejeté.

En ordre subsidiaire, dans le cas où cette thèse ne serait pas approuvée par le Sénat, les membres du Conseil Supérieur qui y ont souscrit décident d'adhérer à la seconde thèse selon laquelle l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales est maintenu moyennant d'importants amendements».

4. Seconde thèse

MM. G. Keutgen et K. Peeters, membres du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable, ont, compte tenu de ce qui précède, émis l'avis suivant:

«L'obligation de nommer un commissaire constitue des frais appréciables pour les petites et moyennes entreprises. Il n'est pas justifié que cette obligation vise les entreprises qui ne remplissent les critères énoncés à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 que sur une base consolidée et non pas en tant qu'entités distinctes.

Ils estiment dès lors que l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales doit être approuvé sur ce point. Ils considèrent cependant qu'il y a lieu de conserver le calcul sur base consolidée, aux fins de la détermination de l'obligation de nommer un commissaire, pour les groupes d'entreprises qui en raison de leur taille, de leurs activités de holding ou de leur cotation en Bourse ont une signification particulière pour la vie sociale.

*
* *

Il a été relevé que les «petites» filiales faisant partie d'un grand ensemble, qui est soumis à la consolidation, échapperaient désormais à l'obligation individuelle de nommer un commissaire (voir ci-dessus, 2,b).

Cela pourrait constituer un obstacle au contrôle des comptes annuels consolidés. Lors de la vérification des comptes consolidés, le commissaire d'une société mère ne pourrait, en effet, plus s'appuyer sur la fiabilité des comptes annuels individuels des filiales non soumises à l'obligation de nommer un commissaire. (Comp. les articles 74-75 de l'A.R. du 6 mars 1990).

C'est pourquoi, il s'agit d'amender l'article 13 de façon à assurer qu'il ne serait pas applicable si la société en cause relève d'un ensemble qui est tenu à la consolidation sur base de l'article 11 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, tel qu'exécuté par l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés d'entreprises.

*
* *

Conformément à l'A.R. n° 64 du 10 novembre 1967, les sociétés à portefeuille sont obligées de désigner, avec le consentement de la Commission bancaire et financière, un réviseur d'entreprises qui assistera la Commission dans ses tâches de contrôle (art. 3 et 5 de l'A.R. n° 64). Si, en plus, la société à portefeuille est une grande entreprise, le réviseur remplira également la fonction de commissaire (art. 4 de l'A.R. n° 64).

La détermination de la taille de la société à portefeuille sur une base non consolidée aura pour conséquence, selon les calculs effectués par la C.B.F., que quelque 25% d'entre elles ne seront plus soumises à l'obligation de nommer un commissaire. En effet, beaucoup d'entre elles se caractérisent par un chiffre d'affaires et un effectif de personnel peu élevés (voir ci-dessus, 2). Ne franchissant qu'un des seuils énumérés à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975, celui du total du bilan, elles cessent d'être de grandes entreprises, si le calcul se fait sur une base non consolidée.

Etant donné que ces petites sociétés à portefeuille seraient néanmoins tenues, en vertu de l'A.R. du 1er septembre 1986, d'établir des comptes annuels consolidés susceptibles d'être contrôlés par un réviseur d'entreprises spécialement désigné à cet effet (voir l'article 73 de l'A.R. du 6 mars 1990), il n'est pas souhaitable que celui-ci se fonde sur des comptes annuels individuels, qui n'ont pas été vérifiés par un commissaire.

Dans ces conditions, l'article 13 doit être amendé en ce sens que les sociétés à portefeuille et les entreprises qui y sont liées, sont tenues de procéder à la nomination d'un commissaire et ce quelle que soit la taille. Cette position est par ailleurs conforme à la réglementation applicable aux «petits» établissements de crédit, qui, quoiqu'ils ne soient pas tenus de désigner un commissaire sur la base des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, sont néanmoins obligés de le faire en vertu de l'article 50 de la loi du 22 mars 1993 relative aux établissements de crédit.

*
* *

Une remarque semblable peut être formulée au sujet des sociétés cotées en bourse, pouvant être considérées comme petites sur une base non consolidée. Pour l'instant, la plupart d'entre elles sont soumises à l'obligation de nommer un commissaire, parce que, sur une base consolidée, elles franchissent deux des trois critères énoncés à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975.

Si le calcul de leur taille se faisait sur une base non consolidée, cela ne serait plus le cas. Il faut constater qu'une telle évolution affecterait la fiabilité des données relatives au marché financier.

C'est pourquoi l'article 13 du projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales devrait être amendé afin que le calcul sur une base non consolidée ne soit pas applicable aux sociétés cotées en bourse.

4. AVIS RELATIF AUX AVANT-PROJETS D'ARRETES ROYAUX MODIFIANT RESPECTIVEMENT:

- l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts Comptables;
- l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts comptables;
- l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert comptable;
- l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts comptables.

D.22/09/94

Documentation consultée

J. Pertek: «*La reconnaissance mutuelle des diplômes d'enseignement supérieur*», Rev. trim. dr. europ., 25 (4), oct.-déc. 1989, p. 623;

J.M. Laslett: «*The mutual recognition of diplomas, certificates and other evidence of formal qualification in the european community*», L.I.E.I., 1990/1, p.1;

A. Carnelutti: «*L'Europe des professions libérales: la reconnaissance mutuelle des diplômes d'enseignement supérieur*», Revue de Marché Unique européen, 1-1991, p. 23;

W. Feuerich: «*Die Umsetzung der Diplomanerkenntnisrichtlinie durch das Eignungsprüfungsgesetz für die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft*», NJW 1991, Heft 18, p. 1144;

H. Olivier: «*Perspectives du contrôle légal des comptes dans la Communauté européenne*», Revue de droit international et de droit comparé, n° 3/1989, p. 209;

N.J. Skarlatos: «*European lawyer's right to transnational legal practice in the european community*», Legal issues of European integration, 1991/1, p. 49;

H.J. Rabe: «*Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit der rechtsberatenden Berufe in der Europäischen Gemeinschaft*», Rabels Z, 55 (1991), 1, p. 291;

J. Stuyck en K. Geens: «*La libre circulation des avocats dans l'Europe du Marché Unique*», Revue du Marché Unique Européen, 1-1993, p. 71 et en néerlandais: «*Vrij verkeer van advocaten in de EEG*», SEW Tijdschrift voor Europees en economisch recht, 2-1993, p. 111.

Introduction

Ces avant-projets, soumis au Conseil Supérieur par le Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture, A. Bourgeois, par lettre du 11 mars 1994, ont pour objet d'adapter les arrêtés royaux concernés aux dispositions de la directive européenne du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans.

1) Avant-projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts Comptables

L'avant-projet a pour objectif de compléter l'article 3 de l'arrêté royal susvisé afin de rencontrer l'hypothèse de l'absence de délivrance, dans certains Etats membres de la Communauté européenne, de documents attestant de l'honorabilité, de la moralité et de l'absence de faillite d'une personne physique, candidate à l'exercice d'une profession réglementée.

Il n'appelle pas d'observation particulière dans la mesure où il constitue la transposition de l'article 6 de la directive.

2) Avant-projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif au diplômes des candidats experts comptables

Cet avant-projet a pour objet de compléter l'article 2 de l'arrêté royal susvisé par un 3° afin de transposer la directive déjà évoquée et plus particulièrement son article 3 qui prévoit que, lorsque l'accès à ou l'exercice d'une profession réglementée est subordonné à la possession d'un diplôme, l'autorité compétente ne peut refuser, pour cause de qualification insuffisante, un candidat d'un Etat membre, si celui-ci est en possession d'un diplôme prescrit par un autre Etat membre pour accéder à la profession sur son territoire ou l'y exercer, et qui a été obtenu dans un Etat membre, ou s'il a exercé cette profession à temps plein pendant deux années au cours des dix années précédentes dans un autre Etat membre où cette profession n'est pas réglementée et s'il détient un ou plusieurs titres de formation dont les caractéristiques sont prévues dans la directive.

La formulation du premier alinéa de l'article 2, 3°, b) devrait être remaniée afin de respecter la distinction que fait la directive, en son article 3, entre l'exercice de la profession pendant deux ans d'une part, et le ou les titres de formation d'autre part.

L'avant-projet n'appelle pas d'autres commentaires.

3) Avant-projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 20 avril 1990 fixant le programme et les conditions de l'examen d'aptitude d'expert comptable

L'avant-projet, par l'insertion d'un article 12bis dans l'arrêté susvisé, vise à dispenser d'office de l'examen d'aptitude ou d'entrée en stage «les titulaires d'un des diplômes ou titres de formation visés à l'article 2, 3° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts comptables» (cfr. supra).

Ceux-ci devront toutefois se soumettre à une épreuve d'aptitude sur leurs connaissances du droit belge, notamment en matière comptable, fiscale et de déontologie, organisée par l'Institut.

Cette disposition constitue une application de l'article 4. 1. dernier alinéa de la directive qui prévoit que, pour certaines professions, l'Etat membre peut déroger au principe selon lequel il doit, lorsqu'il impose un stage ou une épreuve d'aptitude, laisser au candidat le droit d'opter pour l'un ou pour l'autre.

Cet avant-projet fait l'objet d'un commentaire global portant aussi sur l'avant-projet d'arrêté royal relatif à l'arrêté royal concernant le stage des candidats experts comptables.

4) Avant-projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des candidats experts comptables

L'avant-projet a pour objectif de compléter l'article 24 de l'arrêté royal susvisé par un § 3 afin de dispenser d'office du stage les titulaires d'un des diplômes ou titres de formation visés à l'article 2, 3° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 relatif aux diplômes des candidats experts comptables (cfr. supra).

Compte tenu de ce qu'à l'heure actuelle, la seule possibilité de réduction du stage prévue pour les belges dans l'arrêté royal y relatif (art. 24, § 1) consiste dans la faculté pour le Conseil, après avis de la Commission de Stage, de réduire la durée de stage pour les personnes inscrites à la liste de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le Conseil Supérieur a constaté qu'une importante discrimination au détriment des candidats experts comptables belges était créée.

De l'avis du Conseil Supérieur, la question se pose de manière d'autant plus évidente que les avant-projets semblent procéder à cet égard d'un choix délibéré.

Certes, le principe de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur, sur lequel s'appuie la directive, est celui de la confiance mutuelle qui repose sur la présomption que les formations permettant d'exercer une profession déterminée sont semblables, quel que soit l'Etat membre dans lequel elles ont été dispensées.

Ce principe est affirmé à l'article 3 de la directive et ressort aussi de l'article 5 de la directive qui fait apparaître qu'en principe le stage est une possibilité de formation complémentaire que l'Etat membre d'accueil peut offrir aux diplômés de l'Etat d'origine.

Cependant la directive offre, en son article 4, moyennant certaines conditions, des mesures de compensation et de contrôle sous la forme de la possibilité d'imposer aux candidats experts comptables, titulaires d'un des diplômes ou titres de formation visés à l'article 3 - dont l'article 2, 3° de l'arrêté royal du 22 novembre 1990 constitue la transposition - soit de faire la preuve de son expérience professionnelle, soit de faire un stage de trois ans au minimum ou de satisfaire à une épreuve d'aptitude. La directive prévoit qu'un Etat membre qui fait usage de cette dernière faculté doit, en principe, laisser au candidat le droit d'opter pour le stage ou pour l'épreuve d'aptitude.

Il semblerait que le libellé de l'avant-projet trouve son origine dans une interprétation du terme «diplôme» selon laquelle ce mot viserait tout document délivré dans un Etat-membre par une autorité compétente et qui y confère les mêmes droits d'accès à une profession

réglementée de sorte que, suivant cette interprétation, l'article 3 a) de la directive viserait en fait non pas les personnes disposant des titres requis pour accéder à la profession, mais qui n'ont pas effectivement cette qualité, mais plutôt des professionnels étrangers déjà admis à l'exercice de la profession.

De l'avis du Conseil Supérieur, cette interprétation se heurte d'une part à la définition du terme «diplôme» prévue à l'article 1^{er} de la directive et d'autre part au fait que la directive met sur le même pied, en son article 3 b), des candidats ayant exercé la profession dans un Etat-membre où la profession n'est pas réglementée.

La doctrine en la matière ne permet pas non plus de conforter cette interprétation.

Le Conseil Supérieur estime, dans un souci d'intérêt général et de non-discrimination, qu'il serait préférable de faire usage de la faculté d'imposer un stage prévue à l'article 4. 1. b), premier tiret, de la directive. En outre, parce que le droit belge, et notamment le droit comptable, le droit civil, le droit des sociétés, le droit commercial et le droit fiscal, constituent des matières dont une connaissance précise est requise des experts comptables dans l'exercice de leur profession dont un élément essentiel et constant est la fourniture de conseils et/ou d'assistance concernant le droit belge, le Conseil Supérieur est d'avis qu'il y aurait lieu, par application du dernier alinéa de l'article 4.1 de la directive, de déroger au principe du choix à donner au candidat entre une épreuve d'aptitude et un stage, et de prescrire de suivre un stage.

La simple réussite d'une épreuve d'aptitude sur les connaissances du droit belge, telle qu'elle est proposée dans l'avant-projet d'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif à l'examen d'aptitude, ne constitue pas, de l'avis du Conseil Supérieur, au contraire de l'exercice de la profession en Belgique sous la responsabilité d'un praticien qualifié de la profession, la garantie suffisante - que l'on peut exiger d'un expert comptable travaillant en Belgique - de la compréhension adéquate des différentes branches du droit belge intéressant la profession d'expert comptable et de la capacité à mettre en oeuvre les différentes dispositions légales et réglementaires qui les composent.

Le Conseil Supérieur a par ailleurs considéré devoir tenir compte d'une part de la liberté, qui existe dans un certain nombre de cas, de choisir indifféremment un reviseur ou un expert comptable et qui implique que l'accès aux deux professions soit soumis à des conditions garantissant que leurs praticiens soient tout à fait avertis de la législation belge et d'autre part des souhaits formulés par les experts comptables en matière de contrôle légal des comptes, qui commandent de mettre les avant-projets en cohérence avec la huitième directive du Conseil, du 10 avril 1984, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle des documents comptables (84/253/CEE) (art. 8) (J.O. n° L 126 du 12 mai 1984).

5. AVIS RELATIF AU PROJET D'ARRETE ROYAL FIXANT LE REGLEMENT DE DEONTOLOGIE DES EXPERTS COMPTABLES.

D.22/12/1994

Prolégomènes

En vertu de l'article 88 de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises, le Roi arrête, sur proposition ou après avis du Conseil de l'Institut des Experts Comptables, le règlement de stage, le règlement de discipline ainsi que les règlements nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'Institut et la réalisation des objectifs que la loi lui assigne.

Dès 1987, le Conseil de l'Institut proposa un texte intitulé «Projet d'arrêté royal de déontologie». Ce texte fit l'objet de divers examens.

Le Conseil d'Etat émit finalement un avis sur le projet d'arrêté fixant le règlement de déontologie des experts comptables le 2 juin 1992.

Le texte soumis pour avis au Conseil Supérieur est le texte du nouveau projet d'arrêté royal de déontologie tel que soumis au Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture après adaptation à l'avis du Conseil d'Etat.

*
* *

L'avis du Conseil Supérieur est structuré comme suit: il aborde dans un premier temps le problème de fond relatif à la base légale du projet et il examine ensuite, disposition par disposition, le projet sous rubrique en tenant compte essentiellement de l'avis du Conseil d'Etat et des observations formulées au sujet de cet avis par l'Institut des Experts comptables.

Par ailleurs, conformément au voeu du législateur de voir le Conseil Supérieur veiller à l'unité des règles déontologiques et techniques applicables aux professions de réviseur d'entreprises et d'expert comptable, il a été systématiquement procédé à une comparaison des dispositions en projet avec les dispositions figurant dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (M.B., 18 janvier 1994, p. 940).

*
* *

1. Fondement légal du projet d'arrêté royal

Le Conseil d'Etat a adopté, dans son avis du 2 juin 1992, sur base des principes généraux relatifs à l'exécution des lois (art. 67 de la Constitution devenu 108 depuis la codification de la Constitution du 17 février 1994), un point de vue très restrictif en ce qui concerne le contenu des obligations déontologiques que le règlement de déontologie de l'IEC pourrait formuler.

Les arguments qui étayent la position du Conseil d'Etat sont constitués d'une part directement par les dispositions de loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises qui forment la base juridique du règlement de déontologie, d'autre part, indirectement par le partage des rôles dans l'entreprise, entre les experts-comptables et les réviseurs d'entreprises, voulu par le législateur.

Avant de rencontrer ces arguments, il doit être relevé que s'agissant de nombreuses autres professions réglementées, la base juridique du règlement de déontologie est souvent plus limitée et qu'il repose souvent sur des principes généraux et des valeurs bien plus vagues que le projet d'arrêté royal concernant l'expertise comptable³.

En outre, la particularité, en ce qui concerne la profession d'expert comptable et aussi d'ailleurs celle de réviseur d'entreprises, est que le Roi lui-même arrête le règlement de déontologie, après avis respectivement de l'IEC ou de l'IRE tandis que pour les autres professions réglementées, il n'exerce qu'une compétence de tutelle, le cas échéant négative. Son rôle consiste alors soit à approuver par arrêté royal le règlement dans son intégralité, ce qui lui donne force obligatoire, soit à ne pas l'approuver, ce qui a pour conséquence que le règlement se voit conférer le statut de code «officieux» (ex. code de déontologie médicale)⁴.

L'argumentation indirecte que le Conseil d'Etat emprunte à la loi du 21 février 1985 sur base d'une comparaison avec la profession de réviseur d'entreprises, remonte à l'histoire de la loi, mais n'est pas, de l'avis du Conseil Supérieur, et pour plusieurs raisons, totalement pertinente.

Le fait que le législateur ait mis plus l'accent en 1985 sur l'indépendance du réviseur d'entreprises que sur celle de l'expert comptable ne doit pas étonner.

Le fait que le réviseur est nommé par la société qu'il doit contrôler dans l'intérêt de la vie sociale met en exergue l'importance de son indépendance.

Il ne peut cependant, y avoir tout au plus qu'une différence de niveau avec les autres professions dont celle d'expert comptable. Pour elles aussi, l'indépendance est une

³ Voy. notamment pour les médecins, l'article 15, § 1er de l'arrêté n° 79 concernant l'Ordre des médecins et pour les avocats, l'article 456 du Code judiciaire.

⁴ Dans ce dernier cas, les instances disciplinaires ne peuvent dans leurs décisions se référer au règlement disciplinaire puisqu'il n'a pas force obligatoire. Le règlement disciplinaire peut cependant constituer une source d'inspiration parce que le principe de légalité ne vaut pas en matière disciplinaire. Le juge disciplinaire n'a en effet nul besoin d'un texte - à savoir un texte ayant force obligatoire - pour sanctionner un comportement blâmable.

condition indispensable à l'exercice loyal et socialement justifié de la profession. En ce qui concerne la profession d'expert comptable, le législateur a fixé cela, en le répétant d'ailleurs (cf. art. 81 et 84 de la loi du 21 février 1985). Le Conseil Supérieur considère que ce n'est pas parce que l'exercice d'une profession implique principalement de donner des avis que ses titulaires peuvent, sans réserve, satisfaire les souhaits de leurs clients.

Il ne faut pas par ailleurs perdre de vue que de nombreuses tâches des experts comptables, telles celles mentionnées à l'article 78, 1° et 2° de la loi du 21 février 1985 de même que les missions particulières de contrôle qu'ils partagent avec les réviseurs depuis la loi du 18 juillet 1991, y compris la vérification des comptes annuels dans les petites et moyennes entreprises (art. 80 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales) n'ont pas un caractère purement consultatif et requièrent une indépendance qui doit être aussi grande que celle des réviseurs d'entreprises.

Selon le Conseil Supérieur, il ressort de cette perspective qu'une grande convergence doit exister entre les règlements déontologiques des réviseurs d'entreprises et des experts comptables.

En ce qui concerne **l'argumentation directe** qui est empruntée par le Conseil d'Etat à la loi du 21 février 1985, il y a lieu, de l'avis du Conseil Supérieur, de constater qu'à côté des articles 81, 88 et 91 mentionnés par le Conseil d'Etat, l'article 84 de la loi est très important pour déterminer la base légale et le contexte du règlement de déontologie de l'Institut des Experts Comptables.

L'article 84 est libellé de la manière suivante :

*«L'Institut des Experts Comptables a pour mission de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables d'exercer **les activités définies à l'article 78** avec toutes les garanties requises au point de vue **de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle.***

L'Institut veille également au bon accomplissement des missions confiées à ses membres».

Moyennant reformulation du texte de l'article 84 en obligations pesant sur les experts comptables eux-mêmes (entres autres la probité et la dignité), il est prévu dans l'article 91 que si un expert comptable manque à ses obligations, des sanctions disciplinaires peuvent lui être appliquées. Le règlement de déontologie au sujet duquel un avis de l'IEC est donné au Roi contient ces obligations et doit contribuer à la réalisation des objectifs qui sont assignés à l'IEC notamment par l'article 84 (art. 88 de la loi du 21 février 1985).

Plusieurs conclusions peuvent être tirées de la lecture combinée des articles 84, 88 et 91.

Tout d'abord, il ressort de l'article 84 que l'IEC a pour tâche de veiller à l'indépendance, à la compétence et à la probité de **tous** les experts comptables qui exercent des activités visées à l'article 78.

Comme certaines de ces tâches sont aussi accomplies par des experts-comptables internes, ces derniers n'échappent donc pas à la surveillance, notamment disciplinaire,

de l'IEC. Certes, des difficultés spécifiques en relation avec le lien de subordination dans lequel se trouve l'expert comptable interne se poseront inévitablement à l'occasion de cette surveillance.

Il ne peut cependant être déduit de l'article 81, § 1^{er} que l'indépendance ne serait une obligation que pour les experts comptables externes.

En outre, l'article 88 fait apparaître clairement que le législateur a chargé l'IEC de veiller, à travers ses organes, à l'indépendance, à la compétence et à la probité initiale (c'est-à-dire au moment de l'accès à la profession) et permanente (c'est-à-dire durant l'exercice de la profession) de ses membres.

Ce contrôle ne s'effectue pas seulement en subordonnant l'accès et l'exercice de la profession à une série de conditions à remplir par l'expert comptable en personne (ex. diplômes et examens d'accès, formation permanente) mais aussi par une surveillance de l'IEC sur l'exécution convenable des missions confiées à ses membres.

L'IEC doit, par l'élaboration des différents règlements - dont le règlement de déontologie - à laquelle il est tenu, s'efforcer de réaliser les objectifs que la loi lui assigne (art. 88 de la loi). Toutes les dispositions du règlement de déontologie qui contribuent à la compétence, à l'indépendance et à la probité qui sont exigées des experts comptables dans l'exercice des activités visées à l'article 78 trouvent donc une base légale suffisante dans la loi du 21 février 1985.

En conséquence, de l'avis du Conseil Supérieur, la liste des dispositions du projet de règlement qui selon le Conseil d'Etat ne trouvent pas de fondement dans la loi du 21 février 1985 ne peut être approuvée.

Dans la suite de l'avis, il a été veillé à répondre systématiquement, disposition par disposition, aux objections formulées par le Conseil d'Etat.

2. Commentaire des dispositions

Remarque générale: la légistique impose de revoir toute la numérotation du projet d'arrêté royal car certains articles de ce texte non encore adopté sont abrogés.

CHAPITRE I : DISPOSITIONS GENERALES (art. 1 à 7)

Article 1^{er} : cette disposition dont la rédaction a tenu compte de l'avis du Conseil d'Etat définit un certain nombre de notions. Elle n'appelle pas de commentaires si ce n'est qu'il pourrait être utile d'y définir ce que l'on entend par «collaboration professionnelle» (cf. art. 12, § 3 et chapitre V) en se référant à l'article 52 de l'arrêté royal du 2 mars 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Experts Comptables ou en reprenant les termes de cette disposition, et en y ajoutant, dans un souci de convergence, qu'est présumée répondre à cette définition, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque

(cf. avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises sur les incompatibilités dans le règlement déontologique de l'IRE, rapport 1992-1993, p. 51).

Article 2 : quoique n'étant pas membres de l'Institut, les stagiaires sont cependant soumis à sa surveillance et à sa discipline professionnelle (art. 72, 4° de la loi du 21 février 1985 et art. 34 de l'arrêté royal du 20 avril 1990 relatif au stage des experts comptables). Si la disposition est dès lors justifiée, elle n'est cependant pas nécessaire. On relèvera d'ailleurs que la situation des stagiaires réviseurs d'entreprises est identique (art. 4 de la loi du 22 juillet 1953 et article 31 de l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats-réviseurs d'entreprises) et que l'arrêté royal de déontologie qui les concerne ne contient aucune disposition similaire. Il est par conséquent préconisé de supprimer cette disposition.

Article 3 : le texte soumis au Conseil d'Etat avait donné lieu à l'observation suivante: «L'alinéa 2 n'étant qu'une paraphrase de la disposition de l'article 91 de la loi, il convient dès lors, de l'omettre comme étant superflu». L'avis du Conseil d'Etat a été suivi et le nouveau texte proposé est libellé *mutatis mutandis* de la même manière que l'article 2 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Il peut être approuvé.

Articles 4 et 5 : le Conseil d'Etat avait considéré qu'il y avait lieu d'omettre les dispositions proposées au motif que l'une ne constituait que la paraphrase d'une disposition légale et que l'autre ne faisait que rappeler des principes généraux.

Le projet a tenu compte de ces observations et a, d'une part remplacé le texte de l'ancien article 4 par un texte libellé *mutatis mutandis* de la même manière que l'article 3 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et d'autre part abrogé l'article 5. Aucune observation n'est dès lors à formuler.

Article 6 : cette disposition qui contraint l'expert comptable à répondre à toute demande d'information ainsi qu'à toute injonction ou convocation émanant de l'Institut a fait l'objet d'une légère adaptation suite à l'avis du Conseil d'Etat. Le délai dans lequel la réponse doit être donnée doit être fixé par le Conseil et ne peut être inférieur à un mois. La fixation du délai par le Conseil n'était pas prévue dans l'ancien texte. Aucune observation n'est à formuler.

Article 7 : le Conseil d'Etat n'a, au sujet de cette disposition relative à l'obligation de collaborer à l'enquête disciplinaire menée par la personne désignée par le Conseil pour instruire le dossier, fait qu'une observation de nature linguistique quant à un terme néerlandais.

Le Conseil Supérieur n'a aucune observation à formuler mais estime que le chapitre I devrait être complété d'une part par une disposition prévoyant que «l'expert comptable qui fait l'objet d'une procédure judiciaire portant sur l'exercice de sa profession doit immédiatement en informer l'Institut» et d'autre part par des dispositions inspirées des articles 33, 34, 35 alinéa 2 et 36 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui pourraient le cas échéant constituer avec l'article 7 un chapitre distinct relatif à la procédure disciplinaire.

CHAPITRE II: INDEPENDANCE (art. 8 à 12)

Article 8 : cette disposition correspond aux articles 6 et 8 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Les alinéas 3 et 4 de la disposition proposée étendent à l'expert comptable interne les règles d'indépendance imposées à l'expert comptable externe par l'article 81, § 1er de la loi.

Le Conseil d'Etat a considéré que la loi ne procure aucun fondement légal à cet effet et estime par conséquent qu'il convient d'omettre ces dispositions.

Sur ce point, l'avis n'a pas été suivi.

Sur base des considérations développées dans la première partie de l'avis au sujet de la base légale du projet et compte tenu de ce que de l'avis du Conseil Supérieur, toute profession à caractère intellectuel même exercée dans le cadre d'un contrat de travail implique de l'indépendance, le Conseil Supérieur préconise de conserver inchangés les alinéas 3 et 4 du texte proposé. Ces alinéas sont en outre, à l'estime du Conseil Supérieur, de nature à inciter les experts comptables internes à un vigilance accrue lorsque les difficultés rencontrées par l'entreprise peuvent faire naître la crainte de voir violer le droit comptable ou le droit des sociétés notamment.

Article 9 : le Conseil d'Etat a préconisé, par analogie avec l'alinéa 1er de la disposition, d'étendre l'interdiction formulée à l'alinéa 3 à l'intéressé lui-même et à son conjoint.

Cette observation a été suivie.

Compte tenu de ce que par ailleurs les règles édictées dans cette disposition figurent aussi *mutatis mutandis* dans l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (art. 9), le Conseil Supérieur n'a aucune observation particulière à formuler.

Article 10 : La question de l'applicabilité des règles déontologiques aux experts comptables autres que les experts comptables inscrits au tableau des experts comptables externes déjà évoquée ci-dessus dans la première

partie de l'avis ainsi qu'à propos de l'article 8 se pose à nouveau au sujet de l'article 10 cette fois qui constitue le pendant de l'article 7 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

En effet, le Conseil d'Etat a émis l'avis qu'il conviendrait de préciser: «... l'expert comptable externe ...» non seulement car cette précision découle du contexte de l'article mais parce qu'au surplus elle met le texte en concordance avec la loi, aux termes de laquelle l'interdiction en cause ne peut valoir que pour le seul expert comptable externe.

Sur ce point, l'avis n'a pas été suivi.

D'après les explications fournies au Conseil Supérieur, l'article 10 du projet a pour vocation, comme l'article 17 plus explicite à cet égard, d'imposer le respect de certaines règles déontologiques à une catégorie d'experts-comptables non reconnue légalement et qualifiés d'«experts comptables indépendants». L'origine de cette catégorie d'experts comptables reposerait dans le fait que les articles 79 et 80 de la loi du 21 février 1985 prévoient que toute personne physique ou toute société ou association qui s'est vu conférer la qualité d'expert comptable est inscrite, **à sa demande**, au tableau des experts comptables externes si elle exerce ou entend exercer tout ou parties des activités définies à l'article 78 et que par conséquent la loi du 21 février 1985 n'interdirait pas aux experts comptables non inscrits au tableau des experts comptables externes d'accepter des missions à titre indépendant, pour autant qu'il ne s'agisse pas de missions réservées aux experts comptables externes.

Selon cette interprétation, il serait parfaitement possible d'être expert comptable, d'être à ce titre membre de l'Institut (art. 85) et d'exécuter à titre indépendant une série de missions non réservées aux experts comptables inscrits au tableau des experts comptables externes.

A première vue, il peut être tentant de considérer que, dans l'intérêt général, pareils experts comptables indépendants doivent être soumis à la même déontologie que leurs confrères externes au motif notamment qu'il n'est guère opportun de faire dépendre l'application de règles déontologiques à une personne exclusivement d'une démarche de celle-ci et non en fonction de l'activité prestée.

Pour des raisons de clarté et de transparence, le Conseil Supérieur n'est cependant pas favorable à la reconnaissance, par une mention dans un texte réglementaire ou autrement, de cette catégorie d'experts comptables au statut hybride et donc imparfait. Comment justifier par exemple que l'expert comptable indépendant n'est tenu qu'à un devoir de discrétion professionnelle alors que l'expert comptable externe est tenu lui au secret professionnel ?

Le Conseil Supérieur considère en outre qu'il y a lieu de s'interroger sur le bien-fondé de cette catégorie d'experts comptables «créée» à côté

de la catégorie d'experts comptables externes reconnue par la loi de 1985 (art. 79 et 80) et de celle d'experts comptables internes dont l'existence est déduite *a contrario* de la précédente.

En effet, de l'avis du Conseil Supérieur, l'inscription au tableau des experts comptables externes est obligatoire pour les professionnels exerçant tout ou partie de l'activité visée à l'article 78, à titre exclusif, principal ou accessoire, en dehors des liens de subordination d'un contrat de travail ou d'une fonction rémunérée par les pouvoirs publics mais est effectuée à la demande de l'expert-comptable. Cette interprétation est la seule qui soit compatible avec l'esprit et le texte des articles 79 et 80 de la loi du 21 février 1985. L'article 10 devrait en conséquence voir sa portée être limitée aux experts comptables externes.

Article 11 : le Conseil d'Etat a recommandé de préciser que c'est l'expert comptable externe qui est visé par la disposition. L'avis du Conseil d'Etat a été suivi à juste titre.

En effet, cette disposition traite des attestations ou rapports rédigés en exécution d'une mission de monopole.

Article 12 : cette disposition, dans ses §§ 1er et 2, correspond *mutatis mutandis* à l'article 12, §§ 1er et 2 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

L'observation du Conseil d'Etat visant à préciser que la disposition s'applique aux experts comptables externes de même que les améliorations d'ordre linguistique ont été prises en considération.

Postérieurement à l'avis du Conseil d'Etat, il a été constaté que le texte de l'article 12, § 2 pourrait porter à confusion et nuire à la profession d'expert comptable. Le texte prévoyait en effet que l'expert comptable chargé du contrôle des comptes annuels ou d'autres documents comptables de l'entreprise ne peut accepter aucune autre fonction, mandat ou mission le conduisant à prendre part à la gestion ou à *représenter les intérêts de cette société à quelque titre que ce soit*. Alors que ce texte tendait à interdire à l'expert comptable toute forme de gestion ou de représentation des intérêts commerciaux ou financiers d'une société commerciale, il risquait aussi d'interdire à l'expert comptable la *représentation fiscale* des intérêts de son client. Le texte a dès lors été remanié sur ce point.

Le Conseil Supérieur est d'avis que cette adaptation est justifiée au regard notamment de l'article 78 de la loi du 21 février 1985.

L'adaptation rend cependant le texte moins strict que celui applicable aux réviseurs d'entreprises. Par ailleurs, il serait adéquat d'utiliser dans le même paragraphe (cf. art. 12, § 2) soit le terme «entreprise», soit le terme «société» afin d'éviter toute confusion. Il est par conséquent recommandé de remplacer les mots «ou à représenter les intérêts commerciaux de cette société.» par les mots «ou à représenter les intérêts de

cette entreprise à quelque titre que ce soit, à l'exception de la représentation de celle-ci en matière fiscale.».

En ce qui concerne le paragraphe 3 de l'article 12, il est extrêmement sévère et plus exigeant que l'article 14 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui exige seulement du réviseur d'entreprise confronté à la même situation d'examiner «si la nature et l'importance de ces services ne portent pas préjudice à sa propre indépendance» et le cas échéant de veiller au respect de l'article 64ter, alinéa 5 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Il pourrait être envisagé d'assouplir quelque peu, le texte afin de laisser à l'expert comptable confronté à ce problème le pouvoir et la responsabilité d'apprécier *in concreto* si son indépendance risque d'être affectée.

Enfin, le Conseil Supérieur se demande si le chapitre ne devrait pas contenir une disposition prescrivant que les experts comptables externes ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle qu'ils dépendent d'un nombre limité de missions ou de clients, ou de missions relevant toutes en fait d'un même groupe d'intérêt ... (cf. art. 13 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises) ainsi qu'une disposition interdisant à l'expert comptable externe d'accepter dans l'entreprise où il accomplit une mission ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission (cf. art. 12, § 3 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

CHAPITRE III : L'EXECUTION DES MISSIONS (art. 13 à 16)

Article 13 : cette disposition dont l'alinéa 2 constitue le pendant de l'article 17, alinéa 1er de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises n'a guère fait l'objet de commentaire de la part du Conseil d'Etat si ce n'est pour indiquer que l'alinéa 2 ne doit s'appliquer qu' aux experts comptables externes et qu'à défaut de base légale, l'assurance de la responsabilité professionnelle ne peut être rendue obligatoire.

L'avis du Conseil d'Etat a été suivi sur le premier point, à juste titre compte tenu de ce que cette disposition concerne les missions de monopole.

L'assurance obligatoire de la responsabilité professionnelle a été, quant à elle, maintenue dans le texte.

De l'avis du Conseil Supérieur, l'accroissement des responsabilités professionnelles par l'attribution de nouvelles missions aux experts comptables externes de même que le nombre croissant de cas de mise en cause de la responsabilité des professionnels de la comptabilité dans le monde et le caractère bénéfique - voire d'intérêt général - de la mesure pour les clients d'un expert comptable leur ayant causé un dommage, justifie le maintien de la disposition dont la base légale est , de l'avis du

Conseil Supérieur , constituée par les articles 84 et 88 de la loi du 21 février 1985.

Compte tenu des observations formulées au sujet de l'article 10, le Conseil Supérieur estime que dans la mesure où cette obligation ne peut être mise à charge que des experts comptables externes, il y a lieu d'adapter la formulation de l'alinéa 3 en conséquence.

Enfin, le Conseil Supérieur préconise qu'à l'instar de ce que prévoit l'article 17, alinéa 2 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, l'arrêté prescrive que les documents de travail relatifs à une mission de monopole doivent être conservés par l'expert comptable externe qui a exécuté la mission pendant une durée de cinq ans commençant à la date du rapport qu'ils ont permis d'établir.

Article 14 : Les observations du Conseil d'Etat ont toutes été suivies. Elles consistaient essentiellement à recommander d'adapter l'alinéa 1er en précisant qu'il concerne l'expert comptable *externe* et à suggérer des corrections de formulation (ex. remplacement du terme «collaborateurs» par les mots «membres du personnel»). Dans un souci de convergence, le Conseil Supérieur préconise d'utiliser plutôt les termes «collaborateurs permanents» utilisés dans l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (idem à l'article 10, in fine).

Cette disposition dont le libellé est très proche de celui de l'article 16 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises n'appelle pas d'autres observations si ce n'est qu'il pourrait y être prévu, in fine de l'alinéa premier, par analogie avec cette disposition, que «sauf circonstance exceptionnelle dûment motivée par écrit, il ne peut déléguer des éléments essentiels d'une mission de monopole.».

Article 15 : cette disposition n'a donné lieu à aucune observation du Conseil d'Etat et est par conséquent restée inchangée. Son alinéa 1er correspond à l'article 18, alinéa 1er de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Son alinéa 2 correspond, dans les grandes lignes, à l'alinéa 3 de l'article 18.

Le Conseil Supérieur estime que les hypothèses envisagées à l'alinéa 2 et in fine de l'alinéa 3 de l'article 18 de l'arrêté royal relatif aux réviseurs d'entreprises devraient être reprises dans le projet. Ces hypothèses concernent d'une part le cas du réviseur d'entreprises membre d'une société de réviseurs d'entreprises qui se voit confier une mission en nom personnel et qui ne peut signer en qualité de représentant de la société. Ne faudrait-il pas en effet qu'il en soit de même s'agissant des missions effectuées par des experts comptables externes (qui peuvent être aussi bien des personnes physiques que des sociétés ou associations) ?

Il s'agit d'autre part du cas de force majeure dans lequel le réviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises.

Enfin, cette disposition devrait voir sa portée limitée aux experts comptables externes.

Article 16 : la disposition a fait l'objet de commentaires de la part du Conseil d'Etat.

Il n'en a pas été tenu compte.

Comme le Conseil Supérieur l'a relevé au sujet de l'article 10, il ne lui paraît ni adéquat, ni nécessaire de créer des sous-catégories d'experts comptables au sein des deux catégories d'experts comptables internes et externes reconnues par la loi.

Il préconise en conséquence et dans un souci de cohérence avec l'article 8 alinéas 3 et 4 de modifier la rédaction de l'alinéa premier de l'article 16 de la manière suivante : «l'expert comptable qui exerce ses activités dans les liens d'un contrat de travail ou d'une fonction rémunérée par les pouvoirs publics, est personnellement tenu aux règles de déontologie».

Il est vrai que l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises contient une disposition (art. 21) presque similaire à l'article 16 du projet.

Cette disposition s'explique cependant par le fait que les réviseurs d'entreprises ne peuvent exercer leur activité dans le cadre d'un contrat d'emploi qu'avec un autre réviseur d'entreprises.

Il serait utile de préciser à l'alinéa 2 que l'obligation pèse sur un expert comptable externe.

CHAPITRE IV: INCOMPATIBILITE (art. 17).

Article 17 : l'ancien article 17 prévoyait que l'expert comptable doit s'abstenir directement ou indirectement de:

- a) participer à la gestion d'une entreprise, même familiale, dont l'objet est réputé commercial par la loi;
- b) faire des acte de commerce.

Le Conseil d'Etat, estimant la disposition incompatible avec l'article 81, § 1er, alinéa 2 de la loi, a recommandé de la supprimer.

Le nouveau texte ne concerne plus que l'expert comptable indépendant et l'expert comptable qui exerce sa profession dans les liens d'un contrat d'emploi avec un autre expert comptable.

Pour les raisons exposées au sujet des articles 10 et 16, le Conseil Supérieur est d'avis que cette disposition doit être supprimée.

En effet, s'agissant des experts comptables externes, la question est réglée par l'article 81, § 1er, alinéa 2 de la loi; quant aux experts comptables internes, il s'agit d'un point qui sera généralement réglé dans le contrat de travail ou par le statut.

CHAPITRE V: LIENS DE COLLABORATION (art. 18 et 19)

Article 18 : selon le Conseil d'Etat, cette disposition devrait être limitée aux experts comptables externes et l'obligation de faire agréer par l'Institut la collaboration organisée dans le cadre d'une société ou d'une association devrait, à défaut de base légale, être remplacée par une obligation d'information.

Compte tenu des considérations formulées à propos de l'article 10, le Conseil Supérieur estime devoir partager l'avis du Conseil d'Etat sur le premier point et recommande dès lors de limiter la portée de la disposition aux seuls experts comptables externes.

En ce qui concerne le deuxième alinéa de la disposition en projet, le Conseil Supérieur est d'avis que des arguments - et notamment l'article 84 de la loi du 21 février 1985 - existent pour défendre l'idée d'une agrégation qui, à son estime, peut dès lors être maintenue.

Article 19 : cette disposition qui correspond aux articles 30 et 31 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises devrait, elle aussi, comme le préconise le Conseil d'Etat, être limitée aux experts comptables externes.

Pour le surplus, les observations du Conseil d'Etat ont été suivies et la disposition n'appelle pas de commentaire de la part du Conseil Supérieur.

CHAPITRE VI: RAPPORTS AVEC LES CONFRERES (art. 20 à 24)

Article 20 : aucune observation n'est à formuler au sujet de cette disposition qui correspond aux articles 3 et 25 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Article 21 : de l'avis du Conseil Supérieur, cette disposition ne pose aucun problème

si ce n'est qu'elle devrait être limitée aux experts comptables externes (cf. commentaires au sujet de l'article 10).

La disposition correspond au dernier alinéa de l'article 24 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Article 22 : cette disposition devrait préciser qu'elle ne concerne que les experts comptables externes.

Article 23 : la disposition devrait à tout le moins être revue dans la mesure où l'arrêté ne peut faire peser des obligations sur des personnes qui ne sont pas experts comptables (cf. avis du Conseil d'Etat).

Un autre argument en faveur d'une suppression de la disposition en projet réside dans le fait que l'article 22, alinéa 2 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui traite de l'hypothèse du décès ou de la cessation d'activités ne prévoit pas d'obligation d'informer préalablement l'IRE.

Article 24 : le problème traité dans cette disposition est déjà réglé à l'article 18, § 1er, 3° de l'arrêté royal relatif au stage des candidats experts comptables. Il est dès lors préconisé d'omettre cette disposition.

Enfin, notamment dans un souci de convergence, le Conseil Supérieur estime qu'il serait opportun de prévoir dans ce chapitre une disposition inspirée de l'article 24, alinéas 1er à 3 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. En outre, le Conseil Supérieur est d'avis qu'à bref délai, les deux règlements de déontologie devraient prévoir que de telles dispositions sont aussi applicables entre réviseurs d'entreprises et experts comptables.

CHAPITRE VII : RAPPORTS AVEC LES CLIENTS (art. 25 et 26)

Article 25 : pour les raisons exposées dans le commentaire relatif à l'article 10, le Conseil Supérieur préconise de limiter la disposition aux seuls experts comptables externes

Article 26 : nihil.

CHAPITRE VIII : HONORAIRES (art. 27 à 31)

Article 27 à 29: de l'avis du Conseil Supérieur, ces dispositions figurent à bon escient dans l'arrêté royal faisant l'objet du présent avis. En effet, des règles

relatives aux honoraires ont sans aucun doute un caractère déontologique et elles peuvent dès lors trouver un fondement légal dans l'article 84 de la loi du 21 février 1985.

De telles dispositions constituent en outre l'expression de principes applicables à de nombreuses professions libérales (ex. articles 11, 22 et 23 de l'arrêté relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

Il conviendrait cependant de préciser que ces dispositions ne peuvent s'appliquer qu'aux experts comptables externes.

Article 30 : cette disposition devrait être omise. En effet, elle ne présente pas un caractère déontologique.

Article 31 : le Conseil Supérieur préconise d'omettre cette disposition à la portée excessive et en tout état de cause plus large que sa place pourrait le laisser penser et de compléter le chapitre I par une disposition contraignant l'expert comptable faisant l'objet d'une procédure judiciaire portant sur l'exercice de sa profession à en informer immédiatement l'Institut (op. cit., art. 7). D'autre part, il marque, en ce qui concerne le recouvrement des honoraires, une nette préférence à l'égard de la possibilité d'exercer un recours sans devoir avertir l'Institut ou obtenir son autorisation. Si une procédure était néanmoins maintenue, elle devrait nécessairement ne s'appliquer qu'aux experts comptables externes.

CHAPITRE IX : INTERDICTION DE PUBLICITE (art. 32 à 36)

Article 32 : cette disposition correspond *grosso modo* aux articles 26 et 27 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Ces dernières dispositions semblent cependant plus souples en ce qu'elles permettent de communiquer publiquement des informations objectives. Compte tenu de l'évolution de l'environnement dans lequel s'inscrit la profession d'expert comptable, il est préconisé de modifier le projet afin de permettre à l'Institut d'adapter rapidement les exigences en la matière à l'évolution de la situation. Il y a d'ailleurs lieu de relever à cet égard que l'article 74 de la loi du 21 février 1985 s'oppose à une interdiction totale de la publicité.

Le Conseil d'Etat considère d'ailleurs que toutes les formes de publicité ne sont pas nécessairement contraires à la dignité de la profession et qu'il conviendrait d'adapter les articles 32 à 35.

En outre, cette disposition devrait voir sa portée limitée aux experts comptables externes.

Article 33 : le Conseil Supérieur analyse cette disposition et plus particulièrement son deuxième alinéa comme une première étape vers la mention des

spécialisations. Il ne s'y oppose pas pourvu que la discrétion qui sied aux titulaires de professions libérales soit respectée. A cet égard, le Conseil Supérieur se demande s'il est bien adéquat de prévoir la possibilité pour l'expert comptable de se référer aux «grades académiques et scientifiques» en plus des diplômes obtenus et des titres qu'il a le droit de porter en vertu des dispositions légales.

Le premier alinéa et le dernier alinéa de cette disposition correspondent aux articles 28 et 27 alinéa 3 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

La portée du quatrième alinéa devrait être limitée aux experts comptables externes.

Article 34 et 35 : ces deux dispositions constituent des applications des principes formulés dans les articles 32 et 33 au papier à lettre, aux cartes de visite et à la plaque professionnelle. Elles n'appellent pas d'observations particulières du Conseil Supérieur si ce n'est qu'elles devraient être limitées aux experts comptables externes à l'exception du premier alinéa de l'article 34. Le mot «membre» utilisé à l'article 35, alinéa premier devrait être remplacé par les mots «experts comptables externes».

Article 36 : nihil.

CHAPITRE X : LE DEVOIR DE DISCRETION PROFESSIONNELLE ET LE SECRET PROFESSIONNEL (art. 37)

Article 37 : la disposition n'appelle aucun commentaire particulier.

CHAPITRE XI: FORMATION PROFESSIONNELLE PERMANENTE (art. 38)

Article 38 : le Conseil Supérieur est d'avis que si effectivement, d'un point de vue purement formel, on peut s'interroger sur le caractère idoine d'une telle disposition dans un règlement déontologique (cf. l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises qui ne contient pas de disposition relative à la formation professionnelle), la base légale de l'exigence de la formation professionnelle par contre existe indubitablement dans l'article 84 de la loi du 21 février 1985. Le Conseil Supérieur préconise par conséquent le maintien de la disposition.

CHAPITRE XII : DISPOSITION FINALE

Article 39 : la disposition n'appelle aucun commentaire particulier.

6. PROJET DE NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES APPORTS ET QUASI-APPORTS.

Vu la loi du 22 juillet 1953 portant création de l'Institut des Reviseurs d'entreprises telle que modifiée par la loi du 21 février 1985, spécialement les articles 2,3 et 18bis;

Considérant la nécessité de revoir les normes relatives au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire approuvées par le Conseil de l'Institut en sa séance du 3 février 1978 et modifiées en sa séance du 2 mars 1984; considérant que la similitude technique des missions conduit à incorporer dans un même texte les normes relatives au contrôle des quasi-apports,

Vu l'avis du Conseil supérieur du revisorat,

Le Conseil a adopté en sa séance du ...

Les normes du 2 mars 1984 relatives aux apports ne consistant pas en numéraire sont abrogées.

Les présentes normes seront d'application le...

1. PRINCIPES

1.1. Les opérations visées par la présente norme sont celles prévues par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales aux articles 29bis, 29quater et 34 en ce qui concerne les sociétés anonymes et en commandite par actions, 120bis, 120 quater et 122 §3 en ce qui concerne les SPRL, 147quater, 147 quinquies et 147sexies en ce qui concerne les sociétés coopératives, ainsi que l'article 11 de la loi du 17 juillet 1989 sur les groupements d'intérêt économique.

1.1.1. Les présentes normes concernent tant la constitution, l'augmentation de capital par un apport ne consistant pas en numéraire que l'opération visée par la loi par laquelle la société se propose d'acquérir un bien appartenant à une personne visée à l'article 30, 12° LCS (signataire de l'acte constitutif), à un administrateur ou à un actionnaire, dans un délai de deux ans à compter de sa constitution, pour une contre-valeur au moins égale à 1/10e du capital souscrit, opérations ci-après dénommées «quasi-apports».

Si la loi établit des distinctions entre l'apport et une cession sous forme de quasi-apport au niveau du rapport à émettre par le reviseur, les principaux travaux de contrôle doivent être considérés comme similaires.

1.1.2. Les présentes normes ne s'appliquent pas aux opérations de fusion et de scission visées par les sections VIIIbis et VIIIter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, sous réserve du contrôle des apports en nature en cas de scission.

1.1.3. Lorsqu'un apport en nature de biens formant un ensemble est rémunéré pour partie en actions de la société bénéficiaire de l'apport et pour partie en numéraire, il y a lieu d'appliquer la procédure relative aux apports en nature; on considèrera en effet que toutes les garanties de protection des actionnaires et des tiers (informations par voie de rapport et décision de l'assemblée générale) sont réunies à suffisance dans un seul rapport des administrateurs et un seul rapport du réviseur.

Par contre, lorsqu'il apparaît que les opérations d'apport et de cession portent sur des biens distincts, que l'on peut identifier et qualifier séparément l'apport d'un bien d'une part et la cession de l'autre, chacune de ces opérations devra suivre son régime légal propre.

1.1.4. Un réviseur peut accepter une mission de contrôle d'un apport en nature effectué sans respecter toutes les formes légales dans la mesure où son rapport de régularisation doit être déposé avant la constatation authentique de l'augmentation de capital. Dans le cas contraire, la mission qui serait confiée au réviseur aurait une nature purement conventionnelle; aucune référence aux textes légaux ni aux présentes normes ne se justifierait dans ce rapport qui devrait par contre faire apparaître clairement que la décision a été prise avant la rédaction du rapport et sans respecter les formalités légales.

Lorsque la régularisation porte sur une mission de contrôle d'un quasi-apport telle que visée par les présentes normes, le réviseur peut l'accepter même lorsqu'il s'agit de régulariser une acquisition décidée sans autorisation préalable de l'assemblée générale. Toutefois, le rapport du réviseur doit souligner que la société est devenue possesseur du bien à une date antérieure.

1.2. **Avant d'accepter une mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, le réviseur d'entreprises doit s'assurer qu'il dispose des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement. Il ne peut accepter une mission dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de son jugement. Le commissaire-réviseur qui se voit confier de plein droit la mission de contrôle des apports et quasi-apports, alors que les conditions susvisées ne sont pas réunies, pourra invoquer un juste motif de démission.**

1.2.1. Il est recommandé de rédiger une lettre de mission dans lequel le réviseur rappelle les responsabilités de chaque partie concernée pour l'élaboration des rapports requis par la loi, les exigences en matière d'accès à l'information ainsi que les modalités de calcul des honoraires.

1.2.2. Le réviseur ne peut accepter d'effectuer une mission de contrôle lorsqu'il n'est pas indépendant par rapport aux parties concernées et notamment les apporteurs ou cédants et en ce qui concerne la société, les actionnaires majoritaires et les dirigeants. Les règles d'indépendance sont identiques à celles qui valent pour toute mission de révision et notamment les fonctions de commissaire-réviseur.

1.2.3. Si, avant même sa désignation, il apparaît que le réviseur n'obtiendra pas l'information indispensable pour mener ses travaux à bien (délai, manque d'organisation comptable, localisation du bien, discussion sur la propriété du bien, etc), il déclinera la mission si les parties n'acceptent pas de la postposer.

2. TRAVAUX DE CONTROLE

2.1. Le réviseur d'entreprises, chargé du contrôle d'un apport ou d'un quasi-apport demande si un confrère n'a pas été chargé de la même mission et examine si un commissaire-réviseur n'est pas de droit habilité à remplir cette mission. Dans ce cas, il prend contact avec ce confrère.

2.1.1. La prudence conduira normalement le réviseur à demander une confirmation écrite de la mission qui lui est confiée dans laquelle il demandera au client de préciser si un confrère a effectué des prestations pour l'entreprise au cours des six derniers mois.

2.1.2. Conformément aux règles générales de déontologie, si un confrère a été précédemment consulté par les parties en relation avec cette mission, le réviseur devra prendre contact avec ce dernier notamment dans le but :

- d'obtenir, dans le respect des règles du secret professionnel, des informations sur les circonstances qui auraient pu conduire le client à consulter un autre réviseur;
- de s'assurer du paiement des honoraires qui lui seraient dus; sauf dans le cas où le client a adressé une lettre de contestation à l'I.R.E., ou auprès d'une juridiction ordinaire, il préférera commencer ses travaux avant le paiement desdits honoraires.

2.1.3. Le commissaire-réviseur est chargé de plein droit d'effectuer la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément aux lois sur les sociétés. Toutefois, lorsqu'il existe un juste motif, le commissaire-réviseur peut décliner la mission, auquel cas l'organe d'administration de l'entreprise pourra désigner spécialement un autre réviseur d'entreprises pour l'accomplir.

2.2. Lorsqu'il effectue le contrôle d'une opération d'apport ou de quasi-apport, le réviseur d'entreprises procède à l'identification de l'opération projetée. Dans l'identification de l'opération, il s'efforce de comprendre les objectifs économiques et financiers réels de l'opération au-delà de la présentation formelle.

2.2.1. S'il s'agit d'une opération d'apport à la constitution de la société, le réviseur obtiendra communication du projet de statuts.

Le réviseur examinera plus particulièrement l'objet social, la structure du capital, l'existence de titres hors capital, les droits attachés aux différentes catégories d'actions ou parts et notamment les droits aux bénéfices et à la répartition de l'avoir social, éventuellement conférés aux titres non représentatifs du capital.

2.2.2. S'il s'agit d'une opération d'augmentation de capital, outre les points mentionnés ci-dessus au point 2.2.1., le réviseur examinera les modalités prévues pour la modification des statuts. Il vérifiera que pour l'opération projetée, les lois coordonnées sur les sociétés commerciales sont appliquées correctement; en cas d'augmentation de capital dans une société anonyme, en application de la technique du capital autorisé, le réviseur vérifiera spécialement dans quelle mesure l'article 33bis §2 Lois soc. est respecté.

2.2.3. S'il s'agit d'une opération de quasi-apport, le réviseur examinera les statuts coordonnés de la société, son objet social ainsi que la qualité de la personne qui cède le bien à la société. A cet égard, le réviseur s'interrogera en particulier sur le respect des conditions prévues aux articles 29quater, 120quater, ou 147quinquies Lois soc.

2.2.4. Dans les trois cas précités, le réviseur prêtera une attention particulière au rapport que les fondateurs ou l'organe d'administration de l'entreprise doivent établir. Etant donné que ce rapport doit, le cas échéant, exposer les raisons pour lesquelles, éventuellement, ils s'écartent des conclusions du rapport du réviseur, on doit conclure qu'il n'est pas toujours définitif avant la remise du rapport de contrôle. Ceci n'empêchera pas le réviseur de demander communication des projets de rapport dans la mesure où ces derniers comprendront nécessairement des indications sur la description des apports ou quasi-apports ainsi que de leur évaluation.

Si le projet de rapport écrit des fondateurs ou de l'organe d'administration n'a pas pu être obtenu par le réviseur avant qu'il n'établisse son propre rapport, il s'efforcera néanmoins d'obtenir des informations suffisantes et, entre autres, le projet des statuts ou de modification des statuts, ou le projet de convention de cession, pour lui permettre de réaliser la mission qui lui a été confiée.

2.2.5. L'étude des modalités de l'opération se poursuit jusqu'à la conclusion de la mission et englobe toutes les opérations qui se rapportent à celle-ci. Jusqu'à la date de signature de son rapport, le réviseur doit se montrer attentif à toutes les

modifications que les parties souhaiteraient apporter aux modalités de l'apport ou du quasi-apport.

2.2.6. Le réviseur doit s'informer du contexte général de l'opération et son examen doit prendre en considération la manière dont les intérêts des parties et des tiers ont été traités.

2.3. Pour vérifier la description des valeurs actives et passives qui font l'objet des apports ou quasi-apports, le réviseur d'entreprises réunit tous les documents et données économiques qu'il juge indispensables à son contrôle.

2.3.1. Le réviseur réunit, compte tenu de l'importance relative de chaque bien transféré, les éléments nécessaires pour se former une opinion et contrôle leur concordance avec la description des apports ou quasi-apports sur :

- l'existence des biens, droits et obligations cédés;
- la propriété des biens par le cédant (par ex. extraits cadastraux et hypothécaires) et l'identité du cédant; le réviseur s'inquiètera notamment du régime matrimonial du cédant;
- les engagements éventuels (sûreté, mandat ou promesse d'hypothéquer) qui les grèvent ainsi que la libre disposition du bien dans le chef de la société qui l'acquiert en ce qui concerne le contrôle des sûretés, le réviseur devra être notamment attentif à ce que le cédant obtienne du créancier l'autorisation écrite d'aliéner le bien;
- en cas d'apport ou de quasi-apport d'une exploitation individuelle en société ou d'une branche d'activité, l'existence d'engagements en matière de contrat de travail, de convention d'acquisition ou de cession d'immobilisations, etc.;
- le degré satisfaisant de description de chaque élément cédé;
- dans la mesure où il s'agirait d'une opération dans laquelle la société bénéficiaire accepte de supporter des charges ou dettes, la portée de l'engagement de la société.
- toute autre information utile à la mission.

2.3.2. Il est utile de prendre contact dans les meilleurs délais avec le notaire instrumentant en vue de coordonner les travaux de vérification liés notamment à la description des droits immobiliers, aux engagements grevant ces biens et aux contraintes susceptibles de peser sur leur utilisation future (principalement dans le domaine de l'aménagement du territoire).

- 2.4. Le reviseur d'entreprises contrôle le mode d'évaluation et leurs motivations. Il juge la valeur du choix opéré par les parties.**
- 2.4.1.** L'objectif du contrôle des évaluations est de déterminer dans quelle mesure les méthodes retenues par les parties conduisent à des valeurs qui ne s'écartent pas de façon manifeste des valeurs qui résulteraient d'un contrat entre parties non liées dans des circonstances normales de marché. Toutefois, conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels et par exception à ce principe, les apports consécutifs à une scission se font à la valeur comptable des éléments de patrimoine dans la société scindée.
- 2.4.2.** Compte tenu de l'importance relative des biens transférés, il rassemble toutes les justifications et preuves qu'il estime nécessaires et effectue les contrôles nécessaires :
- les inventaires des éléments transférés, ainsi que la documentation de nature à en permettre le contrôle;
 - tout renseignement utile sur les conditions d'utilisation des biens acquis notamment dans le cadre d'une activité réglementée, ou lorsqu'une autorisation d'exploitation est requise.
 - les données historiques, les opinions dûment exprimées par les responsables au sujet de la consistance et des perspectives des biens incorporels (les critères forfaitaires, fiscaux ou autres ne constituent pas nécessairement une méthode d'évaluation appropriée);
 - les éléments sous-jacents qui appuient l'évaluation des immobilisations financières (comptes annuels, perspectives d'avenir, etc);
 - la spécification de toutes les créances et dettes sur tiers ainsi que la documentation synthétique et analytique en permettant le contrôle; il réunira entre autres les éléments nécessaires au calcul de l'escompte lorsque les créances ou les dettes ne sont pas productives d'intérêt ou portent un intérêt anormalement faible.
 - la description des éléments qui furent à l'origine des créances de l'apporteur sur la société dans le cas de l'incorporation de ces créances au capital.
 - l'impact que pourrait avoir sur l'évaluation, les droits et engagements liés aux valeurs actives et passives, ainsi que mentionné ci-dessus sous 2.3.1.
- 2.4.3.** Pour apprécier les modes d'évaluation des apports ou quasi-apports, le reviseur procède :
- à l'examen des modes d'évaluation adoptés;
 - à l'étude des motivations du choix de ces modes d'évaluation;
 - au jugement du caractère approprié des modes d'évaluation arrêtés en

rapport avec l'économie d'entreprise, c'est-à-dire en fonction de leur utilité pour l'entreprise qui les reçoit et en tenant compte des circonstances de marché; les évaluations se feront en principe dans une perspective de poursuite de l'exploitation.

2.4.4. Le réviseur notera dans ses documents de travail tous les éléments résultant de son contrôle qui sont susceptibles de justifier ultérieurement le contenu de son rapport.

2.5. **Le réviseur d'entreprises contrôle la rémunération effectivement attribuée en contrepartie des apports ou des quasi-apports. Dans le cas d'un apport, il vérifie si les valeurs, auxquelles conduisent les évaluations, correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale, ou à défaut de valeur nominale, au pair comptable des actions à émettre en contrepartie majorée, le cas échéant, de la prime d'émission. Dans le cas d'un quasi-apport, il vérifie si les valeurs, auxquelles conduisent les évaluations des biens cédés, correspondent au moins à la rémunération attribuée en contrepartie de l'acquisition.**

2.5.1. Dans tous les cas, le réviseur d'entreprises vérifie si les cédants bénéficient d'avantages particuliers contribuant à la rémunération effective de l'acquisition. Les avantages particuliers sont l'ensemble des éléments rémunérant directement ou indirectement l'apport ou les biens cédés, l'attribution de parts bénéficiaires, d'un privilège dans la répartition bénéficiaire ou d'autres avantages dont ne bénéficient pas l'ensemble des associés. Ils peuvent également résider dans l'attribution de fonctions déterminées au sein de la société ou d'un taux d'intérêt privilégié; le réviseur pourra juger utile d'en demander confirmation écrite à la société ou au cédant.

2.5.2. En cas de constitution de société, le réviseur constate si la fraction de capital attribuée à chaque apporteur en nature est égale à la valeur nette de chaque apport. Le cas échéant, il acte les écarts et leurs motivations. Il met en évidence dans ses papiers de travail, les droits attachés à d'éventuelles catégories différentes de titres et de parts non représentatives du capital. Le réviseur juge l'opportunité de faire mention en tout ou en partie des écarts dans son rapport et le cas échéant dans sa conclusion.

2.5.3. En cas d'augmentation de capital, le réviseur procède au contrôle des éléments sous-jacents qui appuient l'évaluation de la société bénéficiaire de l'apport. Le contrôle de l'actif net s'effectue conformément aux normes générales de revision.

Le réviseur vérifie en particulier dans quelle mesure les modes d'évaluation retenus pour l'apport en nature sont compatibles avec les modes d'évaluation adoptés pour la détermination de la valeur des parts sociales anciennes de la société. Par exemple, il ne serait pas légitime d'évaluer sans autre justification l'apport à une valeur de rendement alors que la valeur des actions à émettre en

rémunération de l'apport est déterminée sur base de valeurs historiques. Les modes d'évaluation de la société bénéficiaire de l'apport retenus par son organe d'administration pour établir la rémunération attribuée en contrepartie ne doivent pas être nécessairement les mêmes que ceux qui ont été utilisés pour les derniers comptes annuels.

Il note dans ses documents de travail dans quelle mesure cette situation pourrait influencer le jugement qu'il sera appelé à émettre à propos de la rémunération attribuée en contrepartie de l'apport.

Le réviseur calcule la valeur de chaque part sociale afin de vérifier la rémunération qu'il est projeté d'attribuer en contrepartie de l'apport.

Au terme de la loi sur les sociétés, lorsqu'une prime d'émission est stipulée, la valeur des apports doit correspondre au moins à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale au pair comptable des actions à émettre augmentée de la prime d'émission. Par pair comptable, il y a lieu d'entendre le quotient du capital à souscrire par le nombre d'actions représentatives de ce capital. Lorsqu'il y a plusieurs catégories d'actions, le pair comptable se calcule par catégorie.

Le réviseur vérifie dans quelle mesure le prix d'émission (valeur nominale ou pair comptable plus prime d'émission) ne s'écarte pas significativement de la valeur économique de la société divisée par le nombre d'actions ou parts entrant en ligne de compte pour la répartition de l'avoir social.

Par valeur économique, il faut entendre le prix dont deux parties indépendantes conviendraient sans condition particulière, compte tenu des circonstances économiques qui entourent l'opération; ainsi, il sera tenu compte de tous les éléments corporels et incorporels exprimés ou non ainsi que des autres critères qui concourent à l'évaluation.

A cette fin, le réviseur rapproche les données résultant de ses contrôles du projet de modification des statuts afin de mettre en évidence les droits attachés aux différentes catégories de titres anciens, y compris les parts non représentatives du capital et les droits attachés aux titres nouveaux créés à l'occasion de l'augmentation de capital.

Lorsque le nombre de titres attribués en contrepartie des apports s'écarte significativement du quotient de la valeur attribuée aux apports, par la valeur économique d'un titre ancien de même catégorie, le réviseur doit interroger les parties sur les motifs qui justifient cet écart. Lorsque cet écart ne se justifie pas par des avantages particuliers ou ne s'appuie pas sur un accord unanime et conscient, le réviseur, sur base de l'information figurant dans son dossier devra le mentionner dans son rapport et le cas échéant, dans sa conclusion.

Lorsque l'émission des nouvelles actions dans une société anonyme sans mention de valeur nominale s'opère en-dessous du pair comptable des actions anciennes de même catégorie, le réviseur doit être attentif au respect de la procédure prévue à l'article 33bis §6 Lois soc. A la condition que l'augmentation de capital ne porte que sur l'opération d'apports en nature, les rapports visés aux articles 34 et 33bis §6 peuvent être combinés. Dans cette hypothèse, le réviseur veillera cependant à ce que les conclusions de son rapport fassent

clairement apparaître que les informations financières et comptables contenues dans le rapport du conseil d'administration sont fidèles et suffisantes pour éclairer l'assemblée générale appelée à voter la proposition.

- 2.5.4.** Lorsqu'un écart significatif est constaté entre la valeur d'un quasi-apport et la rémunération attribuée au cédant, le reviseur procèdera comme il est indiqué à l'alinéa précédent.

3. CONTENU DU RAPPORT

- 3.1. Le reviseur d'entreprises mentionne, en termes généraux, dans son rapport, la mission qui lui est confiée, la référence au document de désignation, l'identification de l'opération dans le cadre de laquelle s'effectue l'apport ou l'acquisition et la façon dont il a exercé son contrôle sur la description, les modes d'évaluation adoptés et la rémunération attribuée en contrepartie de l'apport ou de l'acquisition.**

- 3.1.1.** Dans l'identification de l'opération, le reviseur devra inclure :

- a) l'identification de la société (dénomination sociale, siège social, le cas échéant registre de commerce, etc);
- b) l'identification des apporteurs ou cédants (nom, prénom, adresse, profession, régime matrimonial) mentionnant leurs relations éventuelles avec la société (actionnaire, administrateur ou gérant ou le cas échéant, signataire de l'acte constitutif dans le cas d'un quasi-apport).
- c) l'objet de l'opération.

- 3.1.2.** Lorsque l'apport ou le quasi-apport comporte plusieurs aspects distincts faisant ou non l'objet de rapports distincts de la part du reviseur, ce dernier s'efforcera de présenter une vue claire et complète de l'ensemble des mesures envisagées, en faisant référence aux dispositions légales sur lesquelles s'appuie son intervention.

Si le projet de rapport écrit des fondateurs ou de l'organe d'administration n'a pas pu être obtenu par le reviseur avant qu'il n'établisse son propre rapport, il en fera mention dans son rapport.

- 3.1.3.** Lorsque l'opération ne porte pas sur des biens isolés, le rapport du reviseur exposera si l'organisation interne en tant qu'outil permettant d'appréhender l'existence ainsi que le caractère complet et fidèle de l'apport ou du quasi-apport, lui a permis de former son opinion, tant sur la description que sur l'évaluation des éléments constitutifs de l'acquisition, y compris ceux qui ne sont pas comptabilisables au bilan mais qui doivent être exposés dans l'annexe des comptes annuels des sociétés (p. ex. certains engagements).

Si les procédures et systèmes d'organisation utilisés présentent des lacunes notables, le réviseur s'efforcera de mettre en oeuvre des contrôles alternatifs suffisants. Si ceci n'est pas possible, il ne pourra pas délivrer une attestation sans réserve.

- 3.1.4.** Le réviseur exposera également si l'organisation administrative et comptable de la société bénéficiaire de l'apport lui a permis de se former une opinion sur la rémunération de l'apport. Cette mention est sans objet en cas de quasi-apport.

Si les procédures et les systèmes d'organisation utilisés présentent des lacunes notables, le réviseur ne pourra délivrer une attestation sans réserve sans avoir mis en oeuvre des contrôles alternatifs suffisants. En cas d'infraction significative à la loi comptable et à ses arrêtés d'exécution constatés dans les travaux de contrôle, le réviseur devra en faire mention dans son rapport conformément à l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

- 3.2. En cas d'apport, le réviseur d'entreprises analyse la description des apports telle qu'elle ressort du projet de rapport des fondateurs ou de l'organe d'administration de l'entreprise.**

- 3.2.1.** Conformément à la loi sur les sociétés, la description des apports doit figurer dans le rapport spécial des fondateurs ou de l'organe d'administration.

Le plus souvent, le réviseur estimera utile de reprendre ou de compléter la description des apports dans son rapport. Il considèrera comme suffisante la présentation des biens ayant des caractéristiques identiques par catégories homogènes (matériel, créances commerciales, marchandises, approvisionnements). Par contre, des biens ayant des caractéristiques spécifiques pourraient être de préférence identifiés (immeubles, titres de participation, relations avec un actionnaire, etc). Il prêtera attention à ne pas dévoiler l'intimité de l'entreprise par des détails non utiles à l'information des tiers.

Dans la mesure où la description utile à la correcte information des parties et tiers ne ressort pas soit du projet de rapport des fondateurs ou de l'organe d'administration, soit du projet d'acte, et qu'il est impossible au réviseur d'en donner une description dans son propre rapport, quelle qu'en soit la motivation, il doit en faire mention dans la conclusion.

- 3.3. Dans son rapport sur un quasi-apport, le réviseur d'entreprises mentionne la description des acquisitions, proposées par la société.**

- 3.3.1.** La loi impose au réviseur de décrire lui-même les biens acquis. Dans le cas - fréquent - où le quasi-apport ne fait pas l'objet d'un acte notarié, le réviseur veillera à décrire suffisamment les éléments transférés. Il prêtera cependant

attention à ne pas dévoiler l'intimité de l'entreprise par des détails non utiles à l'information des tiers.

3.4. Dans son rapport le reviseur analyse l'évaluation des biens apportés ou cédés à la société. Il doit découler de cette analyse que les modes d'évaluation adoptés sont justifiés par l'économie d'entreprise.

3.4.1. Si le reviseur se base sur les travaux d'un expert, celui-ci sera identifié et la date du rapport sera mentionnée. Si le rapport d'expert n'est pas complètement approuvé par le reviseur, ce dernier mentionnera les autres éléments sur lesquels il fonde son analyse.

3.4.2. Lorsque le reviseur est informé du fait que les biens apportés sont soumis à une autorisation d'exploitation ou une autre condition alors que celle-ci n'a pas été obtenue ou remplie, il en fait état dans son rapport si ce fait influence l'évaluation du bien.

3.4.3. En cas d'apport par augmentation de capital, le reviseur doit s'assurer de la comparabilité entre les méthodes d'évaluation de l'apport et de la rémunération attribuée en contrepartie.

Si la comparabilité des modes d'évaluation est affectée de façon sensible, le rapport du reviseur devra mentionner les causes du manque de comparabilité et leur justification.

Le reviseur constate si les modes d'évaluation employés pour effectuer le calcul de la rémunération attribuée en contrepartie de l'apport sont similaires à ceux établis par l'organe d'administration de la société bénéficiaire de l'apport pour ses comptes annuels.

3.5. Le reviseur d'entreprises indique dans son rapport quelle est la rémunération effectivement attribuée en contrepartie de l'apport ou du quasi-apport.

La mention de tous les avantages particuliers est nécessaire, même s'ils sont explicitement prévus dans la convention ou dans le projet de rapport du gérant ou du conseil d'administration.

3.5.1. On considèrera comme rémunération et/ou avantage particulier : des actions, sommes d'argent, biens attribués en échange, titre hors capital, prise en charge d'une dette incombant à l'apporteur ou au cédant, et autres avantages particuliers dont ne bénéficieront pas les autres associés.

3.5.2. Dans son rapport, le reviseur d'entreprises attirera l'attention des parties sur toute rémunération qui ne serait manifestement pas justifiée par l'économie

d'entreprise, notamment par suite d'une sur- ou d'une sous-évaluation des apports en nature.

3.5.3. Dans le cas du quasi-apport le reviseur doit se faire une opinion sur la contreprestation et en particulier, lorsque celle-ci ne consiste pas en numéraire et lorsque le paiement est différé. Si la créance est non productive d'intérêt, le rapport doit le mentionner expressément et au besoin, dans la mesure du possible, il doit en tenir compte pour le calcul de l'impact financier sur la rémunération effectivement attribuée en contrepartie.

Lorsque le reviseur en arrive à la conclusion que la société ne sera manifestement pas à même de faire face à ses obligations, il doit en faire état dans son rapport. Dans ce contexte, il est utile de tenir compte d'une couverture d'assurance garantissant le remboursement du solde restant dû de la dette lorsque le quasi-apport consiste en valeurs incorporelles liées strictement à l'activité personnelle du cédant.

3.6. Le rapport du reviseur d'entreprises doit prendre en considération les événements qui se sont produits ou qui ont été portés à sa connaissance après la clôture des comptes auxquels il s'est référé ou après la date d'établissement de la valeur des éléments constitutifs de l'apport ou de l'acquisition.

3.6.1. Le rapport tiendra compte de ces événements :

- Quand ils influencent directement la description ou l'évaluation et qu'ils sont de nature telle qu'ils auraient dû être repris dans cette description s'ils avaient été connus au moment de l'établissement de la description et de l'évaluation de l'apport ou de l'acquisition.
- Quand ils n'influencent pas directement la description ou l'évaluation mais sont de nature telle qu'ils exerceront une influence notable sur le développement futur de la situation financière ou sur les résultats futurs de la société bénéficiaire.

3.7. Le rapport du reviseur d'entreprises sera daté et signé du jour où les principaux travaux de contrôle ont été achevés.

3.7.1. Il est utile que le reviseur rappelle à l'organe d'administration de la société que son rapport sur un quasi-apport doit être déposé dans la quinzaine de la décision de l'assemblée générale, au greffe du tribunal de commerce dans le ressort territorial duquel la société a son siège social.

4. CONCLUSIONS RELATIVES A UN APPORT NE CONSISTANT PAS EN NUMERAIRE

4.1. La conclusion du rapport du reviseur d'entreprises doit contenir l'attestation, c'est-à-dire l'avis du reviseur d'entreprises sur l'ensemble des éléments constitutifs de l'apport dans le cadre de l'opération projetée.

4.1.1. Le reviseur veille à ce que son attestation identifie l'opération. Il est recommandé de rappeler en termes généraux la nature des biens apportés ainsi que le nombre d'actions émises.

4.1.2. Une déclaration approbative sans réserve doit mentionner au moins que :

- a) l'opération a été contrôlée conformément aux présentes normes de revision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises;
- b) la description répond à des conditions normales de précision et de clarté;
- c) les modes d'évaluation arrêtés par les parties sont justifiés par les principes de l'économie d'entreprise et conduisent à des valeurs d'apport qui correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale, ou à défaut de valeur nominale au pair comptable et le cas échéant, à la prime d'émission des actions à émettre en contrepartie.
- d) la rémunération attribuée en contrepartie est légitime et équitable.

4.2. Si le reviseur d'entreprises est dans l'impossibilité de souscrire dans leur totalité aux propositions des dirigeants en ce qui concerne la description, l'évaluation et/ou la rémunération de l'apport, il formule des réserves, en termes clairs.

4.2.1. La déclaration approbative avec réserve contient l'opinion du reviseur sur chacune des assertions mentionnées sous 4.1.2. Dès qu'une de ces assertions n'est plus justifiée, le reviseur doit le déclarer dans son attestation.

La déclaration approbative même avec réserve suppose que le reviseur puisse mentionner dans la conclusion qu'il n'y a pas de surévaluation manifeste des apports en nature.

4.2.2. Lorsque le reviseur est d'avis que la surévaluation des apports en nature est manifeste, il doit conclure par un refus d'attestation, ce qui signifie que l'opération telle que proposée par les parties ne répond pas aux exigences des dispositions légales et/ou aux principes de l'économie d'entreprises.

La conclusion doit être motivée. Toutefois, il ne relève pas de la mission du reviseur de formuler, dans son rapport, des recommandations alternatives en matière d'évaluation ou de rémunération de l'apport.

4.2.3. Lorsque le réviseur n'a pas été en mesure de réunir les informations indispensables à ses contrôles, soit parce que les données fournies par les parties sont insuffisantes, soit parce que le réviseur se trouve confronté à une incertitude déterminante pour la valorisation de l'apport ou de la contrepartie, il est en droit de s'abstenir d'émettre une opinion soit sur l'évaluation de l'apport, soit sur la rémunération attribuée en contrepartie. La conclusion de son rapport doit recommander aux parties de retarder l'opération jusqu'à ce que des renseignements complémentaires aient pu être réunis en vue d'apporter des précisions jugées indispensables pour prendre la décision en connaissance de cause.

5. CONCLUSIONS RELATIVES A UN QUASI-APPORT

5.1. La conclusion du rapport du réviseur d'entreprises doit contenir l'avis du réviseur d'entreprises sur l'ensemble des éléments constitutifs de l'acquisition.

5.1.1. Une déclaration approbative suppose que l'acquisition ne comporte aucune surévaluation significative par rapport aux modes d'évaluation justifiés.

5.1.2. Une déclaration approbative sans réserve doit mentionner au moins :

- a) le nom du cédant;
- b) le coût de l'acquisition pour l'entreprise;
- c) la rémunération effectivement attribuée en contrepartie;
- d) que l'opération a été contrôlée conformément aux présentes normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises
- e) que les modes d'évaluation retenus sont justifiés par les principes de l'économie d'entreprise;
- f) que les valeurs auxquelles conduisent les modes d'évaluation correspondent au moins à la rémunération effectivement attribuée en contrepartie.

5.2. Si le réviseur d'entreprises est dans l'impossibilité de souscrire dans leur totalité aux conclusions précitées, il formule des réserves, en termes clairs.

5.2.1. Les paragraphes 4.2.1. à 4.2.3. sont d'application par analogie.

7. AVIS RELATIF AU PROJET DE NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES APPORTS ET QUASI-APPORTS.

D. 2/O2/1995

Références consultées

Lois coordonnées sur les sociétés commerciales, art. 29 bis et quater, 34, 34 bis, § 4 bis, 120 bis et quater, 122, § 3 et 147 quater à sexies.

Loi du 17 juillet 1989 sur les groupements d'intérêt économique, article 11.

Normes générales de revision de l'I.R.E. (2 décembre 1983).

Normes de l'I.R.E. relative au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire (3 février 1978, modifiées le 2 mars 1984).

I.R.E., «Contrôle des apports en nature», C.B.N.C.R., 4/1988.

I.R.E., «Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises», C.B.N.C.R., 3/1988.

I.R.E., «Apports de valeurs incorporelles», C.B.N.C.R., 3/1989 et «Valeurs incorporelles II», C.B.N.C.R., 4/1990.

I.R.E., Vade-mecum, t. II, pp. 333 et seq.

I.R.E., Rapports annuels.

Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises (M.B., 18 janvier 1994, p. 940).

*

*

*

Le projet de normes qui, compte tenu de la similitude des missions, traite tant du contrôle des apports que du contrôle des quasi-apports, a pour vocation de remplacer les normes relatives au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire approuvées par le Conseil de l'Institut en sa séance du 3 février 1978 et modifiées en sa séance du 2 mars 1984.

*

*

*

Observations générales

D'une manière générale, le projet soumis au Conseil Supérieur ne diffère pas fondamentalement du texte qu'il vise à remplacer sinon par son champ d'application et par le fait qu'il tient compte notamment d'un certain nombre de questions sur lesquelles le Conseil de l'Institut a été amené à se pencher postérieurement à l'adoption des normes et leur modification. Il serait dès lors utile d'expliquer de manière plus claire en quoi les normes diffèrent des anciennes et partant pourquoi de nouvelles normes sont nécessaires.

Le Conseil Supérieur a néanmoins considéré devoir porter une attention particulière au projet en question compte tenu de l'importance reconnue par le législateur à l'évaluation des titres des sociétés et de leur contrepartie, et partant au contrôle attaché à cette évaluation, dans la perspective notamment de l'équilibre des relations entre les associés (ex. art. 34 bis, § 4 bis). A cet égard, le Conseil Supérieur se demande pourquoi d'autres missions telle celle en cas de limitation ou de suppression du droit de souscription préférentielle par exemple, dont le caractère est assez similaire ne sont pas aussi visées par le projet qui fait l'objet du présent avis.

Le Conseil Supérieur est d'avis par ailleurs que le projet est peu pédagogique. Le texte est très abstrait et certains passages (ex. opérations concernées par les points 2.2.1., 2.2.2. et 2.2.3.) devraient être soulignés pour en faciliter la lecture et l'usage.

Enfin, l'attention des reviseurs devrait être attirée sur les risques auxquels ils doivent être attentifs dans les opérations visées par les normes.

Commentaire des normes

- 1.1.1.** Dans le texte néerlandais, le mot «gelijkaardig» est à remplacer par le mot «vergelijkbaar». Par ailleurs le mot «belangrijkste» est à substituer à «voornaasmste» dans la même phrase.
- 1.1.2.** Compte tenu des similitudes qu'il présentera vraisemblablement avec le texte faisant l'objet de l'avis, le Conseil Supérieur regrette que le projet de normes en matière de fusion ne lui ait pas été soumis simultanément. Il conviendrait d'indiquer dans le texte que ces normes sont en préparation.
- 1.1.3.** Il est nécessaire d'être plus explicite et d'indiquer notamment quelles sont les dispositions visées.
- 1.1.4.** Ce point traite de la régularisation qui n'est pas pour l'instant abordée dans les normes.

Pour cette raison notamment, et compte tenu de son caractère extrêmement délicat au plan juridique, le Conseil Supérieur est d'avis que la matière devrait être expliquée de manière plus complète et plus concrète comme le font respectivement les rapports de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de 1990 (p. 74)⁵ et de 1993 (p. 93) pour les quasi-apports et pour les apports en nature.

A titre d'exemple, s'agissant du quasi-apport, le Conseil Supérieur estime important d'une part de maintenir dans les normes la recommandation - formulée dans le rapport 1990 - de mentionner dans le rapport qu'il s'agit d'une régularisation et d'autre part de reproduire les considérations reprises dans ce rapport au sujet de l'application de l'article 65,6° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

1.2. (1.2.1. à 1.2.3.) et 2. (2.1. à 2.1.3.):

ces points posent plusieurs problèmes. Le premier est celui de la structure du texte. En effet, tout d'abord, ces points n'ont pas trait aux travaux de contrôle qui ne sont abordés qu'au point 2.2. mais examinent des problèmes d'ordre déontologique relatifs notamment aux relations avec des confrères ou avec l'entreprise cliente. Ensuite, la présentation n'est pas toujours cohérente. Ainsi, in fine du point 1.2. est exprimé le principe selon lequel «le commissaire-reviseur qui se voit confier de plein droit la mission de contrôle des apports et quasi-apports, alors que les conditions susvisées ne sont pas réunies, pourra invoquer un juste motif de démission» qui est ensuite répété, mais dans une meilleure formulation, au point 2.1.3..

A cet égard, il est suggéré de supprimer la dernière phrase du point 1.2. et de déplacer le point 2.1.3. pour lui donner le numéro 2.1., l'actuel 2.1. ne traitant que d'une conséquence du principe fixé par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales selon lequel le commissaire-reviseur est chargé de plein droit de la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport.

⁵ Voy. en outre rapport annuel 1985, p. 58.

Enfin, le Conseil Supérieur suppose que le mot «avant» figurant à l'avant-dernière ligne du point 2.1.2. doit être remplacé par le mot «après».

Le second problème que pose le texte a trait au fond. Comme déjà mentionné, ces points ont essentiellement un caractère déontologique et constituent souvent l'expression de principes maintenant formulés par l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. (ex. point 1.2.2. et article 6, point 2.1. et article 24).

Le Conseil Supérieur a cependant constaté, au cours de l'examen qu'il a effectué qu'une cohérence totale n'existait pas entre les textes, ni quant au fond, ni quant à la forme (ex. termes utilisés). Il recommande dès lors de veiller à y remédier.

A titre d'exemple, le point 2.1.1. indique que «la prudence conduira normalement le réviseur à demander une confirmation écrite de la mission qui lui est confiée dans laquelle il demandera au client de préciser si un confrère a effectué des prestations pour l'entreprise au cours des six derniers mois» alors que l'alinéa premier de l'article 24 de l'arrêté précise lui qu' «avant d'accepter tout mandat ou mission, le réviseur d'entreprises doit s'informer, auprès de l'entreprise ou de l'institution concernée, sur le fait qu'un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze mois écoulés d'une mission révisoriale dans la même entreprise».

1.2.3. Ce point devrait être plus explicite. Par ailleurs, la phrase «si les parties n'acceptent pas de la postposer» devrait être omise. En effet, de l'avis du Conseil Supérieur, les circonstances décrites impliquent que le réviseur décline la mission.

2.2.2. Le terme «kapitaalverhoging» utilisé dans le texte néerlandais est à remplacer par les mots «kapitaalverhoging door inbreng».

2.2.3. La formulation de ce point devrait correspondre *mutatis mutandis* à celle des points 2.2.1. et 2.2.2..

2.2.4. De l'avis du Conseil Supérieur, il ne ressort pas à suffisance du texte repris sous ce point que, comme l'indique très clairement les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (ex. art. 29 bis, alinéa 2 et 29 quater, alinéa 2), le rapport du commissaire-réviseur ou du réviseur est nécessairement postérieur à celui établi par les fondateurs ou par l'organe d'administration.

Pour cette raison et aussi parce qu'il craint que le second alinéa de ce point ne puisse donner lieu à des évaluations effectuées *de facto* par le commissaire-réviseur ou par le réviseur, le Conseil Supérieur suggère de revoir le point 2.2.4. et à tout le moins d'en supprimer le second alinéa. Le Conseil Supérieur considère en effet qu'en l'absence de rapport écrit des fondateurs ou de l'organe d'administration, le réviseur se trouve dans la situation décrite au point 4.2.3..

2.3.1. Le Conseil Supérieur suppose qu'un point doit être inséré après le mot «acquiert», à la troisième ligne du troisième tiret. Par ailleurs, il y aurait lieu d'aborder à cet endroit du texte le problème des biens susceptibles de faire un

apport ainsi que le cas particulier des biens situés à l'étranger. Au quatrième tiret, il est nécessaire de mentionner aussi les engagements en matière d'environnement et de faire référence en bas de page à la récente brochure de l'Institut intitulée «Le reviseur et l'environnement».

- 2.4.2.** Le Conseil Supérieur se demande si, en ce qui concerne le troisième tiret, il ne serait pas utile de faire référence en note de bas de page aux deux brochures du C.B.N.C.R. publiées en 1989 et en 1990 relatives aux valeurs incorporelles ainsi qu'à la circulaire C009 du 11 mai 1990 (Vade-mecum, p. 340).
- 2.5.3.** De l'avis du Conseil Supérieur, la dernière phrase du deuxième alinéa et le dernier alinéa du point 3.4.3. devraient être remaniés afin de mettre fin à l'opposition qui semble exister entre ces textes.
- 3.1.3.** Il conviendrait, à la deuxième ligne, dans un souci de concordance avec le point 3.1.4., de remplacer le terme «interne» par les mots «administrative et comptable».
- 3.2.1.** Le point devrait être revu dans la mesure où les lois coordonnées sur les sociétés commerciales n'exigent pas expressément de faire figurer une description des apports dans le rapport spécial des fondateurs ou de l'organe d'administration contrairement à ce qu'elles prévoient pour le rapport du commissaire-reviseur ou du reviseur d'entreprises désigné par l'organe d'administration.
- 3.6.** En relation avec la question traitée sous ce point, devrait être abordé le problème de la modification des données comptables et financières sur base desquelles a été établi le rapport (rapport annuel 1985, p. 53).
- 3.7.** De l'avis du Conseil Supérieur, le rapport du reviseur d'entreprises ne peut être daté et signé qu'au moment où tous les travaux de contrôle ont été achevés. Par ailleurs, il serait adéquat de faire état sous ce point des considérations formulées dans le rapport 1990 (p. 73) au sujet de la durée de validité d'un rapport relatif à un apport.
- 3.7.1.** Le Conseil Supérieur se demande si, s'agissant de rappeler certaines formalités, il n'y aurait pas lieu d'être plus complet à cet égard et de mentionner aussi le contenu de l'article 29 quater, § 1^{er}, alinéa quatre des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ainsi que l'article 2 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 relatif à l'information économique et financière à fournir au conseil d'entreprise. Enfin, le projet devrait préciser quel rapport il entend viser par le terme «son».

Editeur responsable : K. GEENS
Blandenstraat 68
Haasrode